

*Євтушевська О.А.,  
аспірант кафедри обліку та аудиту  
Київської державної академії водного транспорту  
ім. гетьмана Петра Конашевича - Сагайдачного,  
головний державний фінансовий інспектор  
Держфінінспекції в м. Києві*

## **МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД ЗДІЙСНЕННЯ КОНТРОЛЮ**

*Розглянуто необхідність, роль та значення контролю в сучасних умовах. Розкрито сутність, зміст, організацію, шляхи здійснення фінансово-господарського контролю. Висвітлено світовий досвід здійснення фінансово-господарського контролю в розрізі таких його форм, як державний фінансовий контроль, незалежний аудит та податковий контроль.*

*Рассмотрена необходимость, роль и значение контроля в современных условиях. Раскрыта сущность, содержание, организация, пути осуществления финансово-хозяйственного контроля. Раскрыт мировой опыт осуществления финансово-хозяйственного контроля в разрезе таких его форм, как государственный финансовый контроль, независимый аудит и налоговый контроль.*

*Consider the need, role and importance of control in modern conditions. Essence, content, organization, through financial and business control. Deals with global experience in financial and economic control in the context of its forms, as the state financial control, audit and tax control.*

**Постановка проблеми.** Процес інтеграції України в міжнародну спільноту поєднується з використанням світової практики, узгодженням національних та міжнародних нормативно-правових актів, використанням міжнародних правових документів. Вищевказані процеси не обминають сфери аудиту та контролю. Кожна країна світу має свої недоліки та проблеми, властиві лише їй, тому і підходи до аудиту та контролю різняться.

Проте, світова спільнота ставить завдання, одним з яких є запровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та аудиту; інтеграція зусиль до виконання заходів міжнародного аудиту; ставлення національних підходів до аудиту та контролю; допомогу всім органам, що виконують контроль та аудит. Вищевказані факти мають сприяти вдосконаленню національних систем державної діяльності в цілому.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питанням аудиту та фінансового контролю присвячені роботи багатьох зарубіжних авторів. Серед них можна відзначити, таких як Е. Арені, Дж. Лоббек, Б. Райан, Джек Р. Робертсон, В.М.О 'Реймі, М.В. Хірш, Р. Адамі, Е. Майер і Д. Хан.

Дослідження проблем фінансового планування і контролю провели М.А. Поукок і А.Х. Тейлор. В дореволюційній Росії дослідженням теорії і практики державного фінансового контролю займалися такі видатні діячі,

як В.А. Татаринів, М.М. Сперанський і С.Ю. Вітте, в сучасній Росії опубліковано велику кількість робіт відомих російських вчених-економістів, таких як Л.Н. Овсянников, В.В. Бурцев, В.М. Радіонова, Ю.О. Данилевський, Д.Г. Моляков, Е.Ю. Грачова, Ю.М. Іткін, Е.А. Кочерин, М.В. Мельник. Практичні питання державного фінансового контролю досліджено наступними науковцями, такими як: С.В. Степашиним, С.О. Шохін, А.В. Крикуновим, В.Г. Пансковим, С.А. Шереговим, Н.С. Столяровим, В.І. Шлейніковим.

**Мета статті.** Метою статті є дослідження міжнародного досвіду проведення контролю з метою виявлення його сильних та слабких сторін.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** В сучасних умовах роль та значення економічного контролю виявляються через завдання, які він виконує:

1) має фактори впливу через систему управління на успішне (задовільне) виконання планів економічного і соціального розвитку, раціональне використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, запобігає непродуктивним витратам і збиткам, зміцнення господарських зв'язків, дотримання господарського і трудового законодавства, забезпечення збереження власності;

2) виявляючи диспропорції і негативні явища в суспільстві, сприяє їх усуненню і запобігає повторенню, а також сприяє раціональній організації виробничих відносин і оптимальному використанню продуктивних сил.

Враховуючи вищевказане, економічний контроль у своєму розвитку інтегрується з іншими функціональними економічними науками;

3) передбачає систематичне спостереження за фінансовим станом підприємства, конкурентоспроможністю його продукції на внутрішньому і зовнішньому ринках;

4) використовуючи наукову теорію, відіграє суспільну роль у забезпеченні практичними рекомендаціями виробництво життєво необхідних благ для задоволення потреб людей;

5) проводиться на підприємствах, в установах та організаціях різних форм власності, метою проведення якого є забезпечення ефективної та законної їх діяльності;

6) за результатами проведення якого розробляються заходи, що сприяють більш ефективному господарюванню, дотриманню принципу соціальної справедливості в розподілі результатів праці залежно від внеску кожного працівника [1].

Отже, в умовах розвитку ринкової економіки зміст економічного контролю полягає в систематичному спостереженні, перевірці та регулюванні процесу розширеного відтворення валового національного продукту і соціально-економічних відносин відповідно до конституційних норм і законодавчо визначених правил. Економічний контроль має

достатньо широку класифікацію, що зумовлює розмаїття його видів, форм та складових.

### ***Державний фінансовий контроль у розвинених країнах.***

У розвинених країнах світу держава займає провідну позицію в процесах ринкової трансформації, тому державному фінансовому контролю належить одне з перших місць серед систем фінансового контролю. Державний фінансовий контроль характеризується своїми особливостями та методами його проведення в залежності від кожної країни.

Найкращим прикладом щодо організації державного фінансового контролю в президентській республіці є Сполучені Штати Америки. Незважаючи на те, що законослухняність у США знаходиться на одному з перших рівнів у світі, державний контроль у галузі фінансів тут здійснюють не лише казначейські служби, а також Головне контрольно-фінансове управління (ГКФУ) Конгресу, Адміністративне бюджетне управління (АБУ) при Президентові США, Управління з добору і розстановки кадрів, Президентська рада у справах боротьби з фінансовими зловживаннями в державних установах («Рада честі та ефективності»), інспектори Федеральної резервної системи, служба внутрішніх доходів (податкова служба) та ін. Основним завданням ГКФУ є проведення перевірок дотримання процедури укладання і виконання державних контрактів, встановлення оцінки і складання оглядів про виконання федеральних програм, проведення спеціальних обстежень та перевірок обґрунтованості цін на продукцію тощо. Суб'єктами контролю є урядові агентства, установи і підприємства сфери оборони, енергетики, сільського господарства, охорони здоров'я, житлового будівництва та ін. з питань державних фінансів, податків, бухгалтерського обліку. Перевіряють законність, доцільність та ефективність здійснених витрат.

Дещо інший підхід до організації державного фінансового контролю застосовується у Франції. Рахункова палата Франції посеред розвинених країн належить до однієї з організаційно найскладніших структур державного фінансового контролю. Керівництво палати затверджує Рада міністрів. До керівного складу палати входять прем'єр-президент (призначається довічно), генеральний прокурор (виступає в державних інтересах та є посередником між палатою, урядом і судовими органами) та генеральний прем'єр-адвокат. Палата діє на колегіальних засадах. У професійному штаті відомства сім палатних президентів (за галузевими напрямками) та 200 магістратів (юридичні радники, фінансові інспектори, аудитори) [2].

У Румунії основними різновидами контролю є парламентський, урядовий та відомчий. Парламентський контроль здійснюється Рахунковою палатою, яка має дирекції в усіх регіонах. Урядовий фінансовий контроль здійснюється Міністерством фінансів, яке у своїй

структурі має Генеральну дирекцію фіскального контролю та генеральні управління державних фінансів у кожному повіті, які також мають дирекції фіскального контролю. Відомчий фінансовий контроль здійснюється управліннями контролю і внутрішнього аудиту в складі галузевих міністерств. Рахункова палата Румунії є незалежним органом, підпорядкованим і підзвітним тільки парламенту, її низові дирекції підпорядковані тільки центральному апарату палати. Місцеві управління державних фінансів підпорядковані безпосередньо Міністерству фінансів, а в частині делегованих повноважень підзвітні повітовим радам народних депутатів. Органи відомчого контролю підпорядковані та підзвітні відповідним керівникам міністерств і відомств. Контроль, який здійснюють органи Міністерства фінансів та Рахункової палати, спрямований як на встановлення фактів порушень, так і на проведення аналізу. Крім того, місцеві управління державних фінансів здійснюють попередній аналіз фінансово-економічної діяльності підприємства чи установи до прийняття рішення про виділення з бюджету коштів. Органи відомчого контролю в основному проводять аудит в установах, підпорядкованих відповідному міністерству чи відомству, перевірки стану бухгалтерського обліку. Всі контролюючі органи Румунії мають повноваження перевіряти правильність і повноту сплати платежів до бюджету та використання бюджетних коштів і державного майна. Повноваження контролюючих органів поширюються на бюджетні установи й організації, на державні підприємства та суб'єкти господарювання, у яких є частка державного майна, та інші суб'єкти, які отримують кошти з бюджету, державних фондів та від міжнародних організацій.

У Швеції, яка є парламентською монархією, головним відомством у справах державного контролю та обліку є Державне ревізійне управління. Його метою є досягнення високоякісного управління фінансовою діяльністю. Діяльність Управління характеризується двома напрямками: проведенням щорічних ревізій фінансово-господарської діяльності національних установ і підприємств та ревізій ефективності державних закупівель. На відміну від багатьох інших європейських країн міністерства Швеції не наділені повноваженнями безпосереднього управління урядовими відомствами. Тому Конституція Швеції дозволяє парламенту та уряду мати власні структури контролю державного сектору [2].

Аудит адміністративної діяльності впроваджений у Швеції в 1967 р. і з того часу сфокусований на трьох загальних показниках, які найбільш повно характеризують стан управління державними ресурсами, а саме:

- 1) ефективність — дієвість, рівень досягнення мети;
- 2) продуктивність — плідотворність, ступінь корисності споживання ресурсів для створення продукту;

3) ощадність — економія, ступінь мінімізації видатків з огляду на якість продукту.

Зразком найоптимальнішого підходу до питання використання функцій вищого органу контролю є досвід Бахрейну. Професійними складниками організаційної структури органу Державного фінансового аудиту цієї країни є секції:

1) фінансового аудиту (аналіз загального фінансового стану підприємств та установ; перевірка дотримання положень нормативно-регулювальних документів);

2) аудиту адміністративної діяльності (визначення економічності й ефективності, оцінка якості й кількості наданих послуг; аналіз досягнення об'єктом контролю поставленої мети);

3) аудиту комп'ютерних та бухгалтерських систем.

До цих трьох напрямів можна додати лише аудит навколишнього середовища, який у певних розвинених країнах виокремлюють з аудиту адміністративної діяльності в окремий вид державного контролю.

У Литві державний контроль очолює Генеральний аудитор, який має двох заступників. Генеральному аудитору безпосередньо підпорядковані одинадцять департаментів, серед яких департамент організації аудиту ефективності, чотири департаменти аудиту ефективності та департамент аудиту державних доходів та розрахунків. Одному заступнику Генерального аудитора підпорядковано департамент організації фінансового аудиту та одинадцять департаментів фінансового аудиту. Характерним для департаментів аудиту ефективності та фінансового аудиту є те, що вони працюють за галузевим принципом поділу сфер контролю.

Особливістю здійснення державного контролю Литви є те, що певні департаменти фінансового аудиту та аудиту ефективності здійснюють перевірку використання коштів Європейського Союзу.

Аудит здійснюється у плановому порядку. Обов'язковим є проведення аудиту виключно за постановою парламенту, а не за зверненням одного чи декількох депутатів.

Частка видів аудиту в Державному контролі розподіляється приблизно так:

— 60 % — фінансовий аудит;

— 30 % — аудит ефективності;

— 10 % — змішаний аудит (об'єкти — кошти Європейського Союзу, доходи бюджету, зовнішній борг тощо) [3].

У Литві аудит ефективності здійснюють у сферах: охорони здоров'я, науки, приватизації, використання державного майна, діяльності акціонерних товариств тощо.

***Особливості незалежного аудиту в зарубіжних країнах.***

Незалежний аудит на сьогодні поширений в усіх без винятку зарубіжних країнах, але в кожній з них має певні особливості. Водночас вивчення особливостей та досвіду здійснення аудиту в зарубіжних країнах для України важливе, оскільки його використано для підвищення дієвості національного аудиту.

В Ірландії аудиторський звіт повинен містити чіткий висновок з таких питань: чи отримав аудитор усі відомості та пояснення, необхідні для здійснення перевірки, чи ведуться в компанії необхідні бухгалтерські документи, чи були отримані необхідні дані від підрозділів, які аудитор не відвідав особисто, чи відповідають баланс та звіт про прибутки/збитки обліковим даним.

У Греції проведення аудиторської перевірки необхідне, якщо показники перевищують два з трьох встановлених обмежень: сума активів балансу, обсяг продажу, середня кількість працівників (50 осіб).

У Бельгії для будь-якої організації, чисельність працівників якої перевищує 100 осіб, аудиторський звіт повинен подаватись не лише власникам, а й у робочий комітет цієї організації, члени якої мають право вето на призначення аудитора. Якщо стосовно такого фахівця не буде досягнуто угоди, то останнє слово залишається за торговим судом.

У Данії аудиторів призначають акціонери на щорічних загальних зборах. Аудитори мають право надавати професійні послуги певній організації до наступних зборів. В аудиторському звіті необхідно вказати, що бухгалтерські звіти організації клієнта пройшли через аудиторський контроль та відповідають вимогам норм чинного законодавства.

У Нідерландах Закон про бухгалтерський облік та звітність 1970 р. потребує надання «правдивої та достовірної думки», що відповідає четвертій Директиві Європейського Союзу. Для дотримання цього в пояснювальній записці до бухгалтерської звітності має міститись вся додаткова інформація. Рекомендується також дотримуватись міжнародних принципів бухгалтерського обліку, таких як безперервності діяльності, послідовного застосування облікової політики, тимчасової визначеності фактів господарської діяльності, оглядності, пріоритету змісту над формою.

У Франції питання бухгалтерського обліку та звітності перебувають у віданні Міністерства фінансів, а аудиту - Міністерства юстиції. Аудит проводять бухгалтерські комісари, яких обирають на зборах акціонерів строком на 6 років. Після цього строк повноважень комісарів може бути продовжений, при чому кількість пролонгацій не обмежена [4].

У Португалії аудитори повинні зареєструватися в Міністерстві юстиції та бути членами об'єднань професійних аудиторів, визнаних державними структурами. Щоб стати членом такого об'єднання, необхідно мати вищу юридичну або економічну освіту, трирічний досвід роботи,

скласти спеціальні іспити. Акціонерні компанії повинні мати постійних аудиторів, їх кількість змінюється залежно від розмірів компанії.

### ***Міжнародний досвід здійснення податкового контролю.***

При вивченні питань організації контрольної діяльності податкових органів важливим є розгляд зарубіжного досвіду. Тут присутня певна специфіка. По-перше, пріоритетним напрямком податкового контролю в економічно розвинених країнах є контроль за витратами.

#### ***Організація проведення контрольної діяльності в США.***

Податкова система США удосконалюється, бере все більш розгалужений характер. У сучасному вигляді вона відповідає завданням - забезпечувати доходами федеральний бюджет, бюджети штатів і місцеві бюджети. Податки слугують інструментом розвитку економіки. Формування і рух бюджетних коштів займає центральне місце в реалізації економічної політики американської держави. Основна роль у фінансовій системі США належить бюджетному механізму федерального уряду. Податки, що дають найбільш великі і стабільні надходження, направляються до федерального бюджету. На його частку припадає приблизно 70% доходів і витрат.

У США питаннями справляння та контролю за правильністю сплати податків займається спеціальний податковий апарат, що входить до складу міністерства фінансів. Це служба внутрішніх доходів США (СВД).

На середньому рівні діють податкові служби штатів, що збирають податки і збори, що вводяться законодавчими зборами штатів. Ці податки надходять до бюджетів штатів;

На нижньому рівні - місцеві податкові органи, які стягують податки, що вводяться місцевими органами влади. Ставки податків встановлюють податковий інспектор, голова ради шкіл і керівник муніципалітету. Однією з форм податкового контролю в США є проведення ревізії.

В ході ревізії всі податкові декларації перевіряються на предмет математичної точності. Однак тільки лише невелика їх кількість відбирається для подальшої перевірки. Декларації на подальшу фінансову перевірку відбираються або вручну, або за допомогою комп'ютерів, виходячи з різних критеріїв: виду підприємницької діяльності, незвично великих або дрібних сум доходу або знижок, або шляхом випадкового відбору. Зазвичай комп'ютерний відбір використовується для виявлення тих податкових декларацій, за якими є найбільша ймовірність отримання істотних додаткових сум податків. Ревізія проходить на місці ведення корпорацією своїх ділових операцій. Це є прямою протилежністю тій практиці, яка застосовується при ревізії податкових декларацій фізичних осіб.

#### ***Проведення контролю в Німеччині.***

Спеціального податкового відомства в Німеччині не існує. Податкові інспекції входять до складу фінансової системи країни. Існує Федеральне

міністерство фінансів і земельні міністерства фінансів. У кожній землі є так звана Верховна фінансова дирекція, підпорядкована одночасно і Федеральному, і Земельного міністерствам фінансів. Спеціальним органом Міністерства фінансів Німеччини, до компетенції якої входять питання практичної реалізації податкової політики країни, є податкова поліція - «штойфа» («steufa»). Оперативно-розшукові підрозділи і слідчий апарат «штойфи» займаються розслідуванням правопорушення, пов'язаних з приховуванням доходів і ухиленням від сплати податків, а також під прокурорським наглядом здійснюють спеціальні оперативні заходи щодо виявлення, попередження та припинення різних видів злочинів в економічній сфері.

Відповідно до Положення про проведення фінансової перевірки, затвердженим Міністерством фінансів Німеччини за погодженням з Бундесратом Німеччини, податкова перевірка проводиться з метою встановлення і оцінки обставин справи, що мають істотне значення для оподаткування, а не для вишукування додаткових податків. При призначенні і проведенні перевірки враховуються принципи пропорційності коштів, витрачених на проведення перевірки, передбачуваним результатам і найменшого втручання у справи підприємства. Податковий орган приймає на власний розсуд рішення про призначення перевірки, її терміни і обсязі.

Робота податкових органів щодо проведення контрольних перевірок організовується на підставі планів контрольних перевірок, щорічно і щоквартально затверджуються керівником податкового органу. Вищі податкові інстанції практично не беруть участь в складанні вказаних планів. Однак їм надано право самостійно проводити перевірки окремих платників податків, яке зазвичай використовується при перевірці найбільш великих платників податків, які мають розгалужену виробничу структуру [5].

За підсумками податкової перевірки складається акт, в якому відображаються виявлені в процесі перевірки факти, що мають істотне значення для оподаткування фізичних і юридичних осіб, а також внесені зміни в розмір належних до сплати податків. При відсутності виявлених порушень, а також внесення будь-яких змін у розмір податкових зобов'язань замість складання звіту про перевірку достатньо направити платнику податків повідомлення про відсутність порушень в процесі проведеної перевірки.

*Організація проведення контрольної діяльності у Франції.*

У Франції податкова служба включає три рівні:

1. національний рівень (Управління національних та міжнародних перевірок, Управління перевірок податкового положення, Національне Управління податкових розслідувань);
2. регіональний рівень (Управління Центрального регіону);



3. низова ланка (податкові управління департаментів).

Особливу роль в комплексі бюджетного контролю Франції відіграє податковий контроль, оскільки податки і збори є основним джерелом доходів державного та місцевих бюджетів. Першим найважливішим принципом податкового контролю в цій країні є дотримання критерію економічної доцільності, відповідність цілей контролю та витрачених коштів.

Іншим найважливішим принципом є дотримання гарантій і прав платника податків. Діє презумпція «добросовісності» платника податків. Якщо платник податку задекларував свої доходи, в термін сплатив податки, то він користується усіма гарантіями і правами. При судових розглядах в першу чергу перевіряється, чи не були порушені права платника податків. До осіб, які ухиляються від оподаткування, не будуть застосовуватися гарантії, тому що вони порушили принцип обов'язковості сплати податків.

У ряді випадків податкові органи зобов'язані давати письмові роз'яснення нормативних актів у формі інструкцій і циркулярів. Крім того, податкова адміністрація зобов'язана в письмовій формі відповідати на питання платника податків. Ці відповіді в разі необхідності платник податків може використовувати для свого захисту в суді.

Податковий контроль приймає дві основні форми: документальний контроль на місцях і зовнішній контроль.

Показниками ефективності податкового контролю є кількість перевірок, які проводить один перевіряючий в рік.

**Висновки.** Для розвитку незалежної та демократичної України сьогодні важливим є питання вивчення та застосування зарубіжного досвіду фінансового контролю та запозичення вже існуючих починань у цій галузі з метою підвищення ефективності та дієвості національної системи фінансового контролю.

Проте на цьому шляху стоїть певна кількість перепон: починаючи від розробки великої кількості нормативно-законодавчих актів, які б врегулювали процес запозичення починань та подальшого їх застосування, і закінчуючи необхідністю перепідготовки кадрів контрольно-ревізійних органів. Останнє потребує великих зусиль та затрат часу, через те, що, перш за все, необхідно змінити ідеологію всіх учасників бюджетного процесу.

Отже, застосування міжнародного досвіду проведення контролю має велику кількість переваг та в разі успішної реалізації (в частині його застосування) наблизить нашу країну до світових стандартів та вимог та сприятиме адаптації вітчизняного законодавства до законодавства розвинених країн світу.

**Використані джерела інформації:**

1. Дрогобецький І.Ф. Сучасні аспекти здійснення міжнародного податкового аудиту / І.Ф. Дрогобецький // Аудитор України. – 2004.
2. Дікань Л.В. Контроль і ревізія: навч. посіб. / Л.В. Дікань – К.: Знання, 2007.

3. Бариніна-Закірова М.В. Зовнішній фінансовий контроль у Литві / М.В. Бариніна-Закірова // Фінансовий контроль. – 2005.
4. Галузіна С.М. Международный учет и аудит / С.М. Галузіна, Т.Ф. Пупшис. — СПб. : Питер, 2006.
5. Адамс Р. Основы аудита. Пер. с англ. / Под ред. Я. В. Соколова. - М.: Аудит. ЮНИТИ, 1995.
6. Никонович М.О. Необхідність системної стандартизації державного фінансового контролю / М.О. Никонович // Збірник праць всеукраїнської науково-практичної конференції "Сучасний стан та перспективи розвитку державного контролю і аудиту в Україні" / За заг. ред. проф. В.Д. Базилевича. – К., 2009.
7. Дрозд І.К. Державний фінансовий контроль: Навч. посіб. / І.К. Дрозд, В.О. Шевчук – К.: ТОВ "Імекс-ЛТД", 2007.
8. Тимохін М. Роль європейських ідей у реформуванні ДФК в Україні / М. Тимохін, В. Лещенко // Фінансовий контроль. – 2010.
9. Клочков В. Система органів державного нагляду та контролю: порядок створення та розмежування повноважень / В. Клочков // Право України. - 2010.
10. Малков Д. Стадії контролю в науці та практиці міжнародного права / Д.Малков // Підприємництво, господарство і право. – 2009.
11. Шевчук В.О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (Проблеми теорії, організації, методології). / В.О. Шевчук. К.:Київський державний торговельно-економічний університет,1999 .
12. Чорна Н.А. Незалежність аудиту: етичний або технічний аспект / Н.А.Чорна, І.А.Гречаник // Аудитор України, 2007.

УДК 330.322:332.122

**Каськів В.В.,**  
**аспірант Національної академії**  
**державного управління при Президентові України**

## **ОРГАНІЗАЦІЙНІ ОСНОВИ УПРАВЛІННЯ НАЦІОНАЛЬНИМИ ПРОЕКТАМИ В РЕГІОНАХ**

*Розглянуті принципи організації, аналіз діяльності регіональних центрів інноваційного розвитку та основи реформування їхньої мережі в системі Держінвестпроекту України.*

*Рассмотрены принципы организации, анализ деятельности региональных центров инновационного развития и основы реформирования их сети в системе Госинвестпроекта Украины.*

*The principles of the organization, the analysis of activity of the regional centers of innovative development and basis of reforming of their network in system Gosinvestproyekt Ukraine are considered.*

**Постановка проблеми.** Історія державного регулювання інноваційно-інвестиційних процесів в Україні бере свій початок від створення у 1992 р.