



# МЕТАМОРФОЗЫ ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ В УСЛОВИЯХ ОСТРОГО ПОЛИТИЧЕСКОГО КРИЗИСА

**Дрозд И.К.,**

д.э.н., профессор, заведующая кафедрой экономического анализа, Одесский национальный экономический университет

- A** Рассмотрено влияние изменений в системе финансового контроля в зависимости от задач, поставленных перед системой в период острого политического кризиса в стране. Выявлены приоритеты развития форм контроля в зависимости от их результативности, основанные на гетерогенности как теоретической основе метаморфозы контроля в обществе.
- B** Финансовый контроль, формы контроля, ревизия, аудит эффективности, результативность контроля.

## МЕТАМОРФОЗИ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УМОВАХ ГОСТРОЇ ПОЛІТИЧНОЇ КРИЗИ

**Дрозд І.К.,**

д.е.н., професор, завідувач кафедри економічного аналізу, Одеський національний економічний університет

- A** Розглянуто вплив змін у системі фінансового контролю залежно від завдань, поставлених перед системою в час гострої політичної кризи влади в країні. Виявлені пріоритети розвитку форм контролю залежно від їх результативності, що ґрунтуються на гетерогенності як теоретичній передумові метаморфози контролю в суспільстві.
- B** Фінансовий контроль, форми контролю, ревізія, аудит ефективності, результативність контролю.

## METAMORPHOSIS OF FINANCIAL CONTROL UNDER SEVERE POLITICAL CRISIS

**Drozd I.K.,**

Doctor of Economics, Professor, Head of the Department of Economic Analysis Odessa National University of Economics

- A** The effect of changes in the system of financial control is considered depending on the tasks assigned to the system during the period of severe political crisis of authority in the country. Priorities to develop the control forms are identified depending on their performance based on heterogeneity as the theoretical basis for control metamorphosis in society.
- B** Financial control, forms of control, examination, performance audit, control efficiency.

### Актуальность темы

Финансовый контроль как функция управления во все времена играет определяющую роль при выявлении нарушений в финансовой сфере, тем более таких масштабных хищений государственных средств и имущества, с которыми столкнулась страна в последнее время. Особенное значение в этой связи имеет работа специализированных, выполняющих исключительно контрольную функцию, органов контроля. Счетная палата Украины, орган внешнего финансового контроля, и Государственная финансовая инспекция, орган внутреннего финансового контроля, помимо остальных контролирующих субъектов несут основную нагрузку в вопросах восстановления социальной справедливости в части законного и эффективного использования государственных средств и имущества.

### Анализ последних исследований и публикаций, постановка проблемы

Исследователями вопросов построения эффективной системы финансового контроля

подчеркивается важность активизации новых форм контроля, таких как государственный финансовый аудит, внутренний аудит предприятий сектора государственного управления. По мнению В.К. Симоненко, И.Б. Стефанюка, Е.А. Чечулиной, Н.И. Рубан, С.В. Бардаша, Н.Г. Выговской, именно эти формы контроля позволяют, используя более широкий инструментарий контрольных действий, расширить полномочия контрольного органа и дать ответы, насколько эффективно, экономно и результативно использовались государственные средства [1–6]. Однако если обратиться к цифрам результативности контроля, возникает много вопросов.

Так, по данным отчета Счетной палаты Украины за 2012 год (последний из опубликованных отчетов деятельности этого внешнего органа финансового контроля), по результатам 896 проведенных контрольно-аналитических и экспертных мероприятий, отправлено в высшие органы законодательной и исполнительной власти, учреждений 429 отчетов, выводов, информации, актов и писем

для соответствующего реагирования, устранения выявленных нарушений и недостатков, а также для возмещения потерь и убытков, причиненных Государственному бюджету Украины [7].

О каких суммах идет речь? Нарушений бюджетного законодательства неэффективного (незаконного, в том числе нецелевого) использования средств Государственного бюджета Украины и государственных целевых фондов выявлено на общую сумму 12 млрд 943,8 млн грн, из которой незаконное, в том числе нецелевое использование средств составляет 36,9% [7].

Вышеуказанные документы содержат обоснованные, взвешенные и конкретные рекомендации по исправлению и улучшению ситуации, недопущению и предотвращению различного рода нарушений в будущем, а также по повышению эффективности, результативности и экономности использования средств Государственного бюджета Украины. Таким образом, действенность по итогам выявленных государственным аудитом нарушений предусматривает реагирование института государственного управления, где Счетной палате предоставляется роль независимого контролера, основной функцией которого является выявление этих нарушений и частично – отслеживание реагирования органов государственной власти (но механизм такого отслеживания не разработан и поэтому не действует системно).

Одновременно в стране осуществляется внутренний финансовый контроль в лице Государственной финансовой инспекции, которая использует как традиционные, исторические формы контроля – ревизию и проверки, так и новую – государственный финансовый аудит. Это позволяет направить деятельность Госфининспекции Украины на обеспечение надлежащего уровня финансово-бюджетной дисциплины в государстве.

По итогам работы за 2013 год выявлено финансовых нарушений в использовании бюджетных средств, которые привели к потерям, на сумму 1,7 млрд грн, из которой более 737,8 тыс. грн (44%) – средства государственного бюджета. Незаконное использование бюджетных средств составило почти 1,1 млрд грн. Результативность ревизий и проверок Госфининспекции состоит в передаче в правоохранительные органы в 2013 году более 2,6 тыс. ревизионных материалов для надлежащего реагирования на факты нарушений (практически столько же, сколько и в 2012-м). Что дает такое реагирование? По результатам рассмотрения материалов контрольных мероприятий прошлого года начато почти 2,7 тыс. досудебных расследований, из которых более 1,1 тыс. досудебных

расследований – с участием работников органов Госфининспекции в качестве привлеченных правоохранительными органами специалистов. Следует отметить, что процент количества переданных в правоохранительные органы материалов ревизий вырос с 2011 года почти на 70% (если в 2011-м он составлял только 32%, то в прошлом году приблизился к 100%). Контроль за персональной ответственностью виновных в хищениях лиц также усиливается. Так, к административной ответственности в 2013 году за нарушение финансовой дисциплины (по статьям 164-2, 166-6, 164-12 и 164-14 КУоАП) привлечено почти 23,4 тыс. должностных лиц [8].

Благодаря целому комплексу действий за 2013 год Госфининспекция Украины обеспечила возмещение потерь финансовых и материальных ресурсов на сумму почти 1,5 млрд грн, из которой в бюджет поступило 390 млн грн, а также обеспечила возмещение и восстановление незаконных, нецелевых расходов и недостач ресурсов на общую сумму почти 1,1 млрд грн.

Данные приведены не для того, чтобы засвидетельствовать отличную работу конкретного органа контроля, а лишь для того, чтобы проанализировать пути реагирования и восстановления украденных средств из бюджета вследствие применения тех или иных форм контроля. Ведь продемонстрированные всему миру хищения, совершенные политическими деятелями нашей страны, говорят именно о том, что вся система финансового контроля не работала. Избирательность при определении объектов контроля, политическое давление и другие причины создали условия для такой ситуации. И проблема заключается не только в том, чтобы определить, каким образом система, показавшая свою несостоятельность в части политического нейтралитета в вопросах выявления хищений и нарушений, сможет сегодня обеспечить свои первоочередные задачи в соответствии с принципами объективности, законности.

Проблемными становятся вопросы выявления и возвращения государственных финансов и имущества посредством применения форм и видов, инструментария и методов государственного финансового контроля, поскольку эти задачи часто выходят за полномочия его сложной общественной функции.

В то же самое время со страниц безграничного интернет-пространства раздаются призывы от аудиторского сообщества другого рода – привлечь независимый аудит к проверкам министерств и ведомств, причем на бесплатной основе, и таким образом восстановить справедливость [9].

Несомненно, думающие профессионалы, ученые в этой сфере понимают, что подобные заявления являются популистскими, поскольку бесплатность подобных проверок сразу же ставит под сомнение принцип независимости аудита, а сложность и объемность задач при проверке министерства может быть решена лишь силами крупнейших аудиторских компаний, прежде всего из числа «мировой четверки» [10].

Привлекать аудиторские фирмы к проверкам государственных предприятий в будущем – очень перспективное направление развития системы финансового контроля страны. Но для этого нужны новые законы, предусматривающие как паритетные взаимоотношения контрольных органов с аудиторскими компаниями, так и финансирование подобных проверок за счет ассигнований распорядителей бюджетных средств, заложенных в государственный бюджет страны, на фоне сокращения численности контролируемых субъектов. На такое реформирование сейчас сложно рассчитывать, поэтому решать существующие задачи нужно посредством смещения акцентов с успешно зарекомендовавших себя форм и видов контроля, адаптируя известные методики к современным потребностям государства и общества.

Мы стоим перед необходимостью отследить происходящие метаморфозы финансового контроля и научно обосновать ближайшее изменение состояний форм контроля, соединенных между собой порядком синтеза в процессе осуществления контрольной функции государственного управления.

В переводе с греческого «метаморфоза» (*metamorphosis*) означает «превращение, преобразование чего-либо, полная перемена». Такие метаморфозы, как следует из толкового словаря (авторы Л.А. Секлитова, Л.Л. Стрельникова и др.), предусматривают причинно-следственную связь, соединяющую прошлое состояние (в нашем случае системы контроля) с будущим.

### **Гипотеза и изложение основного материала исследования**

В период острого политического кризиса возрастает потребность в тех формах контроля, которые обладают большими методическими и организационными мощностями в части реализационной составляющей по результатам выявления нарушений, – ревизия и проверки, внутриведомственный контроль. При этом те формы контроля, которые требуют для реализации результатов выявленных нарушений задействовать механизмы управления, находящиеся сейчас в процессе глубокой

профессиональной и структурной «чистки», – аудит эффективности, внутренний аудит органов государственной власти, по объемам и возложенным на них задачам будут применяться в меньших масштабах. Однако сказанное ни в коем случае не означает полный отказ от их применения, поскольку прогрессивность оценки эффективности, экономичности и результативности использования средств государственного бюджета доказана как практикой стран рыночной экономики, где, собственно, эта форма контроля и возникла, так и результатами аудитов эффективности, полученными в нашей стране.

Новые, потенциально эффективные, но методически несовершенные в части реализации результатов контроля формы (аудит эффективности) в последнее время находились в качестве объекта научных изысканий наших ученых довольно часто. В то время как исторически сложившиеся в Украине такие формы и виды контроля, как ревизия, проверки и внутренний ведомственный контроль, имеющие серьезную методическую и организационную базовую основу из прошлых наработок социалистических времен, если и рассматривались современными молодыми учеными, то зачастую были подвергнуты нещадным, необоснованным модификациям, иногда несовместимым по своему выполнению методических и организационных элементов.

Действительно, следует признать, что сегодня нет всеми признанной структурной концепции развития финансового контроля вообще и государственного в частности. Это приводит к тому, что любой ученый, экономист, вне зависимости от своей специализации, – управленец, финансист, учетчик, аналитик – вынужден до определенной степени самостоятельно определять набор структурных элементов концепции трансформации контроля, если рассматривает изучаемый им предмет с позиций знаний своего направления в экономике.

По сути дела, используется традиционный подход, основанный на теории контроля и практической ее реализации в национальной экономике, который дополняется разными и не вполне соотносимыми друг с другом общественными явлениями в части политического реформирования власти. При этом проблема усложняется еще и терминологической путаницей, когда разнородные по своему характеру явления описываются как явления одного порядка. Так, учеными подменяется понятие «система финансового контроля» «системой государственного аудита», или аудит эффективности и государственный аудит рассматриваются как одинаковые термины и т. п.



Это приводит к весьма вольному и описательному характеру исследования финансового контроля вообще и к полной невозможности рассматривать его дальнейшее развитие в контексте политических процессов, в частности. Кроме того, само исследование, как правило, может зависеть не от объективных критериев, а от политической позиции автора. Несмотря на то что подобный субъективизм в некоторых науках считается приемлемым, мы полагаем, что любой, в том числе и такой сложный объект исследования, как финансовый контроль, может и должен быть описан на основе объективных критериев. В науке не нормы законодательства должны быть арбитром в определении сущности категорий и понятий, а сама практика, которую ученые зачастую игнорируют в своих исследованиях, должна служить реальным определяющим началом понимания смысла терминов.

На наш взгляд, наиболее приемлемым теоретическим подходом, позволяющим придать объективность данному вопросу, является подход, который обозначился в рамках исторической роли той или иной формы контроля, хотя и она не лишена определенных противоречий. В основу этой системы, которая способна объективно представить структуру системы контроля в Украине, должна быть положена точка зрения, основанная на таком свойстве любой сложной системы, как гетерогенность, или в данном случае – неоднородном напластовании в процессе истории одних форм, видов контроля на другие, при их сохранении в системе. При этом существование тех или иных видов контроля непосредственно связано с продолжительностью той общественной потребности в его результатах, отражением которой оно является.

Иными словами, чем больше времени осуществляется отдельный вид контроля, тем более стойкое содержание нормативной среды его осуществления формируется. Это справедливо как для понятий о пространстве, времени, так и для краткосрочных задач, которые должны решаться системой, иногда в угоду тому или иному конкретному политическому деятелю. Если они позволяют эффективно решать свои проблемы, то продолжают функционировать, если же они не адекватны, то их действие прекращается.

Чем дольше существуют отдельные виды контроля в системе, тем менее они подвержены изменению. К таким формам относится ревизия, которая всегда выполняла и будет выполнять свою задачу выявления нарушений, хищений в государстве. Неслучайно аудит эффективности, пришедший в странах с развитой рыночной экономикой на смену инспектированию (или аудиту

законности, как сказано в стандартах ИНТОСАИ), стал преобладающей формой контроля именно тогда, когда финансовая дисциплина стала прочной и незыблемой. В Украине внедрение аудита эффективности является необратимым, нужным процессом, однако он должен сопровождаться построением адекватных демократических форм реагирования среды (общества и государства) на его результаты, поскольку сам контрольный орган может всего лишь информировать о выявленных нарушениях.

При этом транслируемый опыт ревизии как исторической формы контроля воспринимается как изначально существующая данность. Возможным критерием, по которому можно классифицировать роль и значимость того или иного явления в национальной системе контроля, может служить продолжительность его функционирования. Именно по этому критерию мы будем определять место того или иного вида (либо формы) контроля в общей его системе. Иными словами, решающим будет продолжительность существования отдельного вида контроля или, если сказать точнее, – продолжительность тех контрольных действий, на результаты которых реагирует общество, потому что оно нуждается именно в таких результатах.

В то же время, рассматривая содержание форм (видов) финансового контроля в теоретическом аспекте как процесс выявления отклонений фактов хозяйственной жизни от нормы, необходимо, прежде всего, постараться выделить основной, вневременной элемент. Таковым, на наш взгляд, является получение для систем управления конкретного результата. Этот результат, по сути, и будет основной отправной точкой для управления в дальнейшем при принятии решений по итогам контроля.

### **Выводы**

В условиях острого политического кризиса в стране возникает потребность пересмотра результативности контрольных действий с учетом новых задач, поставленных перед государственным управлением. Наиболее приемлемым научным подходом к определению приоритетов развития той или иной формы контроля является подход, который обозначился в рамках исторической роли ревизии и ведомственного контроля как формы контроля, которая решала и продолжает в новых условиях выполнять такие задачи и должна стать доминантной.

Теоретической аргументацией подобной метаморфозы системы финансового контроля, когда на первый план выходит одна из многих других форм контроля, является гетерогенность как свойство

сложной системы, предусматривающее неоднородное напластование в процессе истории одних форм, видов контроля на другие, при их сохранении в системе. Прослеживается связь существования многообразия форм контроля непосредственно с продолжительностью той общественной потребности в его результатах, отражением которого оно является.

Развитие аудита эффективности предполагается в прежней динамике, однако его доминирующая роль в системе контроля возможна при условии укрепления демократических основ управления в

стране, действенности его инструментов и прочной финансовой дисциплины в устоявшемся нормативном поле.

Поэтому наиболее приоритетными исследованиями в этих направлениях могут быть обновление инструментария ревизии в части более широкого применения аналитических методов, новых методов в работе с информационными системами, внедрение риск-ориентированных решений при планировании и проведении ревизионной работы, а в части аудита эффективности – прежде всего глубокое исследование практики его применения.

1. Симоненко В.К. Пятилетка «враздрай». Экономические эссе / Валентин Константинович Симоненко; Сост.: В.В. Балицкая, А.Г. Побигай; Ред. О.О. Ганзюк, Ю.М. Слуцкая. – К.: Знання, 2011. – 428 с.
2. Стефанюк І. Державний фінансовий контроль: класифікаційні характеристики [Електронний ресурс] / І. Стефанюк // Вісник КНТЕУ. – 2011. – № 4. – С. 42–51. – Режим доступу: [http://www.nbu.gov.ua/portal/soc\\_gum/vknteu/2011\\_4/5.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/vknteu/2011_4/5.pdf)
3. Рубан Н.І. Аудит ефективності виконання бюджетних програм в системі державного фінансового контролю України: Автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: 08.04.01 / Рубан Н.І.; Київський національний університет імені Тараса Шевченка. – К., 2006. – 19 с.
4. Міжнародні стандарти внутрішнього аудиту державного сектору [Текст] / Під ред. М.В. Кужельного, І.К. Дрозд, О.О. Чечуліна. – К.: Аграрна наука, 2009. – 191 с.
5. Виговська Н.Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація: монографія [Текст] / Н.Г. Виговська. – Житомир: ЖДГУ, 2008. – 538 с.
6. Бардаш С.В. Економічний контроль в Україні: монографія [Текст] / С.В. Бардаш. – К.: КНТЕУ, 2010. – 656 с.
7. Отчет Счетной палаты Украины за 2012 год [Электронный ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/category/32826>
8. Отчет о результатах работы органов Государственно-финансовой инспекции Украины за 2013 год [Электронный ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/category/101851>
9. О введении аудита министерств [Электронный ресурс]. – Режим доступу: [http://news.liga.net/news/politics/990123-aktivisty\\_khotyat\\_vvesti\\_mezhdunarodnyy\\_audit\\_ukrainskikh\\_ministerstv.htm](http://news.liga.net/news/politics/990123-aktivisty_khotyat_vvesti_mezhdunarodnyy_audit_ukrainskikh_ministerstv.htm)
10. Макеева Е. Кто может провести независимый аудит финансовой деятельности министерств? [Электронный ресурс] / Е. Макеева. – Режим доступу: <http://ubr.ua/ukraine-and-world/power/kto-mojet-provesti-nezavisimyi-audit-finansovoi-deiatelnosti-ministerstv-284252>

1. Simonenko V.K. Five-Year Plan "randomized". Economic essays / Comp.: V.V. Balitskaya, A.G. Pobigay; Ed. O.O. Ganzjuk, Y.M. Slutskaia. – Kiev: Znannia, 2011. – 428 p. [in Russian]
2. Stefanyuk I. State Financial Control: classification features / Bulletin of KNTEU. – 2011. – № 4 – Pp. 42–51 [electronic resource] – Available at: [http://www.nbu.gov.ua/portal/soc\\_gum/vknteu/2011\\_4/5.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/vknteu/2011_4/5.pdf) [in Ukrainian]
3. Ruban N.I. Performance audit for budget programs implementation in the system of public financial control of Ukraine: Authors abstract for PhD in Economics: 08.04.01 / National Taras Shevchenko University of Kyiv. – Kyiv, 2006. – 19 p. [in Ukrainian]
4. International standards for internal audit of public sector [Text] / Ed. Kuzhelny M.V., Drozd I.K., Chечulina O.O. – K.: Agricultural Science, 2009. – 191 p. [in Ukrainian]
5. Vyhovska N.G. Commercial control in Ukraine: theory, methodology, organization [monograph]. – Zhytomyr: ZHDHU, 2008. – 538 p. [in Ukrainian]
6. Bardash S.V. Economic control in Ukraine [monograph]. – K.: KNTEU, 2010. – 656 p. [in Ukrainian]
7. Report of the Accounting Chamber of Ukraine for 2012. [E-resource]: – Available at: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/category/32826> [in Russian]
8. Report on performance of functions of the bodies of the State financial inspection of Ukraine for 2013. [E-resource]: – Available at: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/category/101851> [in Russian]
9. League news on the introduction of audit in Ministries. [E-resource]: – Available at: [http://news.liga.net/news/politics/990123-aktivisty\\_khotyat\\_vvesti\\_mezhdunarodnyy\\_audit\\_ukrainskikh\\_ministerstv.htm](http://news.liga.net/news/politics/990123-aktivisty_khotyat_vvesti_mezhdunarodnyy_audit_ukrainskikh_ministerstv.htm) [in Russian]
10. Makeeva E. Who can perform an independent audit of the Ministries' financial activities? <http://ubr.ua/ukraine-and-world/power/kto-mojet-provesti-nezavisimyi-audit-finansovoi-deiatelnosti-ministerstv-284252> [in Russian]

Дата подання рукопису: 15.01.2014 р.