

УДК 336.711.65(4–672ЄС+477)

Л. М. Івашова, доктор наук з державного управління, завідувач кафедри державної служби та митної справи Академії митної служби України
М. Ф. Івашов, кандидат економічних наук, професор кафедри господарсько-правових дисциплін Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ

ДОСВІД ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В КРАЇНАХ ЄС ТА НАПРЯМИ ЙОГО ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ ДО УКРАЇНИ

В умовах гострого дефіциту бюджету і процвітання тіньового сектора економіки, підвищення ролі й ефективності державного фінансового контролю беззаперечне. Розглянуто досвід організації контролю за фінансовими потоками з боку держави в зарубіжних країнах та особливості його імплементації в Україні.

Ключові слова: державний фінансовий контроль; організація фінансового контролю; органи фінансового контролю; форми контролю; парламентський контроль.

In terms of acute fiscal deficit and prosperity shadow economy, increase the impact and effectiveness of state financial control is certain. On the experience of control over financial flows from the State in foreign countries, and especially its implementation in Ukraine said in this article.

Key words: state financial control; financial control organization; financial regulators; shape control, parliamentary control.

Постановка проблеми. В умовах реалізації курсу, спрямованого на подальшу європейську інтеграцію національної економіки, особливого значення набуває проблема забезпечення трансформації системи державного фінансового контролю з урахуванням стандартів і правил міжнародних організацій, а також досвіду країн ЄС.

Нині модель державного фінансового контролю в Україні має низку особливостей, які не дають змоги державі в особі органів державної влади підтримувати високу ефективність національної фінансової системи. Зокрема, система державного фінансового контролю не забезпечує повноцінної реалізації завдання запобігання фінансовим правопорушенням, а також практично не впливає на процес прийняття рішень після завершення контрольно-перевірних заходів.

Система державного фінансового контролю в перспективі має стати надійною результативною аналітично-моніторинговою системою, яка забезпечує високу ефективність державних фінансів (у тому числі на стадіях формування публічних фінансових ресурсів, обрання напрямів витрачання, здійснення видатків тощо). Виконання цього завдання потребує відповідного правового, наукового та інструктивно-методологічного забезпечення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомий внесок у дослідження проблем розвитку системи державного фінансового контролю зробили такі провідні вчені: О. Андрійко, В. Андрущенко, М. Базась, М. Білуха, О. Василик, І. Іванова, В. Мельник, П. Мельник, В. Опарін, В. Плєскач, Л. Пісьмаченко, Л. Савченко, А. Соколовська, І. Стефанюк та ін.

© Л. М. Івашова, М. Ф. Івашов, 2014

Проте окремі проблеми наукового та методичного забезпечення трансформації системи державного фінансового контролю з урахуванням вимог міжнародних організацій та досвіду країн ЄС в умовах економічної кризи, в тому числі кризи державних фінансів, залишаються нерозв'язаними.

Мета статті – узагальнення і подальший розвиток теоретико-методологічних та науково-практичних засад державного фінансового контролю в Україні, а також вироблення пропозицій з модернізації системи державного фінансового контролю України відповідно до рекомендацій і стандартів ЄС.

Виклад основного матеріалу. Моделі організації державного фінансового контролю в іноземних державах пройшли довгий шлях розвитку – від примітивних форм до розгалужених систем, які забезпечують виконання не лише контрольних-перевірних процедур, але й ефективне здійснення заходів моніторингу та запобігання фінансовим правопорушенням, у тому числі з використанням так званих “непрямих методів”.

У наукових працях з питань міжнародного фінансового контролю існують різні думки щодо природи міжнародного фінансового контролю. Одні вчені вважають його, перш за все, засобом уможливлення виконання міжнародних фінансових зобов'язань [1, 155–156], другі – засобом забезпечення виконання міжнародних правових норм [2, 99], треті – особливою формою діяльності суб'єктів міжнародного права під час перевірок [3, 49].

Роль міжнародного фінансового контролю як нового інституту почала зростати у зв'язку з розвитком міжнародного співробітництва держав, наданням фінансової допомоги та необхідністю забезпечення законності й ефективності використання фінансових ресурсів як самих держав, так і міжнародних фінансів [4, 477].

Різні міжнародні організації, серед яких провідна роль належить Міжнародній організації вищих органів державного фінансового контролю (INTOSAI), вивчають та узагальнюють міжнародний досвід організації державного фінансового контролю, а також поширюють його. INTOSAI (1953 р.), до складу якої входить 170 країн, штаб-квартира розташована у Відні (Австрія), визнано одною з найважливіших міжнародних організацій у сфері контролю державних фінансів, яка має право видавати міжнародні директиви в галузі фінансового управління, узагальнювати наявні або розробляти нові методологічні підходи щодо застосування технологій і процедур державного фінансового контролю, здійснює навчальні заходи (підвищення кваліфікації службовців), сприяє обміну інформацією між окремими органами [5, 38–39].

Стратегічними цілями діяльності INTOSAI визначено: сприяння існуванню сильних і незалежних вищих органів фінансового контролю, заохочення їх роботи і впровадження сучасних, ефективних професійних стандартів; розвиток інституційного та кадрового потенціалу вищих органів фінансового контролю; заохочення співробітництва між вищими органами фінансового контролю та його постійне вдосконалення шляхом обміну досвідом, здійснення навчання, організації досліджень; перетворення INTOSAI на зразкову міжнародну організацію [4, 481].

Досягнення цілей і завдань INTOSAI забезпечується шляхом реалізації низки програм, проектів і заходів, зокрема: проведення Міжнародного конгресу INTOSAI (один раз на три роки); проведення щорічного засідання виконавчого комітету з метою підтримки координації між виконавчими органами та національними організаціями; функціонування Генерального секретаріату, який здійснює організаційно-адміністративне забезпечення роботи INTOSAI та виконує її бюджет; підтримка діяльності регіональних робочих груп; організація та проведення конференцій, семінарів, “круглих столів”, прес-конференцій; здійснення освітніх і наукових програм. Нашу державу в INTOSAI репрезентує Рахункова палата України [6].

З деякими застереженнями INTOSAI можна також вважати організацією, що здійснює міжнародний фінансовий контроль, оскільки за допомогою процедур і технологій INTOSAI (обмін інформацією, координація заходів тощо) уможливується проведення окремих контрольно-перевірних процедур.

Однією з регіональних організацій INTOSAI є EUROSAI, яка поширює свою діяльність на європейський континент і до складу котрої входять 47 європейських країн. Рішення про створення EUROSAI ухвалено 1989 р., а в 1990 р. проведено її установчу конференцію. Таким чином, нині EUROSAI – наймолодша регіональна організація INTOSAI. Вона має повноваження, аналогічні до повноважень “материнської організації”, але в межах регіону [7].

Особливий суб’єкт міжнародного фінансового контролю – Європейська рахункова палата (створена у 1977 р.), яка є установою ЄС зі штаб-квартирою у Люксембурзі. Статус, функції та повноваження Європейської рахункової палати закріплено в Договорі про Європейський Союз. Склад органу сформовано з аудиторів, яких делегує кожна держава – учасник ЄС. Європейська рахункова палата, на відміну від інших міжнародних організацій, має певні владні повноваження, а саме: перевіряти рахунки ЄС, вивчати доцільність, економічність, раціональність витрат ЄС та його органів і структур, формувати документи реагування в разі виявлення порушень, надавати консультативну допомогу національним органам фінансового контролю, готувати експертизу законопроектів ЄС, які передбачають зміни у сфері фінансів [4, 486].

Крім того, існує низка міжнародних економічних організацій (Світовий банк, Міжнародний валютний фонд, Міжнародний банк реконструкції та розвитку тощо), які управляють міжнародними фінансами. Реалізація цього управління включає в себе і здійснення окремих елементів контролю у сфері міжнародних фінансів [8, 367].

Важливим міжнародним органом у сфері міжнародного фінансового контролю є FATF, який контролює та наглядає за операціями, що можна ідентифікувати як “відмивання “брудних грошей”, тобто намагається проводити легальні операції з фінансовими ресурсами, що отримані злочинним шляхом [9, 15–19].

Нині в багатьох країнах сформувалися досить чіткі системи функціонування державного фінансового контролю. Згідно з даними професора Ш. Бланкарта, системи державного фінансового контролю західних країн, як правило, не є “монолітним блоком”, а апарат управління зазвичай не підлягає цілісному контролю з боку держави [10]. Натомість у цих країнах створено технології застосування різних механізмів контрольно-перевірної роботи, що використовуються на окремих етапах та в окремих випадках. Як зазначає І. Іванова, в цьому разі професійний контроль, який передбачає перевірку раціональності управлінських дій у використанні бюджетних коштів, застосовують переважно до нижчих інстанцій, котрі відповідають за виконання розпоряджень вищих [5, 37].

В європейських країнах активно використовуються можливості зовнішнього та внутрішнього контролю. Системи зовнішнього контролю, як правило, представлені рахунковими палатами, а також контрольними органами парламентів (комітетами, комісіями тощо). Системи внутрішнього контролю представлені розгалуженими структурами, до складу яких входять різні органи міжвідомчого та відомчого підпорядкування [11, 4].

У країнах Європи, як і в багатьох розвинутих країнах інших континентів, системи державного фінансового контролю ґрунтуються та функціонують на схожих принципах, оскільки побудовані на положеннях Лімської декларації [5, 40].

Як правило, в європейських країнах у сфері державних фінансів здійснюється парламентський контроль (під час розгляду проектів бюджетів і звітування про їхнє виконання). Парламент здійснює свої повноваження постійно через парламентські комітети (провідна роль належить комітету з питань бюджету) або інші органи (в тому числі слідчі комісії). Крім того, парламент отримує узагальнену та оперативну інформацію від інших органів.

Слід зупинитися на характеристиці функціонування вищих незалежних органів державного фінансового контролю. Загальні принципи їхньої діяльності, як уже зазначалося, закріплено у Лімській декларації, яка має рекомендаційний характер і не обов'язкова для країн-учасниць. В окремих країнах не існує певних законів (або законодавчих приписів), в яких регламентовано порядок діяльності вищого незалежного органу державного фінансового контролю (Франція, Італія, Чехія, Польща). В інших країнах існують закони, які визначають статус вищого незалежного органу державного фінансового контролю, його головні завдання, але не регламентують їхні функції, права та обов'язки (Німеччина, Китай). У законодавстві Греції, навпаки, визначено функції вищого незалежного органу державного фінансового контролю, але його статус і головні завдання законом не визначено. В законодавстві окремих країн, до яких належать Україна і Російська Федерація, чітко визначено всі елементи правового регулювання діяльності вищого незалежного органу державного фінансового контролю (статус, головні завдання, функції, права, обов'язки, форми діяльності, звітування, оскарження рішень, дій та бездіяльності посадових осіб тощо). Вважаємо, що шлях якомога повнішого законодавчого регулювання діяльності вищого незалежного органу державного фінансового контролю (Рахункової палати) правильний, оскільки це дозволяє забезпечити єдине та максимально виважене застосування приписів законодавства, а також створювати на цій базі методологічне забезпечення контрольно-ревізійної діяльності.

Вищі органи фінансового контролю мають бути незалежними від стороннього впливу (хоча, насправді, органи державної влади не можуть бути абсолютно незалежними).

Контрольно-ревізійні органи, що діють у складі органів державної виконавчої влади, в різних країнах застосовують різні моделі (або контроль за виконанням бюджету, або контроль за бюджетними видатками, або контроль за видатками бюджету та державних органів). До цих органів, як правило, належать міністерства фінансів, спеціальні органи державного фінансового контролю (митні органи, податкові органи тощо) та галузеві відомства [12, 25]. Інколи в літературі цю ланку системи контролю називають інституціями (або органами) адміністративного контролю.

Протягом останніх років розвиток технологій державного фінансового контролю в європейських країнах відбувається, в першу чергу, в напрямку модернізації процедур перевірки результативності, раціональності й ефективності використання бюджетних ресурсів. Тобто увага концентрується не лише на традиційній перевірці звітності, правильності оформлення документів і встановленні відповідності отримання фінансових ресурсів відповідно до бюджетних призначень, а й на здійсненні всебічного аналізу використання бюджетних коштів. Цей аналіз ґрунтується на досить розвинутій системі критеріїв і параметрів, а також на застосуванні спеціальних моніторингово-аналітичних технологій.

Крім того, в європейських державах активно використовуються різні форми контролю – не лише поточний і заключний, але й попередній, який дозволяє повноцінно використовувати можливості профілактики фінансових правопорушень. Вважаємо, цей позитивний досвід доцільно перейняти й Україні, оскільки нині механізми оцінювання ефективності використання бюджетних ресурсів та профілактики фінансових (у тому числі бюджетних) правопорушень у нашій державі мало розвинуто.

Узагальнивши сучасний досвід розвитку національних систем зовнішнього державного фінансового контролю в європейських країнах, можемо виділити основні види органів цих систем у країнах ЄС (табл. 1).

Оскільки розвиток вітчизняної економіки та її складових орієнтовано на посилення інтеграції у структури ЄС, доцільно вивчити досвід європейських країн щодо розбудови інституцій та модернізації технологій державного фінансового контролю.

**Класифікація основних видів органів національних систем
зовнішнього державного фінансового контролю
в європейських країнах**

Вид органу	Основні особливості	Країни-представники
Спеціальні (аудиторські, фінансові, господарські) суди, або спеціалізовані судові органи у складі вищих судових органів держави	Незалежні від парламенту й уряду судові органи, які мають повноваження здійснювати окремі контрольні-перевірні заходи щодо дотримання фінансового законодавства	Франція, Бельгія, Італія, Іспанія
Колегіальні органи (рахункові палати)	Не мають судових функцій	Польща, Нідерланди, Німеччина
Незалежні контрольні інституції	Такі інституції очолюють генеральні (головні) контролери, яких зазвичай призначає глава держави або парламент	Велика Британія, Ірландія, Данія
Контрольні органи	Структурні підрозділи в складі уряду або інших органів виконавчої влади	Швеція, Фінляндія
Змішані органи	Інтегрують у собі ознаки органів різних видів	

У Великобританії парламентський контроль здійснюється на етапі підготовки проекту Державного бюджету. Щорічну збірку документів про державні видатки (так звану Білу книгу) та бюджет вивчає спеціальний постійний комітет Палати громад у справах державної скарбниці та державної цивільної служби, за результатами чого складається доповідь, яка є основою для подальших дебатів [13, 151]. У британському парламенті функціонує Комітет публічної звітності, що розглядає доповіді контрольних органів, зокрема доповідь Генерального контролера-аудитора, який перевіряє фінансову звітність державних органів. Вищим органом державного фінансового контролю є Національна рахункова палата (її очолює Генеральний контролер-аудитор), яка відповідає за проведення ревізій та ефективності фінансування бюджетних видатків [14, 24–25]. Крім того, цей орган має повноваження давати дозвіл на виділення державних коштів міністерствам та іншим органам урядового управління (навіть якщо вони передбачені у бюджеті) з урахуванням результатів проведених раніше ревізій. Законодавство Великобританії (Закон “Про державний контроль”) спрямовано на стимулювання ощадливості, економічної ефективності та раціональності діяльності бюджетних установ у використанні державних фінансових ресурсів, а також посилення ролі та значення органу вищого фінансового контролю в системі урядового управління [15, 105]. Органом державного управління фінансами Великобританії є Казначейство, яке керує розробкою, складанням та виконанням Державного бюджету, визначає податкову політику, здійснює фінансово-економічне прогнозування, контроль за витрачанням коштів державними органами та підприємствами. Діє Національне контрольні-ревізійне управління (скорочена назва: Ревізійне управління), яке здійснює контроль за видатками в органах виконавчої влади та методологічне забезпечення внутрішньовідомчого контролю [15, 104].

У Німеччині провідну роль у складанні бюджету виконує Бюджетний комітет парламенту, який має особливий статус завдяки наявності в його складі ревізійного підкомітету. Функціонує також бюджетна комісія бундестагу, яка має повноваження здійснювати навіть поточний контроль за виконанням бюджету, а також вирішувати питання про виділення кредитів для уряду [12, 239]. Органом незалежного фінансового контролю є Федеральна рахункова палата (BRH), яка здійснює ревізійну перевірку виконання бюджетних програм, а також фінансової діяльності державних установ. Голова Федеральної рахункової палати щорічно складає звіт, який заслуховується у парламенті. Діяльність Федеральної рахункової палати спрямовується на здійснення контролю таких елементів: державні доходи та видатки, платіжні зобов'язання, власність, борги [13, 112–124]. Органом внутрішнього контролю є Міністерство фінансів, у структурі якого діють контрольно-ревізійні органи: Федеральне відомство з фінансів (податкову перевірку), Федеральне управління державного боргу (фінансування бюджетного дефіциту і контроль цільового спрямування залучених коштів). Поточний контроль за бюджетом здійснює Федеральна контрольно-ревізійна служба, яка перевіряє дотримання бюджетного законодавства у фінансуванні видатків і реалізації державних програм [16, 93].

В Італії функціонує Рахункова палата (інколи її називають Ревізійна палата), яка за змістом функцій і повноважень є більше судовим ніж контрольно-ревізійним органом. Орган діє на засадах колегіальності, оскільки до його структури входить управління Президента Рахункової палати, управління генерального секретаря, об'єднання палат, центральна ревізійна палата, 20 регіональних ревізійних відділень, 3 апеляційні палати, 20 регіональних апеляційних палат та інші органи і структурні підрозділи. Особливість діяльності Рахункової палати Італії – наявність повноваження про надання попередньої експертної оцінки законам і урядовим рішенням, які впливають на організацію бюджетного процесу та здійснення бюджетних видатків. В Італії діють чотири органи, які мають повноваження здійснювати поточний контроль за дотриманням бюджетного законодавства: Казначейство (контроль видатків), Міністерство фінансів (контроль доходів), Міністерство бюджету і планування (контроль обґрунтованості бюджетних запитів), Міністерство внутрішніх справ (контроль місцевих фінансів) [12, 27].

У Чехії 1993 р. створено Верховну контрольную палату, яка фактично є вищим незалежним органом контролю, оскільки не залежить від органів законодавчої, виконавчої та судової влади. Вища контрольная палата здійснює перевірки у сфері ведення фінансового господарства, управління державною власністю і виконання бюджету [14, 20]. Вищим органом управління Верховної контрольной палати Чехії є колегія, яка ухвалює рішення таємним голосуванням [13, 18].

У Польщі 1994 р. ухвалено Акт про Верховну палату контролю, який визначив її статус, основні завдання і повноваження [14, 45]. Верховна палата контролю здійснює, зокрема, контрольно-наглядові функції у сфері державних фінансів, у тому числі щодо виконання бюджету. Вищим органом управління Верховної палати контролю Польщі є колегія, яка ухвалює рішення таємним голосуванням [13, 201].

Вивчивши досвід організації національних систем державного фінансового контролю в європейських країнах, можемо зробити певні висновки та узагальнення.

Системи державного фінансового контролю в іноземних державах, у першу чергу, спрямовані, природно, на захист інтересів держави у сфері фінансів. Як правило, ці системи мають дві складові: зовнішній контроль (який здійснює вищий орган фінансового контролю) та внутрішній (який здійснюють органи виконавчої влади, насамперед спеціалізовані контрольно-ревізійні органи, а також структурні підрозділи відомств).

Інша особливість полягає у відсутності єдиної системи нормативно-правового регулювання діяльності інституцій та порядку проведення процедур державного фінансового контролю (різні країни обрали різні моделі регулювання).

Ще одна особливість, що сформована під впливом глобалізаційних викликів, – делегування окремих прав і повноважень у сфері фінансового контролю до наднаціональних органів.

Модель побудови системи державного фінансового контролю в іноземних державах залежить від багатьох чинників: конкретно-історичних умов, суспільного ладу, форми правління, політичних традицій, панівної моделі правового регулювання, рівня девіації, ступеня інтеграції до наднаціональних структур тощо.

Україна має намір інтегруватися до структур Європейського Союзу. Цього можна досягти лише через приведення у відповідність національного законодавства в різних сферах діяльності до принципів і стандартів, що діють у ЄС. Відтак розвиток законодавчого регулювання системи державного фінансового контролю має спиратися на приписи міжнародних актів Євросоюзу, враховувати кращий досвід країн ЄС і мати на меті досягнення високої результативності й ефективності.

За оцінкою фахівців, приведення вітчизняної системи державного фінансового контролю у відповідність до ключових параметрів законодавства ЄС передбачатиме запровадження істотних змін у підходах, процедурах та механізмах усієї системи [5, 35]. Внесення цих змін потребує відповідного наукового обґрунтування, політичної волі, значного часу та певного обсягу бюджетних витрат (у тому числі на перепідготовку персоналу). Зміни, що впроваджуватимуться у системі державного фінансового контролю, мають бути узгоджені та гармонізовані з іншими напрямками державної політики (у сфері публічних фінансів, а також правоохоронної діяльності).

У країнах ЄС сучасні системи державного фінансового контролю склалися під впливом економічних реформ, спрямованих на підвищення ефективності державного регулювання економічного розвитку і продуктивності державного сектора економіки. Застосування єдиних методичних підходів, що базуються на вимогах Лімської декларації, дало країнам ЄС змогу побудувати в цілому схожі системи державного фінансового контролю. У наукових розвідках європейських дослідників робиться акцент на вивченні та узагальненні досвіду окремих країн, що можна застосувати в інших країнах через механізми діяльності міжнародних організацій або міжнародного співробітництва.

Системи державного фінансового контролю більшості країн Євросоюзу досить розгалужені та мають різні рівні й складові. Як правило, ці системи складаються з підсистем парламентського контролю, адміністративного контролю національного рівня, відомчого контролю та контролю на рівні території. У деяких країнах під час державного фінансового контролю використовується потенціал недержавних органів та установ (аудиторський контроль).

Крім того, в країнах ЄС активно використовуються різні форми контролю залежно від часу проведення перевірки: попередній (до початку витрачання коштів), поточний та заключний.

Незважаючи на існування різних моделей організації державного фінансового контролю, завдяки застосуванню єдиних стандартів усі органи користуються схожими термінами, методиками та підходами. Це створює підґрунтя для ефективної взаємодії різних органів і установ.

Як ми зазначали, важливе місце в системі державного фінансового контролю країн ЄС належить парламентському контролю, який за змістом являє собою законодавчо врегульований процес спостереження за фінансовою системою держави з боку парламенту (вищого представницького органу). В окремих країнах парламентський контроль здійснюється не безпосередньо парламентом, а через утворені ним органи.

Зазвичай орган парламентського контролю уособлює систему вищого державного фінансового контролю, тобто здійснює вищий нагляд і контроль за функціонуванням публічних фінансів (у першу чергу, щодо формування і використання бюджетних коштів). Цей орган, згідно з документами INTOSAI, зможе об'єктивно й ефективно виконувати покладе-

Теорія та історія державного управління

ні на нього завдання лише у тому випадку, якщо він не залежить від підконтрольних йому органів та захищений від зовнішнього впливу.

Узагальнення результатів реформування механізмів парламентського контролю в окремих країнах ЄС подано в табл. 2.

Таблиця 2

Узагальнення результатів реформування механізмів парламентського контролю в окремих країнах ЄС

Країна	Орган парламентського контролю	Сфера компетенції	Характер парламентського контролю
Австрія	Бюджетне управління Міністерства фінансів	Контроль за виконанням бюджету, аналіз звітності	Квартальні звіти міністра фінансів
Франція	Рахункова палата	Здійснення ревізійних перевірок звітів та поточного виконання бюджету	Річні звіти підрозділів Рахункової палати
Німеччина	Федеральна рахункова палата (ФРП)	Здійснення ревізійних перевірок державних проектів	Річні звіти Голови ФРП
Швеція	Парламентські ревізори	Ревізори перевіряють фінанси відомств, державних компаній і фондів	Звіти парламентських ревізорів
Нідерланди	Вища державна рада (ВДР)	Здійснення ревізійних перевірок державних установ	Річний звіт ВДР

Складено за даними : [4, 445–446]

З поданої таблиці, яка відображає узагальнення результатів реформування механізмів парламентського контролю в окремих країнах ЄС, можна зробити такі висновки:

- у країнах ЄС у системі державного фінансового контролю вищою ланкою є підсистема парламентського контролю;
- парламентський контроль здійснюється як парламентом (зокрема, в розгляді та затвердженні бюджету), так і утворюваними ним органами (контроль поточного виконання);
- органи парламентського контролю здійснюють спостереження за найважливішими фінансовими процесами, що пов'язані з формуванням та використанням бюджетних ресурсів;
- про результати своєї діяльності органи парламентського контролю звітують безпосередньо парламенту, забезпечуючи тим самим публічність своєї діяльності.

Підсумовуючи результати узагальнення досвіду реформування системи державного фінансового контролю в країнах ЄС, можемо зробити такі висновки й узагальнення:

- система державного фінансового контролю кожної країни ЄС побудована на єдиних міжнародних стандартах (нормах, принципах), у тому числі стандартах зовнішнього та внутрішнього контролю;

Теорія та історія державного управління

– високий рівень незалежності посадових осіб органів державного фінансового контролю країн ЄС (контролерів, ревізорів, аудиторів) забезпечується відповідними законодавчими приписами;

– діяльність органів державного фінансового контролю країн ЄС здійснюється на основі планів, які, у свою чергу, розробляються з урахуванням оцінювання ризиків діяльності підконтрольних суб'єктів;

– у процесі здійснення контролю та аудиту органи державного фінансового контролю країн ЄС перевіряють не лише дотримання процедур обліку та звітності, а перш за все – обґрунтованість кожної операції, результативність та ефективність витрачання бюджетних ресурсів;

– умови для розвитку систем державного фінансового контролю в країнах ЄС створюються як на рівні держави, так і на рівні діяльності відповідних міжнародних організацій.

На основі вивчення досвіду реформування систем державного фінансового контролю в різних державах І. Іванова дійшла висновку, що найбільш адаптованим для України є досвід Нідерландів [5, 46–47].

Особливість системи державного фінансового контролю Нідерландів – чітке законодавче регламентування діяльності органів внутрішнього контролю й аудиту, в ході якого виявляється лєвова частка бюджетних порушень (як на стадії формування доходів, так і під час фінансування видатків).

Організаційно-функціональну схему системи державного фінансового контролю Нідерландів подано на рис. 1.

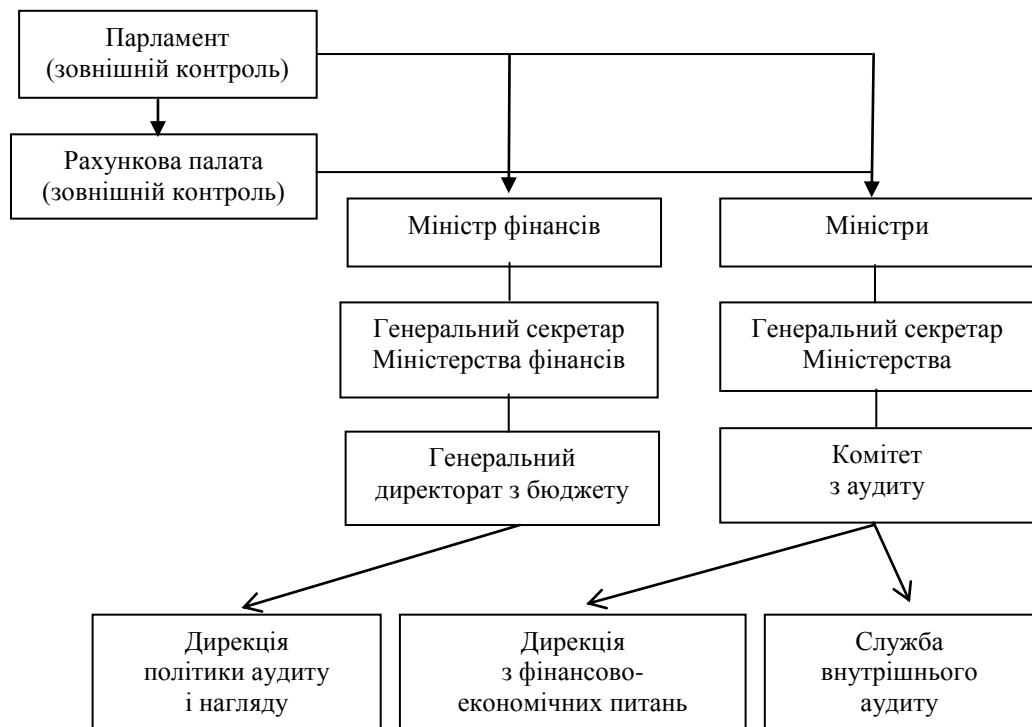


Рис. 1. Організаційно-функціональна схема системи державного фінансового контролю Нідерландів (складено автором на основі [5, 47]).

За нормативно-правове та методичне забезпечення діяльності органів внутрішнього контролю та аудиту відповідає Міністерство фінансів, воно ж контролює і виконання правових приписів посадовими особами цих органів. На міністра фінансів покладено обов'язок координувати і наглядати за фінансовим управлінням державними коштами, а також організувати належний аудит.

У складі Міністерства фінансів Нідерландів функціонує Дирекція з політики аудиту і нагляду. До неї входять три самостійних підрозділи:

- підрозділ, відповідальний за розробку політики та методології державного аудиту;
- підрозділ, що забезпечує від імені міністра поточну координацію діяльності різних органів та здійснює загальний нагляд за виконанням політики державного аудиту в міністерствах;
- підрозділ, що проводить кадрову політику (добір і підготовка персоналу, перевірка діяльності посадових осіб).

У міністерствах утворено аудиторські служби, які підпорядковані Генеральному секретарю. Ці служби здійснюють контроль за дотриманням вимог бюджетного законодавства у відповідному міністерстві, аудит звітності й обліку, а також нагляд і контроль за використанням державного майна. Служби внутрішнього аудиту міністерств про свою діяльність звітують у Рахункову палату, міністру фінансів, а також відповідному міністру.

У міністерствах також утворено комітети з аудиту – колегіальний орган, що формує політику з аудиту в міністерстві, погоджує плани проведення аудиторських перевірок, аналізує стан бюджетної дисципліни та звітує про отримані результати перед міністром.

Крім того, у кожному міністерстві працює ревізор, який наглядає за роботою аудиторів та звітує перед міністром фінансів про виявлені недоліки.

У Нідерландах аудит виконання місцевих бюджетів здійснюють приватні аудитори. Вони в основному перевіряють законність витрачання коштів під час реалізації бюджетних програм, а також правильність виконання поточних операцій. Аудит є вибіркоким.

Зважаючи на результати проведеного дослідження, можемо виділити перспективні напрями реформування системи державного фінансового контролю в Україні з урахуванням досвіду країн ЄС:

- орієнтація на реформування органів державного фінансового контролю шляхом організації їхньої діяльності на основі єдиних міжнародних стандартів (визначаються, зокрема, INTOSAI та EUROSAI);
- забезпечення єдиних підходів, правил, процедур та нормативів у діяльності різних органів державного фінансового контролю (зокрема, шляхом ухвалення “базового” законодавчого акта і визначення органу, відповідального за розвиток системи державного фінансового контролю);
- удосконалення законодавства, спрямованого на підтримку професійної незалежності посадових осіб органів державного фінансового контролю;
- удосконалення методологічного забезпечення планування діяльності органів державного фінансового контролю, в першу чергу, на основі оцінювання ризиків діяльності підконтрольних суб'єктів;
- орієнтація органів державного фінансового контролю на доведення обґрунтованості кожної операції (законність, своєчасність), а також результативності та ефективності витрачання бюджетних ресурсів у процесі діяльності підконтрольних суб'єктів;
- забезпечення належної прозорості та гласності, в тому числі шляхом регулярного оприлюднення результатів контролю, публікації відповідних статистичних та аналітичних даних;

– запровадження можливості використання приватних аудиторських компаній або аудиторів, визначених на конкурсній основі (зокрема, для забезпечення аудиторського супроводження процесу звітування про виконання окремих місцевих бюджетів);

– підтримка та координація міжнародного співробітництва органів державного фінансового контролю.

Незважаючи на те, що системи державного фінансового контролю в різних країнах Європи мають певні відмінності, вони функціонують за єдиними (стандартними) організаційними підходами та понятійною базою. Визначення понятійної бази державного фінансового контролю має ґрунтуватися на вимогах ЄС до управління державними фінансами, що містяться в *acquis communautaire* (розд. 28), а також базових документах Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI). Застосування такої понятійної бази, на наш погляд, відповідатиме процесу адаптації законодавства України до законодавства ЄС.

Понятійна база державного внутрішнього фінансового контролю, яка застосовується у законодавстві, науковій та практичній діяльності в Україні, не узгоджується з понятійною базою, визначеною документами ЄС. Зокрема, поняття “фінансове управління і контроль”, визначене базовими документами ЄС, вживається в Україні як “внутрішньогосподарський (управлінський) контроль”. Поняттю “фінансовий контроль” найбільше відповідає широкий за змістом термін “фінансове управління”. “Державний аудит” в Україні розуміється як різновид або форма державного фінансового контролю, проте поняття “внутрішній аудит” не має аналогів.

На наш погляд, доцільно вивчити і запровадити в Україні окремі елементи досвіду Нідерландів щодо функціонування у міністерствах служб внутрішнього аудиту, які фактично мають подвійне підпорядкування (міністру фінансів та відповідному міністру), а також звітують безпосередньо перед Рахунковою палатою, міністром фінансів та відповідним міністром про результати своєї діяльності.

На основі вивчення документів ЄС та досвіду країн ЄС запропоновано такі стратегічні напрями реформування й удосконалення системи державного фінансового контролю в Україні:

1) удосконалення нормативно-правового забезпечення державного фінансового контролю, в тому числі шляхом дотримання принципу єдності його складових;

2) оптимізація методичних інструментів державного фінансового контролю;

3) удосконалення механізмів організаційно-адміністративного забезпечення державного фінансового контролю;

4) упровадження в практику контролю сучасних контрольних та моніторингово-аналітичних технологій;

5) запровадження фінансового аудиту на всіх ланках державного фінансового контролю, насамперед на рівнях внутрішнього відомчого та внутрішнього регіонального контролю;

6) удосконалення механізму підготовки та підвищення кваліфікації кадрів органів державного фінансового контролю;

7) забезпечення у діяльності органів державного фінансового контролю відкритості, прозорості та гласності.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. За результатами дослідження зарубіжного досвіду організації державного контролю у сфері фінансово-економічної діяльності суб'єктів господарювання та його порівняння зі станом державного фінансового контролю в Україні визначено низку проблем матеріаль-

но-технічного, організаційного, інформаційного й кадрового забезпечення, які необхідно терміново розв'язати. Подальше ігнорування проблем фінансового контролю та гальмування процесу повноцінного реформування системи державного фінансового контролю призведе до колапсу фінансової системи держави. Тому наукові розвідки за даною проблематикою будуть спрямовані на формування комплексного механізму вдосконалення системи державного фінансового контролю та алгоритму його впровадження в практичній площині.

Список використаних джерел:

1. Талалаев А. Н. Международные договоры в современном мире : [монография] / А. Н. Талалаев. – М., 1973. – 315 с.
2. Тиунов О. И. О понятии международного контроля : [монография] / О. И. Тиунов. – М., 1989. – 143 с.
3. Котляров И. И. Правовые вопросы контроля за соблюдением международных обязательств / Котляров И. И. – М., 1977. – 149 с.
4. Савченко Л. А. Правові основи фінансового контролю : [навчальний посібник] / Савченко Л. А. – К. : Юрінком Інтер, 2008. – 504 с.
5. Иванова И. М. Державний фінансовий контроль: Парадигми розвитку : монографія / І. М. Иванова. – К. : Академвидав, 2010. – 168 с.
6. Про INTOSAI [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Рахункової палати України. – Режим доступу : <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/16733062>
7. Про EUROSАI [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Рахункової палати України. – Режим доступу : http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/_id=409
8. Василик О. Д. Теорія фінансів : підручник / Василик О. Д. – К. : НІОС, 2003. – 416 с.
9. Боринець С. Я. Міжнародні фінанси : [підручник] / Боринець С. Я. – К. : Знання, 2006. – 494 с.
10. Бланкарт Ш. Державні фінанси в умовах демократії: вступ до фінансової науки : підручник / Шарль Бланкарт ; за наук. ред. та перед. В. М. Федосова ; пер. з нім. С. І. Терещенко, О. О. Терещенка. – К. : Либідь, 2000. – 653 с.
11. Чугунов І. Я. Державний внутрішній фінансовий контроль: стратегія розвитку / І. Я. Чугунов, В. М. Федосов // Фінанси України. – 2009. – № 4. – С. 3–12.
12. Грачева Е. Ю. Государственный финансовый контроль : [курс лекций] / Е. Ю. Грачева, Л. Я. Хорина. – М. : ТК Велби, 2005. – 272 с.
13. Правовое регулирование государственного финансового контроля в зарубежных странах [аналитический обзор] / сост. С. О. Шохин, В. И. Шлейников ; под общ. ред. С. О. Шохина. – М. : Прометей, 1998. – 658 с.
14. Роль высших органов финансового контроля в бюджетном процессе и государственном управлении : [отчет о проведении международного симпозиума]. – К. : Региональное бюро, 1999. – 45 с.
15. Погосян Н. Д. Правовой статус высших органов финансового контроля Великобритании, Франции, Германии и Польши / Н. Д. Погосян // Государство и право. – 1998. – № 2. – С. 103–111.
16. Фінансове право : [підручник] / Є. О. Алісов, Л. К. Воронова, С. Т. Кадькаленко та ін. ; кер. авт. кол. Л. К. Воронова. – Х. : Консум, 1998. – 496 с.