

УДК 347.74

Литвин О.І. ©

*Національний університет біоресурсів та природокористування України, м. Київ***ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ЗДІЙСНЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ**

Стаття присвячена дослідженню особливостей здійснення державного фінансового контролю в практиці зарубіжних країн. Проаналізовано елементи системи фінансового контролю в різних країнах і досліджено можливість використання зарубіжного досвіду побудови системи державного фінансового контролю для застосування певних його аспектів в українській контрольній діяльності.

Ключові слова: *контроль, державний фінансовий контроль, внутрішньовідомчий контроль, аудит, фінансова система, зарубіжні країни, органи державної влади*

Постановка проблеми. У ряді країн світу провідне місце серед систем управління фінансами належить державному фінансовому контролю, бо саме він виступає основним важелем впливу на сталий розвиток країни завдяки забезпеченню ефективного і законного керування державними фінансовими ресурсами. Проте, сучасні умови, в яких перебуває українська економіка, а також несвоєчасне адаптування державного фінансового контролю в Україні до економічних змін останніх років спричинило значне зниження його ефективності. Саме тому виникає необхідність дослідження зарубіжного досвіду організації державного фінансового контролю для можливого застосування певних його аспектів в українській контрольній діяльності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Серед наукових досліджень вітчизняних учених, у яких висвітлено проблеми вивчення зарубіжного досвіду фінансового контролю взагалі та державного фінансового контролю зокрема, варто звернути увагу на праці Білухи М.Т., Бутинця Ф.Ф., Дмитренка Г.В., Дорош Н. І., Іванової І.В., Германчука П.К., Губанової Т.О., Гуцаленко Л.В., Кагюги Є.В., Мамишева А.В., Рубан Н.І., Стефанюка І.Б., й інших.

Метою статті є дослідження особливостей здійснення державного фінансового контролю у практиці зарубіжних країн, аналіз елементів системи фінансового контролю в різних країнах, а також дослідження можливості використання зарубіжного досвіду побудови системи державного фінансового контролю для застосування певних його аспектів в українській контрольній діяльності.

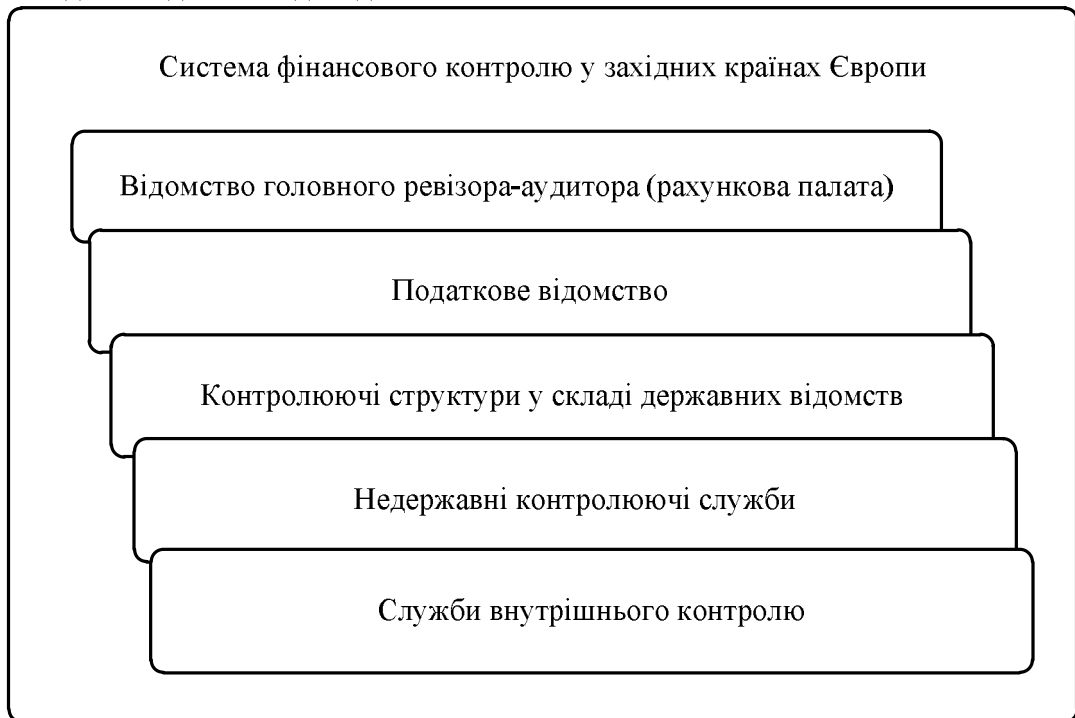
Виклад основного матеріалу. Контрольно-ревізійні органи зарубіжних країн залежно від специфіки форм державного устрою й правління, національних традицій будуються по-різному. Проте організація та діяльність

контрольно-ревізійних структур у цих країнах базуються на загальних принципах, що сформувалися внаслідок багаторічного досвіду.

Система фінансового контролю в західних країнах у цілому досить однотипна та складається з елементів, які представлено на рис. 1.

Одне із провідних місць у системі фінансового контролю в західних країнах посідає відомство головного ревизора-аудитора (рахункова палата). Як правило, таке відомство перебуває у безпосередньому підпорядкуванні парламенту або президенту країни. Головною метою існування цього відомства є здійснення загального контролю за використанням державних коштів.

Наступною складовою системи фінансового контролю європейських країн є податкове відомство, яке підпорядковується президенту, уряду або міністерству фінансів. Воно призначене для здійснення контролю надходження в бюджет податкових доходів.



**Рис. 1. Система фінансового контролю у західних країнах Європи
[складено на основі джерела 3]**

У складі державних відомств також створюються контролюючі структури, які здійснюють перевірки та ревізії підвідомчих установ.

Окремо у системі фінансового контролю слід виділити недержавні контролюючі служби, які на комерційних засадах здійснюють перевірки достовірності звітної документації та законності фінансових операцій.

Що стосується служб внутрішнього контролю, які є структурними підрозділами підприємств, то їхнє основне завдання полягає в досягненні мети зниження витрат, оптимізації фінансових потоків та збільшення прибутку.

Важливе значення у системі фінансового контролю у розвинутих країнах належить спеціальним органам фінансового контролю, які зовні виступають як органи, незалежні від уряду та підзвітні парламенту. У різних країнах такі органи називається по-різному. Так, у США та Канаді - це Головне контрольне управління Конгресу на чолі з Генеральним контролером (*основними завданнями* такого управління є проведення ревізій, перевірок і оцінок реалізації федеральних програм діяльності федеральних органів), у Великій Британії - Національна ревізійна рада на чолі з Головним ревізором, у Японії - Контрольно-ревізійне управління, в Індії - парламентські комітети державної звітності, у Німеччині і Угорщині - Рахункові палати [7].

Поряд із *інститутами* парламентського контролю в більшості країн діють також урядові контрольно-ревізійні системи, зокрема у США - це Адміністративно-бюджетне управління при Президентові, система інспекторських служб у федеральних відомствах, Президентська рада по боротьбі з фінансовими зловживаннями в урядових закладах; в Індії - це служба Генерального інспектора та ревізора; у Фінляндії - це Ревізійне управління державного господарства, що входить до Міністерства фінансів тощо. Слід зазначити, що парламентські й урядові контрольно-ревізійні системи функціонують одночасно і паралельно, у тісному взаємозв'язку між собою.

Заслужує на увагу висока ефективність діяльності контрольно-ревізійних органів зарубіжних країн. Характеризуючи безпосередню діяльність даних органів, слід відзначити, що вони здійснюють контроль переважно за витратою державних коштів і використанням державного майна через контроль витрат коштів міністерствами, відомствами та іншими органами управління, виданих на їх утримання і на реалізацію державних програм, перевірку виробничо-фінансової діяльності приватних фірм із виконання урядових замовлень.

Ефективність бюджетно-фінансового контролю в зарубіжних країнах обумовлена цілою низкою чинників. Найбільш вагомим, на нашу думку, є закріплення у законодавстві надійних правових гарантій незалежності контрольно-ревізійних інститутів від органів управління, будь-яких політичних та інших впливів, можливості тиску на них із будь-якого боку.

Це створює можливості для вільного доступу у будь-який час до всієї інформації, одержання відомостей, звітів і пояснень від будь-якої особи з будь-якого питання, що підлягає перевірці, можливості накладення штрафів, а в деяких випадках за результатами ревізій навіть щодо порушення судових розслідувань. Характерним є також і те, що керівники контрольних органів мають у своєму розпорядженні виключні повноваження з питань підбору кадрів. Формування апарату здійснюється, в основному, за рахунок фахівців вищої категорії, науковців.

Найбільш розповсюдженим є підхід, за якого вищим органом фінансового контролю визнається Рахункова палата. Такий підхід репрезентований, зокрема, в Італійській республіці та Бразилії.

Рахункова палата Італійської Республіки – це установа, що виконує завдання, пов'язані з наглядом за державними фінансами й дотриманням законності їх використання. Відповідно до ст. 100 Італійської Конституції Рахункова палата здійснює попередній контроль законності актів уряду, а також наступний контроль виконання бюджету держави, бере участь у здійсненні контролю за фінансовою діяльністю організацій, фінансованих державою [6].

Здійснення Рахунковою палатою Італійської Республіки аудиторських перевірок магістрами і судових функцій прокурорами робить її діяльність більш ефективною завдяки можливості оперативної взаємодії. Магістрати, що здійснюють аудиторську перевірку діяльності державних структур, інформують генерального прокурора при Рахунковій палаті про виявлені порушення. Генеральний прокурор у свою чергу доводить до відома суддів-аудиторів інформацію про факти, щодо яких відсутня необхідна документація. Судді-аудитори в цьому випадку проводять необхідне розслідування.

Особливість і унікальність діяльності Рахункової палати Бразилії полягає у тому, що вона має власну прокуратуру. Відтак, Рахункова палата Бразилії, відпрацювавши справу, передає її у власну прокуратуру, рішення якої мають силу рівня конституційного суду.

У Бразилії інша, відмінна від вітчизняної, ідеологія фінансового контролю. Так, за результатами перевірок Рахункової палати в Бразилії складається список фірм, що порушили закон. Надалі ці фірми ніколи не отримують державний контракт. Це є досить ефективним засобом боротьби з фінансовими порушеннями.

Для України позитивним досвідом організації взаємодії міліції і Рахункової палати може слугувати діяльність Російської Федерації. У першу чергу, слід зазначити, що там чітко визначена нормативна база такої співпраці - закони Російської Федерації «Про Рахункову палату Російської Федерації» та «Про міліцію», а також дієва «Угода між Рахунковою палатою і МВС РФ про основи взаємодії». Матеріали, як правило, беруться на контроль керівництвом Міністерства внутрішніх справ (далі - МВС) і ефективно використовуються в роботі відповідних підрозділів. Із року в рік кількість порушених кримінальних справ за матеріалами Рахункової палати суттєво збільшується. Слід зазначити, що щорічно МВС і Рахункова палата розробляють спільний План роботи з метою координації діяльності у здійсненні контрольних заходів. Крім того, створюються спільні робочі групи з проведення аналізу результатів приватизації.

Пріоритетними напрямками спільної роботи МВС та Рахункової палати є виявлення розкрадань та інших зловживань у сфері обігу бюджетних коштів, які виділяються державою на різні цільові програми. Спільними зусиллями цих органів здійснюється комплекс заходів із захисту від протиправних посягань на інтереси держави у процесі приватизації природних та інших ресурсів держави, від незаконного відчуження основних коштів і інших активів компаній з державною участю тощо [8].

Близькою для України є модель фінансового контролю Португальської Республіки, історія якої налічує понад сім десятиліть. Так, у 1930 році у складі 29 осіб було створено Генеральну фінансову інспекцію (Inspecção-Geral das Finanças або IGF). Кризовим для IGF став 1963 рік – катастрофічно бракувало кадрів належного рівня підготовки. З цієї кризи IGF вийшла лише 1973 року після запровадження для державних контролерів обов'язкової університетської освіти, а також їх поділу за напрямками контролю за бюджетними та державними підприємствами. Протягом 1975-1998 років IGF пережила низку функціональних змін. Нарешті 1998 року було видано відповідний закон, який заклав наріжні камені державного фінансового контролю – діяльність IGF була інституалізована, встановлено чіткі межі її повноважень та прозорі правила роботи, оптимізовано структуру, створено механізми гнучкого розподілу ресурсів.

IGF перетворилася на ефективного контролера, до складу якого приєдналися окремі контролюючі, технічні та експертні служби. Нині IGF є департаментом Мінфіну та головним аудиторським органом системи внутрішнього контролю, що опікується бюджетною, економічною, фінансовою і майновою сферами Португалії та бюджетними коштами Євросоюзу. Діяльність IGF поширюється також на приватні об'єкти в разі їх фінансових та податкових відносин із державою. [1].

Система внутрішнього контролю Португалії має три рівні:

перший рівень - стратегічний - Рахункова палата (парламентський контроль) та IGF (урядовий контроль);

другий рівень – секторальний - підрозділи внутрішнього аудиту міністерств;

третій рівень - операційний - підрозділи внутрішнього аудиту державних суб'єктів господарювання.

Наразі IGF з-поміж інших контролюючих органів ЄС є найбільш спорідненим з Держфінінспекцією України - це ледь не єдиний орган державного контролю в Євросоні, який здійснює інспектування та координує роботу підрозділів внутрішнього аудиту міністерств (готує стандарти, проводить навчання тощо).

Види фінансового контролю, які здійснюються у Португалії, наведено у таблиці 1.

Таблиця 1

Види фінансового контролю Португалії [складено на основі джерела 1]

№ п/п	Вид фінансового контролю	Сутність виду фінансового контролю
1	Аудит	дослідження діяльності об'єкта щодо правильності операцій, їх відповідності цілям, бюджету, правилам і стандартам.
2	Інспектування	проводиться для запобігання та виправлення помилок, розслідування порушень, спрямоване на гарантування ефективності державних видатків, безпеки активів, дотримання норм обліку.
3	Інформаційні процедури	отримання інформації шляхом направлення запитів, проведення перехресних звірок.

Так, фінансовий контроль у Португалії здійснюється у виді аудиту або інспектування. Відмінність цих заходів полягає в тому, що аудит обстежує

процес загалом щодо дотримання процедур і повноти виконання задач, натомість інспектування досліджує лише звітні (статистичні) дані.

Крім проведення аудиту або інспектування, IGF здійснює інформаційні процедури шляхом направлення запитів та проведення перехресних звірок [1].

Також показовою для України є модель системи державного фінансового контролю Нідерландів. Незважаючи на те, що Нідерланди є конституційною монархією, у цій країні діє чітка система внутрішнього фінансового контролю та аудиту, елементи якої доцільно запровадити і у нашій країні.

Основні положення функціонування системи внутрішнього фінансового контролю у Нідерландах визначено в законі про розподіл фінансової відповідальності. Законодавчі та нормативно-правові акти у сфері державного внутрішнього фінансового контролю розробляє Міністерство фінансів Нідерландів і обов'язково контролює виконання цих актів. Поряд з тим, Міністр фінансів, згідно із законом, несе відповідальність за координацію і нагляд за фінансовим управлінням державними коштами та забезпечення належного аудиту в державі.

У Міністерстві фінансів Нідерландів у складі Генерального директорату з бюджету функціонує Дирекція з політики аудиту та нагляду. У її складі створено три підрозділи з чітко визначеними завданнями та функціями, зокрема: перший розробляє політику і методологію державного аудиту; другий забезпечує координаційну роль міністра фінансів, а також здійснює нагляд за виконанням політики державного аудиту в міністерствах; третій здійснює добір, навчання та управління кадрами в аудиторських службах міністерств.

В усіх міністерствах Нідерландів також діють аудиторські служби, які підпорядковані безпосередньо генеральному секретарю відповідного міністерства. Роль цих служб внутрішнього аудиту полягає у вивченні, оцінюванні та звітуванні перед міністром фінансів із таких питань:

- дотримання процедур і вимог бюджетного та інших законодавств;
- системи бухгалтерського обліку та інші форми контролю і їх спроможність в управлінні й мінімізації фінансових та інших видів ризиків;
- контроль за використанням державних активів.

За потреби служби внутрішнього аудиту надають рекомендації щодо змін у політиці процедур і методів контролю.

У міністерствах також створюють колегіальні органи — комітети з аудиту, які формують політику з аудиту в міністерстві, погоджують відповідні плани з проведення перевірок та звітують перед міністром [5].

У цілому зазначимо, що у кожній державі інститут державного фінансового контролю має власні особливості, що сформувалися під впливом національних традицій, державного устрою й особливостей державного управління.

При цьому, здійснений аналіз зарубіжного досвіду дає змогу говорити про те, що ключовим елементом моделей державного фінансового контролю зарубіжних країн є:

- заснування державного фінансового контролю на єдиних міжнародних стандартах організації внутрішнього та зовнішнього аудиту;
- здійснення внутрішнього фінансового контролю та аудиту і зосередження їх у органах влади, міністерствах, установах та організаціях, що використовують бюджетні кошти і відповідають за надходження до бюджетів усіх рівнів;
- перевага попереднього та поточного контролю, який здійснюється службами внутрішнього аудиту та контролю, основна діяльність яких націлена на попередження і недопущення фінансово-бюджетних порушень;
- координація внутрішнього фінансового контролю та аудиту здійснюється на центральному рівні державного управління (як правило таку координацію здійснює Міністерство фінансів);
- тісна взаємодія з іншими органами влади.

Варто зазначити, що на даний час ми не можемо повністю перенести досвід організації державного контролю в розвинутих країнах світу у вітчизняну практику з причин недостатнього розвитку національної системи державного управління, відсутності стратегії розвитку національної економіки, а також не визначення основних завдань органів державного контролю в контексті розвитку національної економіки.

Висновки. Формування кожної з розглянутих моделей фінансового контролю зарубіжних країн зумовлено багатьма чинниками, серед яких слід виокремити історично-прийнятну форму правління у країні, форму державного устрою, особливості розподілу функціональних повноважень між гілками влади. Тому, реформування діючої в Україні системи державного фінансового контролю повинно здійснюватися не лише на основі розглянутих вище принципів, а й враховуючи історичні особливості українського державотворення.

Література

1. Бровченко С. Португальський досвід державного фінансового контролю / С.Бровченко // Фінансовий контроль. – 2013. - вип. 2 (85). – с. 54-57.
2. Бутинець Ф. Ф. Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні та світі: монографія / Ф. Ф. Бутинець, Н. М. Мальюга, Н. І. Петренко; за ред. проф. Ф. Ф. І Бутинця. - Ж.: ЖДТУ, 2004. - 564 с.
3. Губанова Т.О. Здійснення державного фінансового контролю в зарубіжних країнах / Т.Л.Губанова //Науковий вісник Чернівецького університету. – 2012. - Вип. 636. – с. 99-104.
4. Дмитренко Г.В. Організація і здійснення державного контролю в Україні (фінансово-економічні аспекти): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня док. наук з держ. упр.: спец. 25.00.02 «Механізми державного управління» / Г.В.Дмитренко. – К., 2011. – 38 с.
5. Іванова І.В. Державний фінансовий контроль: парадигми розвитку: монографія / І.В.Іванова. – К. : Академвидав, 2010. – 168 с. (Серія «Монограф»).

6. Конституция Итальянской Республики / Пер. с итал. Л. П. Гринберга // Конституции государств Европейского Союза / Под общ. ред. Л. А. Окунькова. — М.: Издательская группа ИНФРА-М—НОРМА, 1997. — С. 423—450. Режим доступа <http://italia-ru.com/page/konstitutsiya-italyanskoj-respubliki>.

7. Мамишев А.В. Трансформації органів контролю в епоху тоталітаризму // Фінансовий контроль. — 2003. — №2(15).

8. Пивовар Ю.І. Організаційно-правові засади взаємодії міліції і органів фінансового контролю. [Електронний ресурс] / Ю.І. Пивовар. — Режим доступу: <http://adminpravo.com.ua/index.php/2010-04-13-14-05-13/93-2010-08-27-13-30-35.html>.

Summary

The article investigates the features of state financial control in the practice of foreign countries. Analyzed the elements of the system of financial control in different countries and investigated the possibility of using foreign experience in the construction of public financial control to the application of certain aspects of its control activities in Ukrainian.

Рецензент – д.е.н., професор Музика П.М.