

## ДОКТРИНА ГОСУДАРСТВЕННОГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ

Юлия КАПРИАН

Молдавский государственный университет

В условиях рыночных преобразований проблема создания и развития действенной и целенаправленной системы государственного финансового контроля за расходованием финансовых ресурсов и использованием государственной собственности является в настоящее время наиболее актуальной.

**Ключевые слова:** финансовый контроль, финансовые ресурсы, бухгалтерский баланс, исполнение бюджета, финансовая автономия, консолидация доходов, доход, декларация, мошенничество, санкции, функция – цель, оптимизация, вероятность, тестирование, проверка, законность, пошлина, эффективность.

### DOCTRINA CONTROLULUI FINANCIAR DE STAT

Crearea și dezvoltarea unui sistem eficient și direcționat de control financiar de stat asupra cheltuielilor de resurse financiare și utilizarea proprietății de stat, care realizează transformările de piață, reprezintă, la moment, o problemă deosebit de actuală.

**Cuvinte-cheie:** control financiar, resurse financiare, bilanț contabil, executarea bugetului, autonomie financiară, consolidarea veniturilor, venit, declarație, utilitate, fraudă, sancțiuni, funcție-scop, optimizare, probabilitate, testare, corectitudine, taxe, eficiență.

### THE DOCTRINE OF STATE FINANCIAL CONTROL

The creation and development of an effective and targeted system of state financial control over the expenditure of financial resources and the use of state property, carrying out market transformations, is, at present, very relevant.

**Keywords:** financial control, financial resources, balance sheet, budget execution, financial autonomy, consolidation of income, income, declaration, utility, fraud, sanctions, function-goal, optimization, probability, testing, correctness, taxes, efficiency.

Системный подход в исследовании сущности, цели, задач и функций государственного финансового контроля предполагает рассмотрение его и как части целого, и как целого, состоящего из частей. В первом случае финансовый контроль следует рассматривать как часть государственного контроля. В этой связи представляется целесообразным раскрыть основные аспекты государственного контроля, исходя из его места в системе государственного управления.

Государственный контроль вытекает из сущности власти и государства. Как и любой элемент, он характеризуется своим назначением в системе государственного управления, определяемым функциями государственного управления, целями и иерархией государственной власти и общественно необходимым разделением труда. В этой связи необходимо рассмотреть сущность каждого из этих аспектов и их взаимосвязь с государственным контролем. В процессе государственного управления, как, впрочем, и всякого другого, осуществляется ряд функций, обеспечивающих замкнутый круг управления. К ним относятся: *планирование*, предполагающее установление целей и мероприятий по их достижению; *мотивация* (стимулирование), обеспечивающая заинтересованность людей в достижении установленных целей; *контроль*, определяющий степень достижения целей и позволяющий переходить к очередному циклу управления – корректировке существующих или постановке новых целей. Таким образом, контроль как завершающая стадия цикла управления является одновременно и основой нового цикла управления. Без контроля цикл управления будет разорван, то есть управления как такового не будет. Функциональная сущность контроля вытекает из объективной необходимости отношений руководства и исполнения как особой функции, обусловленной общественным разделением труда. Следовательно, объектом контроля в самом широком понимании этого слова является поведение людей – участников общественного процесса.

Среди ученых, исследовавших сущность контроля, отмечаются четыре направления. Первое из них представлено в работах многих юристов, социологов и экономистов, исследующих контроль как сферу деятельности органов государственного и хозяйственного управления. Они определяют обычно контроль как *метод или форму управленческой деятельности*. У некоторых экономистов трактовка контроля

как метода или формы управления вызывает сомнения ввиду того, что под методами управления принято понимать способы практического осуществления задач управленческой деятельности, способы практического административного, общественного или экономического воздействия со стороны субъекта управления на управляемый объект. Форма управления, в свою очередь, представляет собой способ внешнего выражения содержания управленческой деятельности посредством издания различных нормативных (юридических) актов: положений, инструкций, приказов и т.д. Их суждения сводятся также к тому, что контроль не может быть сведен к методу или форме управленческой деятельности, будучи самостоятельной функцией управления, то есть особым видом деятельности, характеризующейся целевой направленностью, однородностью содержания и однотипностью способов осуществления.

Второе направление в трактовке сущности контроля характерно для позиции многих специалистов по теории управления. Они выделяют три стадии управленческой деятельности: стадию проектирования и определения цели; организацию выполнения принятого решения; контроль исполнения. Следовательно, контроль трактуется ими как *особая стадия управленческого цикла*. С таким подходом можно согласиться, если рассматривать контроль с узких позиций проверки исполнения каждого конкретного управленческого решения, а не в качестве целенаправленного и относительно обособленного вида управленческой деятельности.

Третье направление в характеристике сущности контроля отражено в трудах ряда исследователей, взявших на вооружение арсенал кибернетической терминологии. С позиции кибернетики *контроль представляет собой форму обратной связи, посредством которой управляющая система получает необходимую информацию о действительном состоянии управляемого объекта и исполнении управленческих решений*. Ряд экономистов полагают, что, сторонники такой позиции допускают своеобразный «информационный уклон» в понимании сущности контроля. Конечно, с точки зрения информационных аспектов процесса управления контроль есть форма обратной связи. Но при такой трактовке контроль искусственно отрывается от процесса принятия управленческих решений, не просматривается важнейшая черта контроля – возможность и необходимость активного воздействия на происходящие хозяйственные процессы. Бесспорно, узкокибернетический подход к определению сущности контроля не вызывает возражений формального характера. Однако при данной интерпретации на первый план выдвигаются технические аспекты контроля, а не социально-экономические, которые, возможно, должны быть доминирующими. Кибернетическое же толкование контроля носит вспомогательный характер.

В литературе по контролю и ревизии широко распространено четвертое направление: *сущностью контроля является регулярная проверка соблюдения хозяйственного законодательства, выявление нарушений государственной дисциплины*. Такая позиция представляет собой правовую концепцию сущности контроля, поскольку сводит его лишь к способу обеспечения законности, к проверке соблюдения правовых норм. Однако при всей важности проверки соблюдения законов и подзаконных актов, нельзя только к этому сводить сущность контроля. Контроль предполагает и наличие обратных связей, выражающихся в активном воздействии контроля на более рациональное использование ресурсов, устранение препятствий на пути оптимального функционирования различных звеньев управления.

С учетом всего вышесказанного, можно заключить, что *контроль как одна из функций управления представляет собой систему мониторинга процесса функционирования управляемого объекта с целью оценки обоснованности и эффективности принимаемых управленческих решений, выявления отклонений от этих решений и осуществления корректирующих действий*. Из этого определения можно сделать вывод, что контроль выступает как кульминационный момент управленческого цикла на той его стадии, когда фактические результаты воздействия на управляемый объект сопоставляются с требованиями принимаемых решений, а при выявлении отрицательных отклонений устанавливаются их причины и виновники и принимаются меры к улучшению положения дел. Для эффективного выполнения такой роли, контроль должен быть оперативным, своевременным и экономичным. Активная роль контроля в управлении экономикой проявляется в том, что он не ограничивается только констатацией допущенных отклонений от требований управленческих решений. Его данные используются для поддержания динамического равновесия всей системы управления, принятия наиболее обоснованных управленческих решений.

Являясь самостоятельной функцией управления экономикой, контроль не поглощает другие функции, а взаимодействует с ними, оказывая активное воздействие на эффективность их использования. Связь

контроля с функциями мотивации и планирования выражается не только в проверке исполнения принятых управленческих решений. Одновременно контроль фактического состояния управляемого объекта дает возможность субъекту управления своевременно реагировать на происходящие изменения и при необходимости корректировать ранее принятые управленческие решения. Исследуя степень напряженности и обоснованности плановых показателей, контроль способствует повышению их оптимальности.

Сам по себе контроль не представляет первичной деятельности: он касается той деятельности, которая осуществляется независимо от контроля. Но «производный» характер контроля не означает, однако, что он не является самостоятельным видом деятельности. Сущность контроля как относительно обособленной ее части состоит в наблюдении за соответствием деятельности подконтрольного объекта тем предписаниям, которые он (объект) получил от управляющего звена (органа, должностного лица). Из буквального смысла такого определения не следует, что контроль осуществляется только ради наблюдения и подчинен лишь цели сбора данных и сигнализации в компетентные органы о результатах проведенных наблюдений. *Итоговая целенаправленность контроля заключается в том, что в процессе его выявляются результаты воздействия субъекта на объект, допущенные отклонения от требований управленческих решений, от принятых принципов организации и регулирования, причины этих отклонений, а также определяются пути преодоления имеющихся препятствий для эффективного функционирования всей системы.*

Таким образом, функция контроля многогранна, поскольку включает выявление и анализ фактического положения дел, его сопоставление с намеченными целями, оценку контролируемой деятельности и принятие мер по устранению вскрытых недостатков. Именно специфическое назначение контроля указывает на его самостоятельность, что позволяет разграничить его от других видов деятельности не только в научном, но и в организационном плане как при определении соответствующей компетенции органов, так и при создании специальных контрольных органов, которые не выполняют или почти не выполняют других, кроме контроля, государственных функций. Однако обособленность функций относительна, поскольку «единство процесса управления требует их интеграции». Применительно к контролю, интеграция выражается в том, что органы, осуществляющие контроль, обязательно втягиваются в орбиту общего или отраслевого управления в результате подчинения контролирующего субъекта государственному органу общей или отраслевой компетенции. Без контроля нельзя обеспечить компетентность и конкретность руководства. Управлять конкретно – значит управлять на основе достоверной информации, располагая которой, необходимо своевременно замечать ошибки и препятствия на пути к цели, преодолевать их, корректировать управление, приводя его в соответствие с объективными изменениями, вырабатывать наиболее целесообразные решения по различным общим и специальным вопросам государственной жизни. Без контроля невозможно судить о верных перспективах в работе, ибо не ведая о состоянии дел, реальности, невозможно правильно предвидеть и перспективы развития, а не опираясь на предвидение – нельзя руководить. Хорошо налаженный контроль играет большую роль в воспитании кадров, повышении их ответственности за порученное дело, в борьбе с нарушениями государственной дисциплины.

Контроль как функции управления присуща (помимо отмеченных) и такая специфическая черта – он осуществляется всеми государственными органами, независимо от их основных задач и вида деятельности. Но поскольку контроль не выступает в изолированном виде, а реализуется применительно к конкретному предметному содержанию, объем контрольной деятельности, формы и методы ее проявления дифференцируются в зависимости от сферы или органа управления, а также от места этого органа, осуществляющего контрольные полномочия, в общей системе механизма государственного устройства. «Сквозной» характер функции контроля предъявляет высокие требования к процессу его конкретизации применительно к каждому уровню управления, к каждому государственному органу. Задача состоит в том, чтобы найти оптимальные варианты распределения функции контроля между органами, избегая при этом параллелизма и дублирования (Петроя А. Финансы государственного сектора и управление ими: Учебно-методическое пособие, Кишинэу, 2007, с.229-232).

В литературе распространена точка зрения, что *финансовый контроль представляет собой синтез практического опыта и данных бухгалтерского учета финансов, анализа хозяйственной деятельности* и др. Сторонники этой концепции, по существу, ставят знак равенства между контролем как функцией управления и спецификой деятельности отдельных управленческих звеньев. Такой подход вызывает

возражения, так как любая функция управления выступает как общая категория для всех его звеньев, независимо от конкретной структуры управленческого аппарата. Поэтому одну и ту же функцию (планирование, учет, анализ и контроль) могут выполнять различные подразделения аппарата управления и, наоборот, одно подразделение осуществляет зачастую несколько функций. Вопрос о соотношении финансового контроля и бухгалтерского учета заслуживает особого рассмотрения в связи с тем, что теория бухгалтерского учета, в отличие от теории финансового контроля, достаточно разработана и характеризуется прочными традициями. Некоторые экономисты отрицают правомерность «отпочкования» финансового контроля от бухгалтерского учета. При этом обычно приводится тот аргумент, что у бухгалтерского учета и финансового контроля общий предмет – состояние и использование средств предприятий, организаций и учреждения в процессе расширенного воспроизводства. С подобной позицией согласиться нельзя, поскольку она уходит своими корнями в необоснованную трактовку содержания и предмета двух взаимосвязанных, но различных отраслей экономической науки, из которых каждая изучает хозяйственные процессы и явления в своем аспекте.

Бухгалтерский учет служит основным источником информационного обеспечения выполнения различных функций управления, в том числе и контроля. Одновременно в процессе учета осуществляется контроль за рациональным использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов, сохранностью собственности. Контрольные функции выполняются бухгалтерским учетом через все элементы его метода: документацию и инвентаризацию, оценку и калькуляцию, систему счетов и двойной записи, балансовое обобщение и отчетность. Но при всей важности бухгалтерского контроля – предварительного, текущего и последующего, теоретическое обоснование и разработка всей совокупности вопросов методологии и организации финансового контроля и ревизии остаются вне бухгалтерского учета. Аналогично, нельзя отождествлять понятие контрольной функции бухгалтерского учета с понятием финансового контроля, также как нельзя ставить знак равенства между внутренним свойством предмета или явления и его практическим использованием. Если бы бухгалтерский учет не обладал объективно присущим ему свойством – контрольной функцией, то государство не могло бы использовать учет в качестве средства (орудия) контроля.

Финансовый контроль выступает как результат практического использования государством контрольных функций бухгалтерского учета, финансов, кредита, хозрасчета и других категорий экономики. Сама постановка бухгалтерского учета должна стать объектом постоянного надзора со стороны органов, осуществляющих финансовый контроль. В сферу последнего входит также изучение степени напряженности и обоснованности плановых показателей и нормативов производственных затрат, выявление внутрихозяйственных резервов. Бесспорно, финансовый контроль имеет общие во многом цели и задачи с бухгалтерским учетом, поскольку у них единый объект – финансово-хозяйственная деятельность предприятий и объединений. Отличие состоит в целевой направленности каждой из этих отраслей экономических знаний. Главное направление финансового контроля и ревизии – изучение хозяйственных процессов и операций с позиции законности, достоверности, хозяйственной целесообразности, обеспечения сохранности собственности, эффективности использования финансовых средств.

Как система специальных знаний, финансовый контроль в отраслях народного хозяйства (равно как и анализ хозяйственной деятельности) возник в недрах бухгалтерского учета. Однако вобрав в себя и синтезировав его достижения в области контроля экономической деятельности предприятий, объединений и отраслей, финансовый контроль выступает отдельной отраслью знаний, имеющей свой предмет, метод и специфические методические приемы исследования. Достижение целей финансового контроля обеспечивается только присущими ему способами с использованием учетной информации, приемов экономического анализа и др. Так, в предварительном контроле, в последующем фактическом контроле нередко применяются специальные источники данных и методики, выходящие за пределы учетной информации и инструментария бухгалтерского учета (специальные приемы логического контроля, обратного счета, встречных проверок). Бухгалтерский учет основан на непрерывной, сплошной и документальной регистрации всех хозяйственных операций, связанных с движением товарно-материальных ценностей и денежных средств. Финансовый контроль, в отличие от бухгалтерского учета, зачастую основывается на данных несплошного (выборочного) наблюдения или однократного действия (контрольные обмеры, экспертные оценки). Субъектами контроля является не только бухгалтерия, но и другие функционирующие службы предприятия, а также специальный контрольно-ревизионный аппарат вышестоящих звеньев управления и органов вневедомственного контроля. (Петроя А. Указанная работа).

Таким образом, организация и функционирование эффективной системы финансового контроля – обязательный и неременный элемент государственной финансовой политики. Государственный финансовый контроль, играя существенную роль в обеспечении функционирования государства, одновременно может квалифицироваться как функция социального управления и правового регулирования.

#### **Библиография:**

1. CAPRIAN, I. Inventarizarea ca element metodologic al contului de gestiune. В: *Analele științifice ale USM*. Vol.VII. Chișinău: USM, 2005, p.394-398.
2. АНДРЕЕВ, А.Г., СОМЕНКОВ, А.Д. *Правовые основы финансового контроля*. Москва: Финансы, 2005.
3. БУРЦЕВ, В.В. *Система финансового контроля*. Москва: Финансы, 2006.
4. CAPRIAN, I. Rolul controlului în cadrul procesului decizional. În: *Analele științifice ale Universității de Stat din Moldova*. Vol II. Chișinău: USM, 2007, p.221-224.
5. CAPRIAN, I. Controlul efectuat de Curtea de conturi. În: *Conferința științifică internațională "Creșterea economică – prioritate națională în contextul integrării în Uniunea Europeană"*. Chișinău, 28-29 octombrie 2008.
6. CAPRIAN, I., ULIAN, G. *Сущность и принципы финансового контроля*. Chișinău: USM, 2005, p.431-440.

*Prezentat la 06.07.2015*