

Галанюк Г. Я.

## ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ В АГРАРНОМУ СЕКТОРІ США

*Проведено аналіз елементів системи державного фінансового контролю в аграрному секторі США, досліджено законодавчі й організаційні основи побудови та функціонування системи державного фінансового контролю США.*

Ключові слова: контроль, аудит, ефективність.

Побудова дієвої системи державного фінансового контролю – один із найважливіших елементів ефективного управління фінансовими ресурсами держави. Україна ще перебуває на шляху становлення такої системи, яка б відповідала сучасним міжнародним стандартам і найкращій практиці в цій сфері. Для перейняття передового досвіду необхідно дослідити історичні, законодавчі й організаційні особливості систем державного фінансового контролю за кордоном. Цікавою у цьому аспекті є практика США – країни з великим досвідом формування системи внутрішнього контролю й аудиту та незалежного контролю в державному секторі. Незалежний орган парламентського контролю було створено ще у 1921 р., а систему внутрішнього контролю й аудиту в державному секторі започатковано в 1950 р. Цьому передувало набуття великого досвіду побудови внутрішнього контролю й аудиту в приватних корпораціях, який згодом було перенесено в державний сектор. Фактично всі епохальні зміни в розвитку системи внутрішнього контролю й аудиту відбулися саме в США, а вже у 80-х роках ХХ ст. майже всі розвинуті країни наслідували їхній приклад та запроваджували внутрішній аудит в установах державного управління.

Питання державного фінансового контролю в зарубіжних країнах розглядаються у працях В. Б. Бурцева, М. В. Бариніної, Л. В. Дікань, Н. І. Дорош, І. К. Дрозд, Е. В. Калюги, Н. І. Рубан, Л. А. Савченко, В. К. Симоненка, С. В. Степашина, І. Б. Стефанюка, В. О. Шевчука, С. О. Шохіна та ін.

Наприклад, М. В. Бариніна вивчила досвід організації державного внутрішнього фінансового контролю у США на прикладі діяльності офісу Генерального інспектора департаменту охорони здоров'я<sup>1</sup>, С. В. Степашин та С. О. Шохін – роботи Головного контрольного управління (Управління підзвітності уряду) як найвищого органу фінансового контролю США<sup>2</sup>. Проте дослідження цих авторів не торкалися системи державного фінансо-

---

<sup>1</sup> Бариніна М. В. Внутрішній фінансовий контроль по-американськи, або Чим пояснюється ефективність діяльності офісів Генеральних інспекторів / М. В. Бариніна // Фінансовий контроль. – 2009. – № 5 (52). – С. 57.

<sup>2</sup> Государственный финансовый контроль : учеб. для вузов / С. В. Степашин, Н. С. Столяров, С. О. Шохин и др. – СПб. : Питер, 2004. – С. 247.

вого контролю в аграрному секторі США, що й зумовило професійний інтерес автора до цієї теми.

Метою статті є дослідження особливостей організації та правового забезпечення державного фінансового контролю США в аграрному секторі й аналіз елементів цієї системи.

Департамент сільського господарства США (U. S. Department of Agriculture – USDA) – орган виконавчої влади, який реалізує державну політику у сфері продовольчої безпеки і харчування, сільського господарства, природних ресурсів, розвитку сільських територій та всіх пов'язаних з цим питань (*у нашому розумінні – міністерство сільського господарства*). USDA створено у 1862 р. за президента А. Лінкольна. Керівника департаменту призначає президент зі схвалення сенату. За допомогою управління менеджменту та бюджету (Office of Management and Budget – OMB), що входить до складу його Адміністрації, президент представляє федеральному уряду проект бюджету, який може набути чинності тільки за умови схвалення обома палатами Конгресу. OMB розробляє фінансові програми, організовує оперативний контроль за управлінням бюджетом і є провідним органом виконавчої влади. На відміну від OMB, USDA – головний розпорядник бюджетних коштів, які спрямовуються на реалізацію програм у сфері сільського господарства, несе відповідальність за виконання бюджету, є підзвітним OMB та Казначейству.

Виконання законів і діяльність уряду США передусім контролює Конгрес. У цьому контролі бере участь управління підзвітності уряду (U. S. Government Accountability Office – GAO), яке є найвищим контрольним органом США (*у нашому розумінні – Рахункова палата*). Цей орган було створено після прийняття Закону про бюджет і бухгалтерський облік 1921 р. (Budget and Accounting Act), що вимагав від президента щорічного розроблення федерального бюджету і створення незалежного вищого органу фінансового контролю (ВОФК) для дослідження того, як витрачаються федеральні кошти. У перші роки робота GAO зводилася до рутинної перевірки паперової документації щодо платежів і закупівель. Після Другої світової війни GAO стало проводити ширший фінансовий аудит, який зосереджувався на дослідженні економічності й ефективності діяльності уряду. У 60-х роках GAO розпочало роботу, що нині часто називають оцінюванням програм, аудитом ефективності, під час якої визначається рівень досягнення цілей програмами уряду.

Управління підзвітності уряду США є незалежним, непартійним органом, який працює на Конгрес. Його часто називають “сторожовим псом Конгресу”, оскільки ВОФК досліджує, як федеральний уряд витрачає гроші платників податків. Голова GAO, Генеральний контролер США, призначається на 15-річний термін президентом зі списку кандидатів, яких пропонує Конгрес.

Місія GAO полягає в підтримці Конгресу щодо виконання ним конституційних обов'язків, підвищення ефективності й забезпечення підзвітності федерального уряду заради добробуту американського народу. GAO

своєчасно надає Конгресу об'єктивну, базовану на фактах, партійно й ідеологічно незалежну, справедливу і збалансовану інформацію.

Основні цінності, які декларує GAO (підзвітність, чесність і надійність), відображаються у його роботі. GAO працює, спираючись на суворі професійні стандарти перевірок і посилань; усі факти й результати досліджень ретельно перевіряються на точність. GAO підтримує наглядову функцію Конгресу (й у сфері реалізації агропродовольчої політики зокрема) шляхом:

- проведення аудиту діяльності відомств з метою визначення, чи витрачаються федеральні кошти раціонально й ефективно;
- розслідування звинувачень у незаконній і неправомірній діяльності;
- подання звітів про те, наскільки державні програми й політики досягають своїх цілей;
- здійснення аналізу політик і виокремлення певних опцій для розгляду Конгресом;
- розроблення правових рішень та висловлювання думок, таких як оскарження постанов і звітів відомств<sup>3</sup>.

GAO надає рекомендації Конгресу й керівникам органів виконавчої влади стосовно того, як зробити діяльність уряду ефективнішою, дієвішою, етичнішою, справедливішою і підсилити зворотний зв'язок. Закон про добросовісність фінансових менеджерів 1982 р. (Federal Managers' Financial Integrity Act (FMFIA)) вимагає від GAO видавати стандарти внутрішнього контролю в уряді, які забезпечують загальні засади встановлення і підтримки внутрішнього контролю у федеральних відомствах<sup>4</sup>.

Для ефективного управління коштами й реалізації федеральних програм у кожному відомстві створюється належна система внутрішнього контролю й аудиту, за ефективне функціонування якої несе відповідальність керівництво. Так само як відомства розробляють і впроваджують стратегії реалізації або перегляду програм і діяльності, вони повинні створити структуру управління, яка допоможе забезпечити відповідальність за результати.

Численні законодавчі й нормативні документи США передбачають сприяння створенню і підтриманню ефективної системи внутрішнього контролю, що є ключовим фактором у реалізації відомством місії та досягненні результатів програми за рахунок поліпшення підзвітності. Виявлення недоліків внутрішнього контролю і застосування коригувальних дій критично важливі для формування потужної структури такого контролю<sup>5</sup>.

Система внутрішнього контролю й аудиту як обов'язковий атрибут органів державного управління почала формуватися у США з прийняттям у 1950 р. Закону про процедури у сферах бюджету та бухгалтерського обліку

<sup>3</sup> GAO at a glance [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.gao.gov/about/gao\\_at\\_a\\_glance\\_2010\\_english.pdf](http://www.gao.gov/about/gao_at_a_glance_2010_english.pdf).

<sup>4</sup> Moynihan D. P. Performance Management in U.S. State Governments / D. P. Moynihan // The World Bank. – 2012. – № 17. – Feb. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://siteresources.worldbank.org/EXTPOVERTY/Images/ME17v3.pdf>.

<sup>5</sup> OMB Circular A-123 // Management's Responsibility for Internal Control [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.whitehouse.gov/omb/circulars\\_a123\\_rev](http://www.whitehouse.gov/omb/circulars_a123_rev).

(Budget and Accounting Procedures Act) і Закону про систему обліку й аудиту (Accounting and Auditing Act). Згідно з цими законами федеральні відомства мали створити системи внутрішнього контролю, обліку й аудиту, що відповідали б вимогам GAO і забезпечували повне розкриття інформації про фінансові результати діяльності відомств й ефективність здійснюваного ними контролю.

Закон про добросовісність фінансових менеджерів 1982 р. вніс зміни до Закону про облік та аудит 1950 р., що передбачає постійне оцінювання й звітність щодо адекватності системи внутрішнього обліку й контролю від кожного керівника відомства. Таке оцінювання підсумовується в річному звіті, а саме:

- зобов'язання й витрати мають відповідати законам і постановам;
- активи мають бути захищені від шахрайств, розтрат, зловживань і недбалого управління;
- операції повинні обліковуватися і точно фіксуватися;
- системи фінансового менеджменту мають відповідати стандартам, принципам та іншим вимогам, а отже, урядові керівники — володіти оперативною, надійною, точною фінансовою інформацією для прийняття рішень<sup>6</sup>.

Цілями внутрішнього контролю є: забезпечення ефективності й результативності операцій, достовірності фінансової звітності та відповідності чинним законам і правилам. Збереження активів — передумова цих цілей.

Наприклад, USDA щорічно оцінює систему контролю за фінансовою звітністю відповідно до вимог Управління OMB (циркуляр № A-123 “Відповідальність керівників за систему внутрішнього контролю”, додаток A “Внутрішній контроль за фінансовою звітністю”).

Всі керівники департаменту повинні забезпечити ефективне й результативне функціонування програм і відповідність їх чинному законодавству. Системи фінансового управління мають відповідати законам, стандартам, принципам та іншим пов'язаним вимогам. Разом з Управлінням Генерального інспектора (служба внутрішнього аудиту Департаменту) та GAO керівництво USDA працює над причинами виникнення слабких місць фінансового характеру, спрямовує зусилля на їхнє усунення<sup>7</sup>.

Відповідно до Закону про ефективність і результати діяльності уряду (Government Performance and Results Act (GPRA); модернізовано в 2010 р.) USDA розробляє стратегічні плани, встановлює цільові показники продуктивності й щорічно доповідає про фактичну ефективність виконаних завдань. Ці плани й цілі інтегровані в: 1) бюджетний процес; 2) оперативне управління установами й програмами; 3) звітність для громадськості щодо

---

<sup>6</sup> Ahadiat N. A review of regulations designed to strengthening internal control in Federal Government : ASBBS Annual Conference / N. Ahadiat. — 2012. — Vol. 19. — № 1. — Feb. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://asbbs.org/files/ASBBS2012V1/PDF/A/AhadiatN.pdf>.

<sup>7</sup> Agency financial report: Fiscal Year 2012 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://www.usda.gov/documents/USDA\\_AFR\\_2012.pdf](http://www.usda.gov/documents/USDA_AFR_2012.pdf).

результатів діяльності, а також інформацію про чесність, результативність й ефективність їх досягнення.

За модернізованим Законом про ефективність і результати діяльності уряду посадові особи департаментів і відомств відповідають за конкретні цілі, а щокварталу старші посадові особи перевіряють рівень прогресу на шляху до досягнення цих цілей. Закон також передбачає виявлення загальнодержавних стратегічних, наскрізних цілей, що стосуються кількох установ, і створення веб-сайта уряду, де розміщується ця інформація ([performance.gov](http://performance.gov)). Стратегічні плани складаються на чотири роки відповідно до терміну президентських повноважень. Нарешті, кожна установа повинна мати посадову особу з питань підвищення ефективності (Performance Improvement Officer – PIO) для реалізації відповідних ініціатив керівництва, яка обирається керівником відомства і його заступником. Головна операційна особа (Chief Operating Officer) – заступник керівника міністерства – посадова особа, відповідальна за покращання управління та підвищення ефективності відомства. Для кожної цілі визначають посадових осіб міністерства – особи відповідальні за реалізацію цілей (Agency goal leaders)<sup>8</sup>.

Відповідно до Закону про головних посадових осіб з фінансів 1990 р. (Chief Financial Officers Act) в USDA створена й оцінюється система внутрішнього контролю фінансової звітності, проводяться підготовка й аудит такої звітності та запроваджена посада Головного спеціаліста з фінансів (CFO) (*у нашому розумінні – державний секретар міністерства*). CFO на рівні міністерства відповідальна за всі аспекти фінансового управління, зокрема за облік, виконання бюджету, звітування й проведення щоденних фінансових операцій<sup>9</sup>.

У США функціонує система децентралізованого внутрішнього аудиту, закріплена у 1978 р. законом про Генерального інспектора (Inspector General Act – IGAct). Так, у департаменті сільського господарства США функціонує управління Генерального інспектора (Office of Inspector General – USDA OIG), створене ще в 1962 р. секретарем (керівником) Департаменту у відповідь на численні скандали щодо махінацій у декількох підрозділах. Згідно із законом Генеральний інспектор самостійно й об'єктивно:

- проводить аудит програм департаменту та його діяльності;
- співпрацює з командою управлінців департаменту щодо забезпечення економічності, ефективності й результативності, попередження та виявлення шахрайства і зловживань у програмах та діяльності, як у межах USDA, так і в нефедеральних установах, які отримують допомогу USDA;

<sup>8</sup> *Rubin M. Measuring Government Performance: The Intersection of Strategic Planning and Performance Budgeting / M. Rubin, K. Willoughby [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.7tad.org/documents/WG5/Rubin-Willoughby.pdf>.*

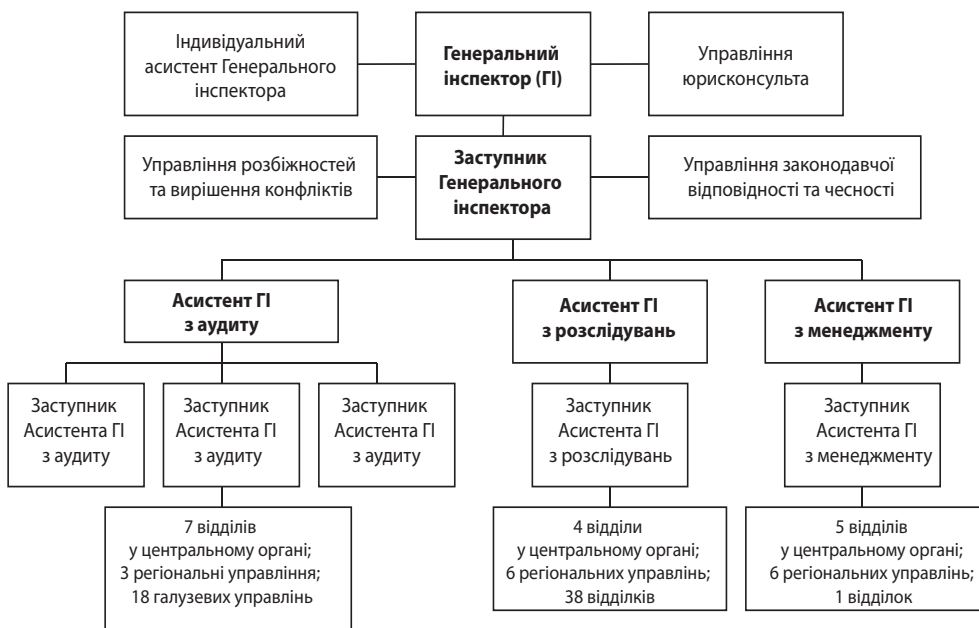
<sup>9</sup> *The Chief Financial Officer : Act. A Mandate for Federal Financial Management Reform. – GAO. – 1991. – Sept. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.gao.gov/special.pubs/af12194.pdf>.*

— звітує про діяльність секретареві департаменту та Конгресу США раз на півроку (31 березня та 30 вересня).

Генеральний інспектор та/або зовнішні аудитори звітують про істотні недоліки в системі внутрішнього контролю, пов'язані з фінансовою звітністю й недотриманням законів і нормативних актів відповідно до вимог урядових стандартів аудиту, підготовлених GAO, та бюлетеня № 01-02 OMB. Аудитори також надають рекомендації щодо виправлення суттєвих недоліків. Керівники відомства повинні дотримуватися рекомендацій аудиторів, використовуючи ці перевірки для виявлення та вирішення проблем, спричинених недостатньою або погано розробленою системою контролю, а також забезпечити відповідний контроль у нових програмах.

Управління Генерального інспектора OIG проводить: розслідування за звинуваченнями в шахрайстві й зловживаннях; профілактичні заходи аудиту, такі як перевірка систем на стадії розроблення; перевірки адекватності й уразливості систем управління та систем контролю програм; перевірку адекватності виплат, здійснених департаментом<sup>10</sup>.

Отже, Генеральний інспектор USDA має повноваження здійснювати як розслідування, так і аудит. Як бачимо з рисунка, для цього створено два окремі підрозділи: асистент ГІ з аудиту та асистент ГІ з розслідувань.



**Рисунок. Організаційна структура Управління Генерального інспектора в Департаменті сільського господарства США**

Джерело : Annual Plan : Fiscal Year 2013 // USDA : Office of Inspector General [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.usda.gov/oig/webdocs/2013APFinal.pdf>.

<sup>10</sup> USDA Management Control Manual: Office of the Chief Financial Officer. — 2002. — Nov. 29 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.ocio.usda.gov/sites/default/files/docs/2012/DM1110-002.pdf>.

Спеціальні агенти OIG розслідують злочини, що стосуються програм, діяльності та посадових осіб USDA, й уповноважені здійснювати арешти, видавати ордери та носити вогнепальну зброю. Види розслідувань, до яких залучаються агенти, стосуються шахрайств з дотаціями, підтримки цін, страхування; значних крадіжок урядового майна та коштів, вимагань, контрабанди, нападів на працівників департаменту.

Підрозділ з аудиту забезпечує: проведення незалежного й об'єктивного аудиту; сприяння економічності, ефективності та результативності діяльності; попередження й виявлення шахрайств, крадіжок і зловживань; перевірку відповідно до законодавства та керівних документів; інформування посадових осіб департаменту й Конгресу.

Повноваження та відповідальність підрозділу аудиту охоплюють: доступ до всіх записів та інформації департаменту; моніторинг та оцінювання ризиків програм і діяльності USDA; проведення аудиту та створення звітів щодо критичних ризиків, яким піддається департамент; наймання та управління персоналом, що відповідає вимогам підрозділу.

Підрозділ з аудиту сприяє добросовісному управлінню шляхом:

- проведення аналізу та надання порад щодо важливих ініціатив департаменту (таких як національне споживання імпортного й вітчизняного м'яса, курятини, яєць; захист тваринництва і рослинництва від шкідників; наукові дослідження; програми фермерських товарів; кредитні й грантові програми; міжнародна продовольча підтримка; природні ресурси);
- незалежного оцінювання та рекомендацій щодо розв'язання проблем;
- підготовки звітів, побудованих на фактах і професійних стандартах аудиту;
- надання технічної та/або консультативної підтримки у разі виникнення нових проблем<sup>11</sup>.

Управління Генерального інспектора:

- надає послуги керівництву департаменту всіх рівнів, інформуючи старших посадових осіб про основні результати аудиту та розслідувань;
- активно працює з менеджерами департаменту в єдиній команді, безпосередньо долучаючи керівництво до процесу перевірок і розслідувань з метою вирішення складних проблем, які впливають на управління програмами та операціями;
- бере участь у міжвідомчих проектах як член Ради генеральних інспекторів щодо чесності й ефективності (Council of the Inspectors General on Integrity and Efficiency – CIGIE) – координаційного органу генеральних інспекторів усіх відомств.

Отже, система державного фінансового контролю в аграрному секторі США складається із зовнішнього (парламентського) та внутрішнього (урядового) контролю. Незалежний парламентський контроль за реалізацією державної політики й витрачанням публічних коштів здійснює Управління

---

<sup>11</sup> About OIG Audit Division [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.usda.gov/oig/audits.htm>.

підзвітності уряду, яке відіграє провідну роль у створенні та підтриманні належного рівня внутрішнього контролю в урядових установах, видає й оновлює його стандарти. У цьому, на нашу думку, полягає основна відмінність системи державного фінансового контролю в США від вітчизняної системи ДФК. В Україні вона також дворівнева, однак Рахункова палата не укладає стандартів, обов'язкових для органів державного внутрішнього фінансового контролю.

Згідно із законодавством США за створення системи внутрішнього контролю відповідальні керівники урядових відомств та установ. Цілями контролю визначено забезпечення ефективності й результативності операцій, достовірність фінансової звітності та відповідність чинним законам і правилам.

Внутрішній аудит у США децентралізований. Цю функцію в урядових відомствах виконує Управління Генерального інспектора, уповноважене здійснювати аудит і розслідування. Урядовим органом із координації діяльності служб внутрішнього аудиту (управлінь генеральних інспекторів) є Рада генеральних інспекторів щодо чесності й ефективності.

Важливий елемент оцінки ефективності діяльності відомств у США – формування стратегічних планів на чотири роки (відповідно до терміну, на який обирають президента країни), річних планів відомств і звітів про ефективність, підтвердження відповідності системи внутрішнього контролю фінансовій звітності. Стратегічні цілі встановлюються на загальнодержавному рівні, потім визначаються цілі, що стосуються діяльності кількох відомств, і відповідно до загальнодержавних цілей затверджуються цілі на рівні кожного відомства. За кожною ціллю відомства закріплюється відповідальна особа і здійснюється щоквартальна перевірка прогресу на шляху її реалізації. У кожному відомстві є посадова особа з підвищення ефективності для реалізації ініціатив керівництва.

Загалом досвід організації державного фінансового контролю у США можна й доцільно адаптувати до українських реалій, які потребують посилення координації діяльності між різними суб'єктами ДФК, підвищення відповідальності за нецільове витрачання і привласнення державних ресурсів.