

## РОЗВИТОК ВІТЧИЗНЯНОЇ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В ПЛОЩИНІ ЗАРУБІЖНОГО ДОСВІДУ

*Досліджено досвід Франції в сфері функціонування системи фінансового контролю і аудиту, а також системи державного контролю за діяльністю державних підприємств. Проаналізовано практику Нідерландів у сферах зовнішнього та внутрішнього аудиту, фінансового управління і контролю. Вивчено досвід Португалії з побудови та функціонування системи державного фінансового контролю. Оцінено вітчизняну практику державного зовнішнього та внутрішнього фінансового контролю та порівняно її зі зарубіжною.*

*French experience of functioning of financial control and audit system and system of public control over activities of state enterprises is investigated. Dutch practice in the spheres of internal and external audit, financial management and control is analyzed. Portugal's experience of building and functioning of public financial control system is explored. Ukrainian practice of public external and internal financial controls is reviewed and compared with its overseas.*

Сучасні вимоги до побудови та функціонування системи державного фінансового контролю в Україні сформовані на основі позитивного досвіду зарубіжних країн у цій сфері. Згідно з даними вимогами система державного фінансового контролю має складатися з підсистем зовнішнього та внутрішнього контролю, а при її функціонуванні повинні дотримуватися принципи законності, доцільності й ефективності. Для забезпечення відповідності вітчизняної системи державного фінансового контролю таким вимогам необхідно всебічно досліджувати контрольну практику зарубіжних країн і виносити з неї повчальні уроки.

У наукових працях вітчизняних учених і фахівців, зокрема М. В. Бариніної, В. Г. Мельничука, В. Ф. Піхоцького, Н. І. Рубан, О. О. Чечуліної та інших, питання

зарубіжного досвіду в сфері організації та здійснення державного фінансового контролю і аудиту займає чільне місце. Це обумовлено тим, що позитивний досвід зарубіжних країн може бути застосований у вітчизняній практиці державного фінансового контролю і аудиту при проходженні процесу інтеграції України в європейське співтовариство. Застосування такого досвіду дасть змогу вдосконалити вітчизняну систему державного фінансового контролю і аудиту та привести її у відповідність до міжнародних норм і стандартів.

Попри наявність теоретичних напрацювань у сфері зарубіжного досвіду з побудови та функціонування системи державного фінансового контролю, вважаємо за доцільне розширити їхній обсяг за рахунок дослідження контрольної практики європейських країн. Для цього необхідно вивчити досвід Франції, Нідерландів і Португалії в сфері організації та здійснення державного фінансового контролю і аудиту, а також порівняти вітчизняну контрольну практику зі зарубіжною.

Узагальнюючи досвід зарубіжних країн у сфері організації та здійснення державного фінансового контролю і аудиту, дослідники цієї проблематики зазначають, що, зазвичай, в цих країнах діють органи парламентського контролю за витрачанням державних коштів, а також функціонують контролюючі органи від імені виконавчої влади. Поряд з цим, у структурі галузевих міністерств створено ревізійні підрозділи, які вповноважені здійснювати внутрішній контроль. Органи державного фінансового контролю зарубіжних країн виконують завдання зі здійснення контролю за виконанням бюджетів, використанням державних коштів і майна, проведення аудиту дохідної частини бюджету, а також оцінки впливу на державні фінанси актів економічного та політичного змісту [10, 24].

Серед європейських країн, практика державного фінансового контролю яких є цінною для України, необхідно виділити Францію, Нідерланди та Португалію. Так, в полі зору вітчизняних спеціалістів знаходяться питання здійснення державного контролю за діяльністю державних підприємств, а також побудови систем внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту в міністерствах у Франції. Не оминають увагою вітчизняні фахівці досвід Нідерландів у сфері функціонування системи державного внутрішнього фінансового контролю. Особливий інтерес

виявляють дослідники зарубіжного досвіду до позиції Португалії з вирішення питання координації децентралізованого інспектування в лінійних міністерствах. Членство Франції, Нідерландів і Португалії в Європейському Союзі свідчить про те, що система державного фінансового контролю в цих країнах є взірцем для побудови такої системи в Україні.

Однією з країн, досвід якої в сфері функціонування системи фінансового контролю і аудиту відзначається цінністю для України, є Франція. Як стверджують дослідники цієї проблематики, такий досвід може бути використаний в Україні, зважаючи на певну наближеність завдань, що поставлені перед органами фінансового контролю і аудиту Франції та України. Про значущість досвіду Франції з функціонування системи фінансового контролю і аудиту для вітчизняної практики свідчать результати наукових досліджень цього питання, отримані як практиками, так і теоретиками.

Система контролю і аудиту в Франції складається з таких компонентів як внутрішній контроль, внутрішній та зовнішній аудит (див. табл. 1). Дана система функціонує на підставі положень законодавчого акту в сфері бюджетування за програмно-цільовим методом<sup>1</sup>. Одночасно з набранням чинності цього закону змінилася ідеологія контролю, а перед нею – ідеологія бюджетування. Так, якщо раніше бюджет кожного міністерства складався і виконувався за майже 800 статтями, які впродовж року не змінювалися, то нині спершу визначаються цілі діяльності міністерства, а потім плануються кошти для їх досягнення. Тобто, згідно зі зміненою ідеологією бюджетування плануванню бюджетних коштів має передувати складання програми діяльності, визначення стратегії, цілей і показників.

У Франції Рахункова палата належить до верхнього рівня контролюючої системи та є установою зовнішнього аудиту. До повноважень Рахункової палати,

---

<sup>1</sup> Такий законодавчий акт у сфері бюджетування за програмно-цільовим методом має назву Органічного закону. Дана назва застосовується для виділення одного з різновидів законів. Прийняття Органічних законів передбачається Конституцією країни. Такі закони мають особливий порядок прийняття, підписання та оприлюднення, а також підлягають контролю з боку вповноваженого органу на предмет їхньої відповідності Конституції країни. За юридичною силою Органічні закони не відрізняються від звичайних законів. Прикладами Органічних законів у Франції є закони про вибори президента, членів палат парламенту, а також закони, що деталізують статус ряду органів, що визначений конституційними положеннями.

наданих їй порівняно нещодавно, віднесено здійснення сертифікації державних рахунків і звітів, тобто засвідчення їхньої якості. При цьому в процесі здійснення сертифікації Рахункова палата виконує завдання, яке полягає в забезпеченні достовірності бухгалтерського обліку та складанні звітності високої якості.

Функціонування системи контролю і аудиту в Франції забезпечують генеральні інспекції, що діють у структурі кожного лінійного міністерства. Генеральні інспекції вповноважені проводити перевірки діяльності міністерств і підпорядкованих їм державних підприємств. Водночас, створено Міжміністерський комітет з аудиту, до складу якого входять його президент і делеговані представники генеральної інспекції кожного лінійного міністерства. Його завдання полягає в здійсненні попередніх аудитів ефективності бюджетних програм.

Стосовно внутрішнього контролю, то його вповноважені проводити нові спеціальні служби в структурі міністерств – департаменти бюджетного та бухгалтерського (облікового) контролю. Новацією в діяльності департаментів бюджетного та бухгалтерського (облікового) контролю є те, що в основі цієї діяльності знаходиться оцінка ризиків, а не суцільна перевірка операцій. Для цього в кожному міністерстві розроблено карту ризиків, яка підлягає систематичному перегляду та вдосконаленню. З огляду на зазначене, зміст внутрішнього контролю розкривається через здійснення комплексу заходів, які націлені на управління ризиками, що можуть вплинути на законність, надійність і повноту бухгалтерських записів та процедур бухгалтерського обліку [2; 8].

Особливої уваги вартує досвід Франції з організації та функціонування системи державного контролю за діяльністю державних підприємств<sup>2</sup>. Так, у Франції контроль за діяльністю державних підприємств класифікують на попередній, поточний та подальший. Характерно, що попередній контроль

---

<sup>2</sup> У Франції державні підприємства за організаційно-правовою формою господарювання класифікують на державні установи та акціонерні товариства (компанії). В свою чергу, державні установи поділяють на: адміністративні установи та структури з функціями державного управління (не мають власного капіталу, в переважній більшості не є юридичними особами); торговельно-промислові організації (не мають власного капіталу, повністю належать державі). Натомість, акціонерні товариства (компанії) мають капітал, розподілений на акції. Такі товариства можуть бути національними компаніями (державна володіє 100% акцій) та державними корпоративними підприємствами (державі належить контрольний пакет акцій).

здійснюють як працівники підприємства, так і вповноважені контролюючі органи. Натомість, на проведення поточного контролю відводиться найбільше часу, який співпадає з періодом проходження фінансово-господарських операцій. В свою чергу, подальший контроль зводиться до дослідження достовірності фінансової звітності та надійності системи внутрішнього контролю, оцінювання ефективності управління і повноти досягнення запланованих цілей, а також надання рекомендацій та пропозицій щодо покращення результатів діяльності.

Доцільно відзначити, що в Франції найбільш розвинутими є попередній та поточний види контролю за діяльністю державних підприємств. При цьому, найбільше уваги приділяється здійсненню контролю, що передуює прийняттю управлінських рішень. Звідси слідує, що в основі чинної системи контролю за діяльністю державних підприємств знаходиться внутрішній контроль, тому на керівників підприємств і контролерів покладається велика відповідальність. Якраз вчасними будуть слова фахівців з цієї проблематики Н. І. Рубан і М. В. Бариніної: “... для України вивчення саме французького досвіду є актуальним, оскільки попередній і поточний фінансовий контроль за діяльністю державних підприємств ще не набув ... системності та достатньої надійності, не має відповідного законодавчого, наукового і методологічного забезпечення та характеризується фрагментарністю і ненадійним управлінням ризиками” [14].

Згідно з практикою контролю за діяльністю державних підприємств у Франції його можуть здійснювати різні суб'єкти. Такі суб'єкти можуть мати статус представників держави, які беруть постійну участь в управлінні підприємством. Представниками держави у вищих органах управління підприємством є державні контролери, урядові комісари, працівники Агентства з корпоративних прав держави та інші державні службовці. Так, державні контролери вповноважені здійснювати нагляд за діяльністю державних підприємств і візувати документи стратегічного змісту. Іншими контролюючими суб'єктами є представники галузевих міністерств, які займають високі посади, – урядові комісари. Вони мають право вето вето неефективні управлінські рішення. Участь держави в управлінні підприємствами проявляється також через діяльність Агентства з корпоративних прав держави. Його

працівники застосовують різні методи контролю, зокрема, проводять щоденне спілкування з керівниками закріплених за ними підприємств, здійснюють аналіз звітності, оцінку якості менеджменту тощо.

Як зазначалося вище, базовим компонентом французької системи контролю за діяльністю державних підприємств є внутрішній управлінський контроль. Здійснення такого контролю не передбачає функціонування окремого підрозділу з контрольними функціями в структурі підприємства. Цей вид контролю призначений допомагати керівництву підприємства в управлінні та досягненні цілей на постійній основі. Поряд з управлінським контролем, який є внутрішнім, на підприємстві може проводитися зовнішній аудит, суб'єктами якого виступають приватні аудитори (комісари з рахунків). До їхніх повноважень віднесено здійснення перевірки фінансових звітів для їх підтвердження, надання висновків щодо надійності внутрішнього управлінського контролю [14].

Серед інших європейських країн, контрольною практикою якої цікавляться вітчизняні спеціалісти, є Королівство Нідерландів. Досвід цієї країни в сферах зовнішнього та внутрішнього аудиту, фінансового управління і контролю, як стверджують його дослідники, відзначається довгим періодом становлення та високим рівнем розвитку. Тому, такий досвід є цінним для України, оскільки завдяки його використанню будуть заповнені прогалини у вітчизняній практиці.

Система державного контролю в Королівстві Нідерландів складається з підсистем зовнішнього та внутрішнього аудиту, фінансового управління і контролю. Такі складові системи державного контролю ототожнюють з рівнями контролю. Зокрема, на першому рівні знаходяться менеджери, які забезпечують функціонування надійної системи внутрішнього контролю в державних органах, на другому рівні – внутрішні аудитори в структурі лінійних міністерств, на третьому рівні – аудитори, які здійснюють зовнішній аудит від імені Аудиторського суду (див. табл. 1).

Так, у Королівстві Нідерландів функції органу зовнішнього аудиту покладаються на Аудиторський суд. При здійсненні контрольної функції аудитори націлені на виявлення значних відхилень від норм і, відповідно, обходять незначні

та нечасті помилки. Характерною ознакою зовнішнього аудиту є те, що в процесі його проведення в першу чергу вивчається питання надійності внутрішнього аудиту. На думку вітчизняних фахівців з контрольно-ревізійної практики, досвід цієї країни може бути використаний в Україні в частині застосування “карти якості”. За допомогою “карти якості” в режимі моніторингу здійснюються стеження і оцінка окремих аспектів діяльності центральних органів виконавчої влади, зокрема якості внутрішнього аудиту. До “карти якості” має вільний доступ громадськість, що свідчить про відповідність зовнішнього аудиту принципу відкритості.

Досвід Королівства Нідерландів у сфері внутрішнього аудиту, на переконання його дослідників, потребує особливої уваги через несхожість з іншими зарубіжними практиками. Так, станом на 2010 рік чотири міністерства з тринадцяти добровільно об'єднали підрозділи внутрішнього аудиту в Державну центральну службу аудиту. Новоутворена Служба призначена надавати послуги з внутрішнього аудиту відповідним чотирьом керівникам міністерств. В інших міністерствах функціонують децентралізовані служби внутрішнього аудиту, які звітують про результати діяльності керівникам своїх міністерств.

Відповідно до досвіду Королівства Нідерландів у кожному державному органі функцію фінансового управління і контролю виконує спеціально створений окремий підрозділ. Такий підрозділ призначений здійснювати оцінку достовірності звітності, розробляти політику та стратегію діяльності органу, визначати напрямки розвитку системи внутрішнього контролю тощо. Водночас, цей підрозділ у структурі державного органу здійснює управління ризиками. Процес управління ризиками розпочинається при розробленні стратегії діяльності органу й охоплює весь період його роботи [6].

За свідченням іноземних експертів з Нідерландів, процес управління ризиками зводиться до здійснення систематичних дій керівництвом державного органу з визначення, оцінювання ризиків і розроблення заходів стратегічного характеру з їх усунення. При цьому, під ризиками прийнято розуміти факти та їхні обставини, що можуть перешкодити державному органу в досягненні цілей діяльності. Оцінка ризиків здійснюється за частотою їх виникнення та розміром збитків, яких можуть

завдати дані ризики. Завдяки проведенню відповідних заходів внутрішнього контролю можна забезпечити мінімізацію ризиків, які супроводжують діяльність державного органу [7].

До досвіду зарубіжних країн, яким володіє, зокрема, Королівство Нідерландів, у сфері управління ризиками в державних установах, звертаються в своїх працях вітчизняні науковці. Так, за спостереженнями О. О. Чечуліної на сьогодні при здійсненні нагляду за діяльністю державних установ відбувається перехід до управління і контролю, в основі яких знаходиться орієнтація на ризики. При цьому, управління ризиками розглядається як складова системи внутрішнього контролю в державних установах. Наявність такого компонента в системі внутрішнього контролю дає змогу забезпечити її розвиток у напрямку орієнтації на ризики, які супроводжують діяльність державної установи.

Як стверджує О. О. Чечуліна, управління ризиками виконує важливу роль при побудові якісної та ефективної системи внутрішнього контролю. Через проходження процесу управління ризиками реалізується новий підхід до організації внутрішнього контролю в державних установах. Процес управління ризиками охоплює всю діяльність державної установи, забезпечує підвищення її ефективності та результативності. Більше того, завдяки здійсненню управління ризиками забезпечується досягнення державною установою поставлених перед нею цілей, зокрема в сферах стратегічного управління, операційної діяльності, підготовки звітності та дотримання законодавства [15, 40-42].

Цінні уроки з побудови та функціонування системи державного фінансового контролю вітчизняні фахівці беруть від контрольної практики Португалії. Характерно, що саме Генеральна інспекція фінансів Португальської Республіки порівняно з іншими контролюючими органами європейських країн є найбільш схожою з Державною фінансовою інспекцією України. Тому, практичний інтерес до питання побудови та функціонування системи державного фінансового контролю взаємно виявляють обидві країни.

У систему державного фінансового контролю Португалії, крім внутрішнього, входить і зовнішній контроль. Так, вищим органом фінансового контролю

Португалії є Аудиторський суд, який виконує судові функції та є складовою судової системи країни. Даний контролюючий орган відзначається незалежністю, тобто захищеністю від зовнішнього впливу підконтрольних органів, що дає йому змогу здійснювати фінансовий контроль об'єктивно та ефективно. Разом з цим, вищий орган фінансового контролю за результатами виконання покладених на нього завдань звітує перед парламентом і громадськістю. Серед важливих завдань Аудиторського суду варто виділити проведення незалежного аудиту використання суспільних фінансових ресурсів [9].

За свідченням експертів з контрольної практики Португалії, основними елементами системи державного внутрішнього фінансового контролю є фінансове управління і контроль та внутрішній аудит. Завдяки наявності названих елементів система державного внутрішнього фінансового контролю в даній країні виконує призначення, яке полягає в здійсненні контролю за використанням державних коштів відповідно до завдань, поставлених урядом і парламентом. При цьому, державний внутрішній фінансовий контроль вважається ефективним інструментом запобігання корупції та шахрайству.

У Португалії підсистема внутрішнього аудиту складена зі стратегічного, секторального та операційного рівнів. Так, на стратегічному рівні функціонує Генеральна фінансова інспекція, яка здійснює координацію і моніторинг, зокрема, розробляє документи стратегічного характеру та стандарти, проводить навчання аудиторів, організовує інформаційні заходи для підрозділів внутрішнього аудиту тощо. На секторальному рівні діють підрозділи внутрішнього аудиту в галузевих міністерствах, а на операційному рівні – підрозділи внутрішнього аудиту в органах управління. При такій кількості підрозділів внутрішнього аудиту зростає значення Координаційного комітету, до якого входять керівники підрозділів внутрішнього аудиту від кожного міністерства та який очолює голова Генеральної фінансової інспекції.

Стосовно фінансового управління і контролю, що є важливим елементом системи державного внутрішнього фінансового контролю Португалії, то дана функція належить до компетенції керівництва органу державного сектору. При

побудові підсистеми фінансового управління і контролю цілком дотримані вимоги Європейського Союзу. Зокрема, здійснення фінансового управління і контролю базується на відповідальності керівника органу державного сектору за управління і розвиток даного органу. Важливим обов'язком керівника є звітування про свої дії та результати діяльності органу державного сектору, в тому числі, про функціонування підсистеми фінансового управління і контролю [7].

У вітчизняній системі державного фінансового контролю важлива роль покладається на зовнішній контроль, органом якого є Рахункова палата (див. табл. 1). Даючи обґрунтування ролі та місця Рахункової палати України в системі органів державного фінансового контролю, О. П. Гетманець наголошує на тому, що цей контролюючий орган має статус органу державного зовнішнього фінансового контролю. Такий статус свідчить про те, що контролюючий орган не знаходиться в одній системі управління з підконтрольним органом, а також є незалежним від інших органів державної влади. За наявності цього статусу такий контролюючий орган відноситься до вищих органів контролю державних фінансів [4, 125-126].

Досліджуючи це питання, В. Ф. Піхоцький в якості прикладу наводить світовий досвід, згідно з яким зовнішній контроль визначається як спеціальний контроль. Такий контроль називають зовнішнім через те, що в органів, які створені поза системою виконавчої влади та здійснюють цей контроль, функція контролю є основною, не змішаною з іншими функціями, такими як організація і управління державними коштами. В такому разі вітчизняна практика збігається зі світовою, оскільки в Україні зовнішній контроль називають парламентським, органом якого є Рахункова палата, що виконує роль вищого органу державного фінансового контролю [11].

Як резюмує О. П. Гетманець, у контрольній практиці Рахункової палати України необхідно вдосконалювати наявні методи державного фінансового контролю, а також упроваджувати сучасні їхні різновиди. Інакше кажучи, форми та методи контрольної діяльності Рахункової палати України не повинні обмежуватися традиційними ревізіями та перевітками. Як результат, розширення та вдосконалення системи форм і методів контрольної діяльності Рахункової палати України дасть

зможу здійснювати контроль за ефективністю бюджетної політики країни. Здійснюючи перевірки діяльності учасників бюджетного процесу, Рахункова палата України буде “гарантувати стабільність бюджету, чітке втілення орієнтирів бюджетної політики та програм соціально-економічного розвитку, ефективність реалізації поставлених перед урядом цілей і завдань” [4, 128].

Вивчення досвіду зарубіжних країн у сфері здійснення державного внутрішнього фінансового контролю в площинах теорії та практики має очевидні результати. Тобто, на сьогодні здійснено заходи, які враховують позитивний досвід зарубіжних країн у сфері функціонування системи державного внутрішнього фінансового контролю. Точніше кажучи, у вітчизняній практиці відбулися прогресивні зміни, завдяки яким приведено у відповідність до європейських стандартів функціонування підсистем внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту (див. табл. 1).

Так, П. П. Андрєєв стверджує, що потреба у вдосконаленні відомчого контролю виникла на вимогу реформи в сфері державного внутрішнього фінансового контролю. Разом з цим, прогресивні зміни в практиці відомчого контролю були потрібними через його невідповідність критеріям ефективності та дієвості. За результатами аналізу практики відомчого контролю в системі міністерств, інших центральних органів виконавчої влади П. П. Андрєєв виділив низку недоліків у діяльності відомчих контрольно-ревізійних підрозділів. Зокрема, до складу таких недоліків включено наступні: неповнота охоплення відомчим контролем державних підприємств, які знаходяться в сфері управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади; включення контрольно-ревізійних підрозділів до складу підрозділів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, поєднання в одному структурному підрозділі інспекційних функцій і роботи з протидії та запобігання корупції; недосконалість внутрішньої нормативно-правової бази з питань контрольно-ревізійної роботи, її відсутність; неякісне планування і проведення контрольних заходів; низький рівень відшкодування виявлених порушень [1, 21-23].

Наявність цих недоліків у діяльності відомчих контрольно-ревізійних підрозділів спонукала до рішучих дій в напрямку зміни ідеології відомчого контролю. Так, на виконання постанови Кабінету Міністрів України “Про затвердження Порядку утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади” від 28 вересня 2011 р. № 1001 керівники міністерств, інших центральних органів виконавчої влади були зобов’язані з початку 2012 року обов’язково створити та забезпечити функціонування структурних підрозділів внутрішнього аудиту, реорганізувавши контрольно-ревізійні підрозділи [3].

Оцінюючи стан внутрішнього контролю в системі міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, П. П. Андреев зазначає, що декотрі з керівників цих органів не усвідомлюють власної відповідальності за стан фінансово-бюджетної дисципліни в галузі діяльності їхнього органу та перекладають її на відповідні контролюючі органи. З цієї причини такі керівники формально підходять до виконання функції внутрішнього контролю – важливої функції управління державними фінансами. Тому, дана функція не забезпечена структурними підрозділами та ресурсами [1, 22].

Як вірно відмічено в науковій праці П. П. Андреева, втрата державою і суспільством значних ресурсів відбувається внаслідок прийняття керівниками відповідних органів неефективних управлінських рішень, пов’язаних з відчуженням майна, здійсненням інших господарських операцій. З огляду на це, керівник повинен нести персональну відповідальність за ефективність системи внутрішнього контролю в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади. Завдяки побудові надійної системи внутрішнього контролю можна запобігти виникненню значного обсягу фінансових порушень [1, 23].

Отже, система державного внутрішнього фінансового контролю в Україні має відповідати єдиним вимогам Європейського Союзу, які ставляться до її побудови та функціонування. Це означає, що складниками вітчизняної системи державного

внутрішнього фінансового контролю мають бути внутрішній контроль і внутрішній аудит. Так, внутрішній контроль базується на відповідальності керівника за управління і розвиток органу державного або комунального сектору. Натомість, внутрішній аудит, що проводиться працівниками структурного підрозділу в такому органі, націлений на надання незалежних і об'єктивних рекомендацій та консультацій стосовно вдосконалення діяльності органу державного або комунального сектору, підвищення ефективності управління, сприяння досягненню мети діяльності [13].

В якості висновку, варто зазначити, що потреба в побудові цілісної та ефективної системи державного фінансового контролю в Україні обумовлена вимогами часу. Цей час припадає ще на початок 2001 року, в якому розпочався етап удосконалення вітчизняної системи державного фінансового контролю на основі ґрунтовного дослідження позитивного досвіду зарубіжних країн у даній сфері. При цьому, зарубіжний досвід в побудові системи державного фінансового контролю має застосовуватися у вітчизняній практиці з урахуванням національних особливостей державного управління, пріоритетів політики держави в сфері формування та використання державних коштів і майна тощо.

Порівнюючи вітчизняну практику в сфері організації та здійснення державного фінансового контролю і аудиту зі зарубіжною, доречно зробити висновок про їхню подібність. Це свідчить про те, що при побудові системи державного зовнішнього та внутрішнього фінансового контролю в Україні дотримуються загальноприйняті міжнародні норми і стандарти. Водночас, в умовах співробітництва між однотипними контролюючими органами України та зарубіжних країн потрібно прагнути до найменших розходжень у їхній діяльності. При цьому, вітчизняні контролюючі органи співпрацюють з багатьма державними органами контролю зарубіжних країн з метою вивчення їхнього досвіду в сфері державного фінансового контролю та аудиту, що значно розширює поле проблематики для наукових розвідок.

Таблиця 1

## Компоненти системи державного фінансового контролю в зарубіжних країнах

<b>СИСТЕМА КОНТРОЛЮ І АУДИТУ В ФРАНЦІЇ</b>		
<b>Внутрішній контроль</b>	<b>Внутрішній аудит</b>	<b>Зовнішній аудит</b>
У структурі міністерств внутрішній контроль проводять департаменти бюджетного та бухгалтерського (облікового) контролю. Відповідно, такі департаменти виконують функцію бюджетного та бухгалтерського (облікового) контролю. В структурі державних підприємств функцію контролю виконують представники держави у вищих органах управління підприємством – державні контролери, урядові комісари, працівники Агентства з корпоративних прав держави.	У структурі міністерств внутрішніми аудиторами є генеральні інспекції. До їхніх повноважень віднесено проведення перевірок діяльності міністерств і підпорядкованих їм державних підприємств. Генеральні інспекції через своїх представників входять до складу Міжміністерського комітету з аудиту. Даний комітет здійснює аудит планування бюджетних програм міністерств.	Установою зовнішнього аудиту є Рахункова палата. До її повноважень віднесено здійснення контролю за діяльністю міністерств, державних підприємств, проведення аудиту бухгалтерського обліку. Відносно новою функцією Рахункової палати є здійснення сертифікації державних рахунків і звітів.
<b>СИСТЕМА ДЕРЖАВНОГО КОНТРОЛЮ В НІДЕРЛАНДАХ</b>		
<b>Фінансові управління і контроль</b>	<b>Внутрішній аудит</b>	<b>Зовнішній аудит</b>
У кожному державному органі створено окремий підрозділ, який виконує функцію фінансового управління і контролю. Зокрема, такий підрозділ проводить оцінку достовірності звітності, розробляє політику та стратегію діяльності органу, визначає напрямки розвитку системи внутрішнього контролю, здійснює управління ризиками.	У структурі міністерств функціонують децентралізовані служби внутрішнього аудиту. Такі служби звітують про результати діяльності керівникам цих міністерств. Водночас, створено Державну центральну службу аудиту на базі підрозділів внутрішнього аудиту кількох міністерств. Така служба надає послуги з внутрішнього аудиту керівникам цих міністерств.	Органом зовнішнього аудиту є Аудиторський суд. Цей орган здійснює фінансовий аудит законності та аудит ефективності. Аудитори ставлять перед собою завдання з виявлення значних відхилень від норм, наприклад, прийнятих керівниками неефективних управлінських рішень. Під час проведення зовнішнього аудиту оцінюється надійність внутрішнього аудиту.

<b>СИСТЕМА ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В ПОРТУГАЛІЇ</b>		
<b>Фінансове управління і контроль</b>	<b>Внутрішній аудит</b>	<b>Незалежний аудит</b>
В органі державного сектору функцію фінансового управління і контролю виконує керівництво даного органу. Керівник несе відповідальність за управління і розвиток органу державного сектору. До обов'язків керівника віднесено звітування про свої дії та результати діяльності органу державного сектору.	Підсистема внутрішнього аудиту складається зі стратегічного, секторального та операційного рівнів. На стратегічному рівні функціонує Генеральна фінансова інспекція, на секторальному рівні – підрозділи внутрішнього аудиту в галузевих міністерствах, на операційному рівні – підрозділи внутрішнього аудиту в органах управління.	Органом незалежного аудиту є Аудиторський суд. Даний контролюючий орган виконує судові функції та є складовою судової системи країни. Важливим завданням Аудиторського суду є проведення незалежного аудиту використання суспільних фінансових ресурсів.
<b>СИСТЕМА ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ</b>		
<b>Внутрішній контроль</b>	<b>Внутрішній аудит</b>	<b>Зовнішній контроль і аудит</b>
Внутрішній контроль здійснюють керівник і працівники органу державного сектору. Його ціль полягає в забезпеченні дотримання законності та ефективності використання державних ресурсів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності органу державного сектору та його підвідомчих установ.	В органі державного сектору внутрішній аудит проводять підрозділи внутрішнього аудиту. Робота внутрішнього аудитора спрямована на вдосконалення системи управління, попередження фактів незаконного та неефективного використання державних ресурсів, запобігання виникненню недоліків у діяльності органу державного сектору.	Органом зовнішнього контролю і аудиту є Рахункова палата. Даний контролюючий орган виконує контрольні, аналітичні та експертні функції. Контрольні функції полягають у здійсненні контролю за законністю, доцільністю та ефективністю використання державних коштів; аналітичні функції – в проведенні аналізу дохідної та видаткової частин Державного бюджету України, стану економіки України; експертні функції – здійсненні експертизи проектів Державного бюджету України, проектів законодавчих актів та інших документів, що стосуються питань державного бюджету і фінансів України.

Примітка. Побудовано автором на основі [2; 8; 14; 6; 7; 9; 12; 5].

## *Література*

1. Андреев П. Проблемы эффективности ведомственного контроля / П. Андреев // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. – 2011. – № 130. – С. 21-23.
2. Бариніна М. Органічний закон: інновації у внутрішньому контролі Франції / М. Бариніна // Фінансовий контроль. – 2007. – № 5 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/44724>. – Назва з екрану.
3. Витяг з Листа Державної фінансової інспекції України “Про реорганізацію контрольно-ревізійних підрозділів та створення підрозділів внутрішнього аудиту” від 5 жовтня 2011 р. № 21-14/2 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/89908>. – Назва з екрану.
4. Гетманець О. П. Напрямки удосконалення повноважень Рахункової палати, як суб’єкта зовнішнього бюджетного контролю / О. П. Гетманець // Європейські перспективи. – 2011. – № 1. – С. 125-129.
5. Закон України “Про Рахункову палату” від 11 липня 1996 р. № 315/96-ВР [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=2&nreg=315%2F96-%E2%F0>. – Назва з екрану.
6. Звіт про виконання програми візиту делегації спеціалістів органів державної контрольно-ревізійної служби до Королівства Нідерландів на запрошення Національної академії фінансів та економіки Королівства Нідерландів (1-5 листопада 2010 р.) [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/69072>. – Назва з екрану.
7. Звіт про проведення семінару ТАІЕХ “Бухгалтерський облік та фінансова звітність у державному секторі, запровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та звітності” за участі іноземних експертів та фахівців Державного казначейства України (26-27 березня 2009 р.) [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/publish/article/110505>. – Назва з екрану.
8. Литвиненко Л. Система фінансового контролю у Франції: уроки для України / Л. Литвиненко [Електронний ресурс] / Режим доступу: [http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/znpnadu/2008\\_1/06%20Mechanics.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/znpnadu/2008_1/06%20Mechanics.pdf). – Назва з екрану.
9. Мельничук В. Парламентський контроль за використанням бюджетних коштів: європейський досвід / В. Мельничук [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/36297>. – Назва з екрану.
10. Николаєнко К. І. Зарубіжний досвід організації державного фінансового контролю й аудиту і його застосування в практиці України / К. І. Николаєнко // Управління розвитком. – 2010. – № 2 (78). – С. 23-25.
11. Піхоцький В. Функціонування системи державного фінансового контролю та її удосконалення / В. Піхоцький // Демократичне врядування.

- 2012. – Вип. 10 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.lvivacademy.com/visnik10/fail/Pikhotskyj.pdf>. – Назва з екрану.
12. Проект Закону України “Про державний внутрішній фінансовий контроль” від 25 грудня 2008 р. [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/51285>. – Назва з екрану.
13. Розпорядження Кабінету Міністрів України “Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року” від 23 грудня 2009 р. № 1601-р [Електронний ресурс] / Режим доступу: [http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article?art\\_id=50176&cat\\_id=43247](http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article?art_id=50176&cat_id=43247). – Назва з екрану.
14. Рубан Н. І. Контроль за діяльністю державних підприємств у Франції / Н. І. Рубан, М. В. Бариніна-Закірова // Фінансовий контроль. – 2005. – № 4 [Електронний ресурс] / Режим доступу: [http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article?art\\_id=35063&](http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article?art_id=35063&). – Назва з екрану.
15. Чечуліна О. О. Управління ризиками як компонента системи внутрішнього контролю державних установ / О. О. Чечуліна // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. – 2011. – № 130. – С. 40-42.

*Tetyana PYSMENNA*

**DEVELOPMENT OF UKRAINIAN PUBLIC FINANCIAL CONTROL SYSTEM  
IN THE CONTEXT OF WORLD EXPERIENCE**