

7. *Collins, R. & Hammond, M.* 1991. Self-Directed Learning. Critical Practice. – London: Kogan Page.
8. *Crabbe, D.* 1993. Fostering Autonomy from within the Classroom: the Teacher's Responsibility. System, 21:4, 443–452.
9. *Dubin, F. & Olshtain, E.* 1986. Course design. Developing programs and materials for language learning. – New York: University of Cambridge, p.76
10. *Fairclough, N. (ed).* 1992. Critical Language Awareness. – New York: Longman.
11. *Freire, P.* 1996. Pedagogy of the Oppressed. – London: Penguin.
12. *Hawkins, E.* 1984. Awareness of Language. An Introduction. – Cambridge: Cambridge University Press.
13. *Holec, H.* 1981. Autonomy and Foreign Language Learning. – Oxford: Pergamon Press.
14. *Ibarz, T. O'Leary, C. & Woodin, J.* 2002. Languages for ALL in HE. Paper at the Sheffield Multilingual City Forum Conference, July.
15. *James, C., & Garret, P.* 1991. Language awareness in the Classroom. – Harlow: Longman.
16. *Kelly, G.* 1955. The Psychology of Personal Constructs. – New York: W.W.Norton & Co.
17. *Reinders, H.* 2000. Do it yourself? A Learner's Perspective on Learner Autonomy and Self-access Language Learning. – Groningen: University of Groningen. – www.hayo.nl.
18. *White, C.* 2006. Robinson Crusoe and the Challenges of Supported Distance Language Learning. – London: CILT.

Надійшла до редколегії 04.11.2014 р.

УДК 336.1

О. О. АЛЕКСАНДРОВИЧ

ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ: СВІТОВИЙ ДОСВІД

Проаналізовано основні форми та методи організації і функціонування систем державного фінансового контролю в сучасному світі. Особливу увагу приділено можливостям застосування кращого зарубіжного досвіду в Україні в контексті реформи системи державного фінансового контролю.

Ключові слова: державний фінансовий контроль, система державного контролю, вищий орган фінансового контролю, стандарти, ефективність.

The article is devoted to the study of basic forms and methods of organizing and functioning of public audit systems in the modern world. The particular attention is paid to the possibilities of adaptation of the best international practice in Ukraine in the context of the public audit system reformation.

Key words: public audit, public audit system, supreme audit institution, standards, efficiency.

Завдання забезпечення сталого соціально-економічного розвитку України вимагає подальшого розгортання процесу реформ. Реформа державного фінансового контролю повинна стати однією з найважливіших складових у комплексі відповідних системних перетворень у сфері економіки. Контроль держави у сфері управління фінансами – один із найбільш дієвих інструментів, що забезпечує ефективність управління державними фінансовими ресурсами в умовах ринкової економіки. Відповіді на виклики сьогодення, пов'язані з необхідністю реформування моделі державного фінансового контролю, Україна повинна шукати, спираючись, у тому числі, на досвід організації систем фінансового контролю в інших країнах з метою використання їх позитивного досвіду в цьому питанні.

Прагнення України щодо інтеграції до світової економічної та правової спільноти обумовлюють необхідність приведення національної системи фінансового контролю у відповідність до положень Лімської декларації щодо керівних принципів контролю, затвердженої 1977 р. IX Конгресом Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI). Крім того, у Декларації XX Конгресу INTOSAI та Стратегічному плані INTOSAI на 2011 – 2016 рр. “Спільний досвід на користь всім” [2] наголошується на необхідності використання стандартів цієї організації у процесі розробки власних стандартів усіма членами Міжнародної організації вищих фінансових органів контролю.

Питання організації фінансового контролю, проблеми формування системи державного фінансового контролю досліджувались у працях численних вітчизняних науковців, таких як І. Басанцов, А. Дегтяр, О. Кириленко, І. Белобжецький, О. Василик, Є. Калюга, М. Мельник, Л. Савченко, І. Стефаник, В. Шевчук, Ф. Ярошенко, Ю. Бажал, М. Білуха, С. Бобир, В. Бурцев, Ф. Бутинець, Л. Воронін, В. Сопко, Б. Усач, М. Головань, В. Федосов та ін.

Незважаючи на значну кількість наукових доробок, присвячених тим чи іншим аспектам зазначеної проблеми, особливості організації та функціонування систем державного фінансового контролю в різних країнах світу залишаються недостатньо дослідженими, що зумовлює необхідність подальших зусиль у цьому напрямі.

Метою статті є дослідження зарубіжного досвіду щодо організації та функціонування систем державного фінансового контролю та аналіз можливостей його творчої адаптації в умовах сучасної України.

У переважній більшості країн з усталеними демократичними формами правління та розвинутою ринковою економікою діє ефективна система державних контрольно-ревізійних органів – парламентських та урядових. При цьому організація контролю розглядається не як самоціль, а невід’ємна частина управління публічними фінансами та матеріальними ресурсами (public financial management). Виконання державного бюджету охоплює всі фази бюджетного процесу від планування бюджету, здійснення видатків та отримання доходів через відомства та органи виконавчої влади (включно з органами внутрішнього відомчого контролю) до зовнішнього державного фінансового контролю з боку вищого органу фінансового контролю (далі – ВОФК).

Досвід країн з розвинутою економікою, які мають давні традиції державного фінансового контролю (Франція, Німеччина, Великобританія, Австрія, США, Японія), свідчить про те, що структурна організація органів фінансового контролю обумовлена, перш за все, розмежуванням об’єктів контролю та необхідністю створення архітектури горизонтальних та вертикальних владних відносин на основі чіткого розмежування контрольних повноважень.

Загально визнаними функціями органів державного фінансового контролю (далі –ДФК) у зарубіжних країнах є:

- контроль дохідних джерел бюджету;
- контроль бюджетних видатків;
- контроль ефективності та законності використання податкових пільг;
- аналіз нормативно-правових актів, що розробляються та затверджуються, щодо їх відповідності бюджетному законодавству.

При цьому загальна тенденція модернізації функціоналу контрольно-ревізійних органів – це підвищення ефективності управління публічними фінансами (Франція, Австрія, Бельгія, Швеція, Румунія та ін.). Наслідком зростання авторитету ВОФК є підвищення відповідальності та ускладнення їх професійних завдань.

Фінансовий контроль у системі виконавчої влади має як позитивні, так і негативні сторони. Так, у Франції організації державного фінансового контролю притаманні високий ступінь централізації та наявність жорстких вертикальних міжвідомчих зв’язків. Контролюючі функції покладено на Рахункову Палату Франції (Cour des Comptes), що була заснована ще в 1319 р. Позитивним моментом такої організації є те, що ці органи мають величезний досвід роботи у сфері контролю щодо витрат бюджетних коштів, відповідний штат та закріплення за співробітниками статус державних службовців.

У межах контрольно-ревізійної системи США існують функціонально незалежні контрольні органи, що інкорпоровані в державно-правову систему як невід’ємний елемент механізму регулювання балансу повноважень виконавчої та законодавчої влади (Президента та Конгресу США). Міністерство фінансів США реалізує міжвідомчий фінансовий контроль за

допомогою спеціальних служб, до яких зокрема віднесено й Податкову службу США (Internal Revenue Service).

Вищий орган фінансового контролю Польщі відповідно до Конституції 1997 р., також не входить до системи трьох гілок державної влади, як і відповідні ВОФК Румунії, Чехії, Угорщини. Органи зовнішнього фінансового контролю, об'єднані спільним завданням, предметом і формами контролю, єдиними принципами побудови у низці випадків виокремлені у так звану “контрольну владу”. Так, застосовуючи, безумовно з певними пересторогами, до інституціональної структури європейського Союзу (ЄС) традиційну систему поділу влади на три гілки: законодавчу (Європейський парламент та Рада ЄС), виконавчу (Європейська Комісія) та судову (Європейський суд), деякі дослідники дійшли висновку, що Європейська Рахункова Плата разом з національними ВОФК держав-членів ЄС формують четверту – контрольну гілку влади, що є ще однією правовою особливістю Євросоюзу.

Фінансовий контроль у державному секторі в зарубіжних країнах вибудовується за різними моделями, однак у цілому для розвитку відповідної системи характерна тенденція децентралізації та виділення аудиту або його елементів у самостійний напрям контрольної діяльності, у процесі реалізації якої визначається ефективність діяльності органів влади зі збору, належного розподілу доходів та витрат бюджетних засобів, виконання прийнятих рішень та положень відповідних законодавчих актів.

У низці країн (Австрія, Німеччина, США, Великобританія) система державного та муніципального контролю вибудована як єдина система, що базується на спільних принципах та стандартах. Стандартизація є фактором забезпечення системності та взаємодії органів державного фінансового контролю у світовій практиці; створює організаційно-методичну основу їх спеціалізації та кооперування, надає системі властивості самоорганізації; обумовлює синергетичний ефект у системі державного фінансового контролю; виконує професійно-інтегративну функцію, що поєднує співробітників органів державного фінансового контролю.

Так, Рахункова Палата Австрії спільно з федеральним міністром фінансів регламентує правила фінансової звітності на федеральному рівні. Закон про бюджетні процедури та процедури бухгалтерського обліку США (1950 р.) покладає на офіс головного аудитора США відповідальність за установлення стандартів бухгалтерського обліку для федерального уряду та проведення аудитів внутрішніх засобів контролю та фінансового управління.

Удосконалення системи внутрішнього фінансового контролю сприяє більш широкому використанню його результатів у роботі ВОФК. Вбачається, що цей досвід необхідно врахувати в Україні та наділити орган, якому будуть надані повноваження ВОФК, правом розробки методології якості внутрішніх перевірок в міністерствах та відомствах.

Основними формами та методами здійснення фінансового контролю сьогодні є перевірки та ревізії. При цьому особлива увага в процесі їх проведення приділяється доцільності та економічній ефективності видатків. На основі аналізу фінансово-господарської діяльності підконтрольних суб'єктів виробляються конструктивні пропозиції та рекомендації щодо скорочення нераціональних витрат.

У ст. 1 Лімської декларації 1977 р. наголошується, що контроль – це не самоціль, а невід'ємна частина загальнодержавної системи регулювання суспільних відносин, що відкриває допущені відхилення від прийнятих стандартів та порушення принципів законності, ефективності й економії витрачання матеріальних ресурсів на більш ранній стадії з метою вжиття відповідних коригуючих заходів [1].

Однак на сьогодні, нажаль, маємо змогу констатувати, що Рахункова палата України, як і численні ВОФК інших країн, не виконує попереджувально-профілактичних функцій, а виступає “реєстратором” порушень бюджетного законодавства (інформує правоохоронні органи щодо допущених порушень).

У тому випадку, коли орган зовнішнього контролю не виконує судових функцій (США, Швеція, Чехія, Італія, Болгарія та ін.), ефективність контролю знижується, що обумовлене наявністю у ланцюгу реалізації його рішень додаткової ланки – правоохоронного органу. Наділення контрольно-ревізійних органів, головним чином ВОФК квазісудовими функціями характерне для Албанії, Франції, Угорщини, Словенії, Румунії. Практика свідчить, що за відсутності у контрольних органів права прямого звернення до суду відшкодовується лише незначна частина виявлених збитків (10-20 % від загальної суми розкритих порушень). У зв'язку з цим, об'єктивно постає питання щодо наділення Рахункової палати України (та її представників) правом представляти інтереси держави у цивільному та арбітражному судочинстві.

Як уже наголошувалось, основні принципи формування та організації ВОФК зазвичай регулюються національними конституціями (Австрія, Франція, Республіка Корея, Чеська Республіка) й лише конкретизуються законодавчими актами (Німеччина). Способи формування цих органів варіюються залежно від країни. Порівняльний аналіз вищих органів фінансового контролю демонструє, що близько 37 % органів фінансового контролю мають одноосібну форму управління (наприклад, в Австрії), 41 % – колегіальну форму управління і приблизно 10 % – мають додатково функції судових органів.

Ознаками, притаманними більшості вищих зарубіжних органів фінансового контролю є:

- незалежність від виконавчої та законодавчої влади;
- наголос на цільовому використанні, економічності, ефективності програм витрат фінансових засобів (з обов'язковим визначенням критеріїв);
- ефективність діяльності контрольно-ревізійних органів визначається шляхом порівняння засобів, витрачених на її реалізацію та отриманих у

результаті доходів (грошові кошти повернуті до бюджету та/або не витрачені з порушенням бюджетного законодавства, можлива упущена вигода від розпорядження державним або комунальним майном тощо).

Так, рахункова палата Японії є зовнішнім контролюючим органом, наділеним конституційним статусом незалежності від законодавчої виконавчої та судової гілок влади. Ефективність рахункової палати Японії станом на 2007 р. оцінювалася в 336700 млн японських ієн. При цьому критерії ефективності визначаються виходячи із суми грошових коштів, яку було зекономлено у результаті аналітичної діяльності палати при плануванні бюджету на наступний фінансовий рік [3].

Вищим органом фінансового контролю в США з 1921 р. є Головне контрольно-фінансове управління США (U.S. GAO). Відомчий фінансовий контроль реалізує міністерство фінансів США, внутрішньовідомчий – головний фінансовий адміністратор та генеральний інспектор міністерства освіти США. При цьому ефективність роботи головного контрольно-фінансового управління США у 2010 р. склала 49,9 млрд дол., або 87 дол. на 1 дол., витрачений на забезпечення діяльності управління [4].

У більшості країн-членів ЄС голову ВОКФ призначає керівник виконавчої влади (Франція, Китай, Болгарія). У низці зарубіжних країн керівництво вищих органів фінансового контролю формується спільно вищими державними органами, що представляють різні гілки влади (Республіка Корея, США, Японія, Албанія).

Здійснений в межах дослідження аналіз продемонстрував, що в основу організації контрольно-ревізійних органів іноземних країн покладено дві взаємовиключні моделі.

Централізована модель передбачає монократичину систему, в межах якої в організаційному підпорядкуванні у центрального (федерального) контрольно-ревізійного органу, що здійснює зовнішній контроль, знаходиться система регіональних установ (Австралія, Франція). Так, у комунах, департаментах та регіонах Франції контроль місцевих фінансів здійснюють регіональні рахункові палати. Така модель забезпечує реалізацію бюджетно-фінансового контролю на всій території країни за єдиним системним планом, на підставі єдиних критеріїв, що є однією з гарантій законного та належного управління всіма державними фінансами.

Автономна модель передбачає, що федеральні контрольно-ревізійні органи, створені з метою контролю бюджетів країн та їхніх політико-територіальних або адміністративно-територіальних суб'єктів, можуть не входити до складу єдиної організаційної структури. Члени контрольного органу призначаються, як правило, законодавчим органом влади відповідної території, однак незалежні у зовнішніх та внутрішніх питаннях своєї діяльності.

Так, заснований ст. 180 конституції Аудиторський суд Королівства Бельгія існує паралельно із парламентом. Він здійснює контроль бюджетних та фінансових операцій держави, регіонів та провінцій, а також державних

підприємств, установ та організацій. Контроль за діяльністю комун не входить до компетенції Аудиторського суду.

Отже, у підсумку, слід наголосити, що в різних країнах склалися різні системи ВОФК, проте всі вони мають спільні риси.

1. Незалежність вищих органів фінансового контролю. ВОФК можуть виконувати свої завдання об'єктивно та ефективно, якщо вони захищені від зовнішніх впливів та є незалежними, в тому числі фінансово, від органів, які вони перевіряють.

2. Підзвітність безпосередньо Парламенту та громадськості (через засоби масової інформації).

3. Чітко визначені повноваження, закріплені в національних конституціях та законах.

4. Налагоджена система найму кваліфікованого персоналу, його навчання та мотивації.

5. Розроблена методологія та чіткі стандарти аудиту.

6. Чіткість та недвозначність формулювань положень звітів та висновків.

Здійснений аналіз продемонстрував, що у країнах Європейського Союзу загалом існує чотири основні типи Вищих органів фінансового контролю, а саме:

– аудиторський суд (Франція, Бельгія, Люксембург, Португалія, Іспанія, Італія та Греція);

– колегіальний орган, що не має судових функцій (Нідерланди, Німеччина);

– незалежне контрольне управління, очолюване Генеральним контролером (Великобританія, Ірландія, Данія);

– контрольне управління у складі структури уряду, очолюване Генеральним контролером (Швеція, Фінляндія).

Подібність структур ВОФК різних країн не є випадковою. Деякі з судів побудовані за зразком французької системи, що відображає розповсюдження французької практики управління у країнах Європи у дев'ятнадцятому сторіччі. Подібність шведської та фінської систем також є наслідком спільної історії цих країн.

У більш ширшому сенсі ВОФК поділяють на дві моделі вестмінстерську (Великобританія) та романську (латинську) (Бельгія), хоча на сьогодні ці моделі суттєво зблизились, особливо в питаннях проведення аудиту.

Критичний аналіз зарубіжних моделей організації фінансового контролю дозволяє зробити висновок щодо:

– наявності єдиних завдань та спільних принципів у організації діяльності органів контролю з урахуванням національних особливостей, економічних умов та історичного розвитку;

– відсутності єдиного підходу до проблем організації та проведення аудиту державних фінансів у сучасному світі.

Світова практика свідчить, що органи фінансового контролю можуть ефективно функціонувати на основі підходів, що іноді видаються протилежними та взаємовиключними.

Отримані результати говорять на користь доцільності визнання саме Рахункової палати України вищим органом фінансового контролю. Завдання, функції та повноваження Рахункової палати України зі здійснення зовнішнього державного фінансового контролю повинні бути більш чітко визначені та прописані у вітчизняному законодавстві. Рахункова палата повинна бути незалежним контрольним органом, достатньо компактним, здатним оперативного реагувати на зміни соціально-економічних умов, з потужною аналітичною складовою в діяльності. Мова йде, головним чином, про стратегічну ефективність формування державних ресурсів, використання бюджетних засобів та розпорядження державним майном. Саме тому видається необхідним чітко визначити статус Рахункової палати України з урахуванням положень Лімської декларації, де наголошується на важливості конституційного визначення гарантій незалежності та основних повноважень вищого контрольного органу як основи забезпечення його незалежного статусу.

У цілому ж необхідно визнати, що, не дивлячись на пробіли та недоліки, вітчизняна система державного фінансового контролю розвивається у напрямі, що відповідає міжнародній практиці. Адаптація кращого світового досвіду щодо функціонування системи державного фінансового контролю дозволить суттєво підвищити результативність контрольної діяльності, створити більш потужний інструмент забезпечення держави та суспільства якісною, об'єктивною інформацією, необхідної для підвищення ефективності державного управління й прийняття важливих управлінських рішень на всіх рівнях влади.

Література:

1. Лімська декларація керівних принципів контролю: Міжнародний документ від 01.01.1977 р. [Електронний ресурс] / IX Конгрес Міжнародної організації вищих контрольних органів. – 1977. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/604_001/print1394693339520983.
2. Спільний досвід на користь всім: стратегічний план на 2011 – 2016 рр. [Електронний ресурс] / Міжнародна організація Вищих контрольних органів (INTOSAI). – 2012. – Режим доступу : <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/16739516>.
3. Outline of Audit Results [Electronic Ressource] / Board of Audit of Japan. – 2008. – Access Mode : <http://www.jbaudit.go.jp/english/report/index.html>
4. Strategic Planning, Performance, and Accountability [Electronic Resource] / U.S. GAO. – 2011. – Access Mode : <http://www.gao.gov/about/strategic.html>.

Надійшла до редколегії 17.11.2014 р.