

Л. М. Борисенко,
аспірант, ПВНЗ "Європейський університет"
ORCID ID: 0000-0002-9789-9256

DOI: 10.32702/2306-6814.2020.13—14.50

ЗАРУБІЖНА ПРАКТИКА ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ТА МОЖЛИВОСТІ ЇЇ ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ В УКРАЇНІ

L. Borysenko,
postgraduate student of "European University", Higher private educational institution

FOREIGN PRACTICE OF STATE FINANCIAL CONTROL AND POSSIBILITIES
OF ITS IMPLEMENTATION IN UKRAINE

У статті проаналізовано зарубіжну практику державного фінансового контролю розвинених країн. Автором розкрито особливості побудови системи державного фінансового контролю в зарубіжних країнах. Визначено спільні ознаками, притаманні більшості вищих зарубіжних органів фінансового контролю. Окреслено проблеми імплементації директиви INTOSAI в Україні. Розглянуто принципи організації державного фінансового контролю, що висвітлено у Лімській декларації. Обґрунтовано напрями імплементації зарубіжного досвіду в системі здійснення державного фінансового контролю. Наголошено на необхідності посилення співпраці Рахункової палати з іншими державними інституціями та підвищення рівня публічності результатів її діяльності. Виявлено, що загалом, попри пробіли та недоліки, вітчизняна система державного фінансового контролю розвивається у напрямі, що відповідає міжнародній практиці.

The article analyzes the foreign practice of public financial control of developed countries. The author revealed the features the article is to study the foreign experience of organization and functioning of the system of state financial control and to analyze the possibilities of its implementation in Ukraine. The features of construction of the system of state financial control in foreign countries are revealed. The common features, inherent in most of the highest foreign financial control bodies, are determined. The problems of implementation of the INTOSAI directive in Ukraine are outlined. The principles of organization of state financial control are considered, which are covered in the Lima Declaration. These include such universal principles as independence and objectivity, competence and transparency. The primary directions of implementation of foreign experience in the system of implementation of state financial control are substantiated. The necessity of strengthening the cooperation of the Accounting Chamber with other state institutions and increase of publicity of the results of its activity is emphasized. It was revealed that, in general, despite the gaps and shortcomings, the domestic system of state financial control is developing in a direction that is in line with international practice.

The existing two important bodies that carry out the following financial control are considered in detail: the Accounting Chamber of Ukraine and the State Audit Office of Ukraine as a whole characterize the accepted world practice. At the same time, the Accounting Chamber of Ukraine constantly raises the issue of transferring all further state financial control to the parliamentary body, ie leaving it only internal control to the executive body – the State Audit Office of Ukraine, although it means "internal".

It is proved that the improved system of state financial control will help neutralize potential threats to Ukraine's security and improve financial and budgetary discipline through the formation of an effective system of responsibility in the financial sphere, restoring the coordinating role of the state in financial control.

Ключові слова: фінансовий контроль, державний фінансовий контроль, Рахункова палата України, вищі органи фінансового контролю, директива INTOSAI, Лімська декларація.

Key words: financial control, public financial control, Accounting Chamber of Ukraine, supreme bodies of financial control, INTOSAI directive, Lima Declaration.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Як єдина і неподільна категорія державний фінансовий контроль повинен базуватися на певному фундаменті, який визначає його сутність. Значний інтерес в аспектах організації ефективного державного фінансового контролю в сучасній Україні становить вивчення досвіду зарубіжних контрольних фінансових органів. Всі реформи, в тому числі і реформування системи органів державного фінансового контролю в Україні має здійснюватися на основі досвіду розвинених країн у здійсненні державного фінансового контролю, рекомендацій міжнародних організацій, але одночасно необхідно врахувати історичний досвід розвитку державного фінансового контролю в Україні.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Вітчизняні науковці приділяють достатньо уваги проблемам розвитку державного фінансового контролю. Теоретичні аспекти державного фінансового контролю та загальні проблеми удосконалення системи контролю, знайшли своє відображення у працях таких дослідників: Алієв М.К., Акімова Б.З., Юсупов Ю.Б., Іванова А.І., Симоненко В.К., Паніна О.В., Тимохін М.О. Зарубіжний досвід формування ефективної системи державного фінансового контролю залишається актуальним напрямом наукових пошуків і сьогодні.

МЕТОЮ СТАТТІ

Метою статті є вивчення зарубіжного досвіду організації системи державного фінансового контролю та аналіз можливостей його імплементації в Україні.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Державний фінансовий контроль — це система заходів та діяльність суб'єктів державного фінансового контролю з метою перевірки законності, достовірності, ефективності, доцільності при розподілі та використанні коштів для виявлення, усунення і виключення порушень у майбутньому.

Державний фінансовий контроль реалізується в різних напрямках, але обов'язково від імені та в інтересах держави [1].

Державний фінансовий контроль у розвинених країнах діє на основі принципів які викладені в Лімській декларації [2] INTOSAI, міжнародної організації вищих аудиторських установ, одна з них EUROSAI — Європейська організація вищих контрольних органів, членом якої є і Україна. До них відносяться такі універсальні принципи, як незалежність і об'єктивність, компетентність і гласність.

У кожній державі існує своя специфіка здійснення контрольної діяльності. Досліджуючи нормативні акти, які прямо або опосередковано стосуються системи організації фінансового контролю, можна відслідкувати, що розвинені держави орієнтуються на вищезазначені принципи.

Головним пунктом Лімської декларації є стаття 5 — незалежність вищих контрольних органів — згідно з якою для об'єктивного і ефективного здійснення державного фінансового контролю вищі контрольні органи повинні бути незалежними від організацій, стороннього впливу, мати функціональну та організаційну незалежність [2]. Водночас визнається, що абсолютно незалежними вищі контрольні органи не можуть бути, так як складаються в системі державного апарату і це безумовно логічно, в тому числі і в Україні (Рахункова палата — це орган, підпорядкований Верховній Раді України, і звідси залежний від неї).

У забезпеченні дієвого державного фінансового контролю невід'ємною частиною, звичайно, служить застосування міжнародних знань і практики, але все ж ключовим принаймні на початковому етапі, повинен стати вітчизняний досвід. Вищезазначене дає можливість визначити завдання соціально значимого державного фінансового контролю в сучасних умовах:

- управління економікою держави відповідно до законодавства;
 - забезпечення цільового і ефективного використання державних фінансових коштів;
 - досягнення раціонального та ефективного розміщення об'єктів державної власності;
 - правомірності і цільового та ефективного використання доходів від майна (в тому числі цінних паперів), що перебуває у державній власності;
 - здійснення нормативної адміністративної діяльності;
 - своєчасне інформування державних інстанцій і громадськості шляхом опублікування результатів реалізованих контрольних-ревізійних заходів;
 - забезпечення можливості проведення необхідних коригувань;
 - притягнення винних до відповідальності;
 - стягнення завданих державі збитків, розробка і реалізація превентивних заходів, що виключають можливість повторення виявлених порушень у подальшому.
- Існуючі два значущі органи, які здійснюють такий фінансовий контроль: Рахункова палата України і Державна аудиторська служба України загалом характеризують прийняту світову практику. Водночас Рахунковою палатою України постійно піднімається питання про передачу всього подальшого державного фінансового

Таблиця 1. Особливості державного фінансового контролю в розвинених країнах

Країна	Наявність вищого органу контролю	Правовий статус закріплений в конституції	Диференціація системи органів фінансового контролю	Особливості фінансового контролю
Сполучені Штати Америки	-	+	+	Надання допомоги Конгресу в межах законодавчої та контрольної діяльності державних органів управління та напрацювання пропозицій щодо вдосконалення державного апарату; вищі органи контролю функціонують у кожній гілці влади та забезпечують баланс повноважень виконавчої та законодавчої влади
Канада	+	+	+	Роль вищого органу контролю відведена Управлінню генерального аудитора; в межах функціональних напрямів Управління – три напрями – фінансовий аудит, аудит відповідності та аудит економічності (або ефективності витрачання бюджетних коштів); щорічно Управління підлягає перевірці з боку Казначейської ради
Велика Британія	+	+	+	Специфіка британської правової системи дозволяє будь-який акт Парламенту, що стосується питання регулювання фінансового контролю, вважати конституційним; до негласної частини конституції відноситься прецедентне право; при цьому периферійний апарат державного контролю представляють контролери за місцем акумулювання великих обсягів державного замовлення, баз постачання, військових округів
Швеція	+	+	+	Основне завдання перевірок полягає у дієвості та результативності державних операцій; ті операції, що є результативними (прибутковими та зовнішньо вигідними), але не є дієвими (не відповідають ряду вимог досягнення соціально-політичних цілей держави), контролем засуджуються; розроблено 54 пункти дієвості
Німеччина	+	+	+	В межах функціональних повноважень Федеральної рахункової палати завдання фінансового контролю розподілені за 8 напрямками; рахункові палати 11 федеральних земель є самостійними та незалежними одна від одної органами фінансового контролю
Франція	+	+	+	Рахункова палата є судовою інстанцією, що здійснює загальний контроль за державними фінансами; функціонує відповідний контроль в комунах, департаментях та регіонах

Джерело: систематизовано автором на основі [3—6].

контролю парламентському органу, тобто їй, залишивши органу виконавчої влади — Державній аудиторській службі України тільки внутрішній контроль, хоча що розуміється під поняттям "внутрішній". На нашу думку, внутрішній контроль здійснюють внутрішньовідомчі контрольні органи, а Державна аудиторська служба, як і Рахункова палата, здійснює зовнішній контроль [8].

Багаторічна практика європейських країн показала, що в державному секторі через складність владних адміністративних і господарських органів останнього ви-

никає значна кількість проблем, пов'язаних з управлінням і контролем. Великий досвід державного фінансового контролю накопичений в Швеції, Франції, Великобританії, Німеччині, Сполучених Штатах Америки та в ряді інших держав. Підтвердженням цього є сформований і ефективно працюючий в розвинених зарубіжних країнах державний фінансовий контроль (табл. 1).

Всі країни, по-своєму, прагнуть підвищити роль і відповідальність органів контролю, надаючи їм необхідні повноваження і відповідну матеріальну базу, за-

безпечуючи умови незалежності їх роботи від об'єктів контролю, ці особливості безсумнівно потрібно використовувати як корисний практичний досвід.

Досвід країн, які мають сталі традиції ринкової економіки, свідчить про те, що фінансовий контроль будується за певною схемою, з розмежуванням сфер контролю і підпорядкованості органів контролю. До того ж єдиний критерій класифікації відсутній [9].

Крім того, простежується їх чітка ієрархічна система: на чолі — Вищий контрольний орган, що володіє широким колом прав і повноважень, всі інші — або підпорядковані йому, або піддаються координації та перевірки на предмет відповідності та ефективності роботи з його боку.

Так, наприклад, високим авторитетом на національному та міжнародному рівнях користується діяльність Федеральної рахункової палати і земельних рахункових палат Німеччини, які здійснюють контроль дотримання діючих розпоряджень і принципів бюджетного фінансування та управління економікою, зокрема, в таких питаннях:

- дотримання закону про державний бюджет і бюджетного плану;

- обґрунтування і документальне підтвердження доходів і витрат, правильне складання статистичного звіту про виконання річного кошторису бюджету і звіту про майновий стан державних органів і установ.

Така організація контролю унеможливорює хаотичність і підвищує ефективність державного фінансового контролю.

У Великобританії взагалі немає єдиного цілісного законодавства, що регламентує роботу контрольно-ревізійного механізму. Традиційно загальний контроль за діяльністю адміністрації на всіх рівнях здійснюють законодавчі органи (парламент, місцеві виборні органи), судова влада, громадські організації.

Гарантами ефективності такої системи, на думку англійських фахівців, є безумовна підлеглість виконавчої влади законодавчим органам, незалежність суду і традиційне розуміння примату закону [4].

Діюча в США система державного фінансового контролю будується відповідно до принципу поділу влади і в ній не створено спеціалізованого відомства, що здійснює єдиний адміністративний і фінансовий контроль над діяльністю органів виконавчої влади. В рамках контрольно-ревізійної системи США існують функціонально незалежні контрольні органи, інкорпоровані в державно-правову систему як необхідний елемент механізму регулювання балансу повноважень виконавчої влади — Президента США і законодавчої влади — Конгресу США.

Державний фінансовий контроль у США проводить Адміністративно-бюджетне управління, яке здійснює функції попереднього і частини наступного державного фінансового контролю, Федеральне казначейство — поточного контролю і Головне контрольне управління — попереднього і наступного.

Однією з характерних особливостей системи контрольних органів Японії є її стабільність. Перш за все, це відноситься до Контрольно-ревізійного управління (КРУ), створеного 114 років тому з метою здійснення контролю за виконанням державного бюджету. За весь

час свого існування його функції не зазнали яких-небудь значних змін, змінювалися лише об'єкти перевірок і постійно зростав обсяг роботи. Відповідно до закону Контрольно-ревізійне управління являє собою частину адміністративної системи країни, має незалежний від кабінету міністрів статус.

У кожній країні система контролю має свою специфічну організаційну структуру та особливості фінансового контролю, але, тим не менш, діяльність даної системи спирається на загальновизнані принципи, вироблені протягом багатьох століть і закріплені в Лімській декларації керівних принципів контролю [2].

Однак, щоб визначити наявність певних тенденцій у формуванні фінансового контролю в соціально-бюджетній (державній) сфері різних країн (наприклад, Німеччини, Франції, Англії, Канади, США, Швеції), необхідно виявити варіанти характерних класифікаційних ознак, які можуть бути передбачені в нормативно-правових актах, які передбачають регулювання питань, що розглядаються, фактично можуть бути вирішені завдання, основним з яких є перевірка законності, правильності розподілу фінансових ресурсів і ведення бухгалтерських рахунків, ефективності витрачання бюджетних коштів.

Активне вивчення практики роботи органів державного фінансового контролю зарубіжних країн звичайно важливо, однак впровадження необхідно здійснювати обережно і вибірково. В своєму дослідженні ми виявили основні ознаки, які притаманні більшості вищих зарубіжних органів фінансового контролю:

- незалежність від гілок влади;

- наголос на цільовому використанні, економічності, ефективності програм витрат фінансових засобів (з обов'язковим зазначенням критеріїв);

- ефективність діяльності контрольно-ревізійних органів визначається шляхом порівняння засобів, витрачених на її реалізацію та отриманих у результаті доходів (грошові кошти повернуті до бюджету та/або не витрачені з порушенням бюджетного законодавства, можлива упущена вигода від підзвітності безпосередньо Парламенту та громадськості (через засоби масової інформації) [7];

- чітко визначені повноваження, закріплені в нормативно-законодавчих актах;

- кваліфікований та вмотивований персонал;

- чіткі стандарти аудиту;

- чіткість та недвозначність формулювань положень звітів та висновків.

Таким чином, продуктивність системи державного фінансового контролю залежить від його якісного виробництва на всіх етапах і від адекватного своєчасного реагування контролюючих органів на результати контролю (наприклад, на виявлення нецільового використання бюджетних коштів). Так, ефективність розглянутих особливостей фінансового контролю в деяких країнах залежить від поступовості і зваженості їх впровадження.

ВИСНОВКИ

Проаналізувавши зарубіжний досвід державного фінансового контролю та можливості його імплементації в Україні, вважаємо за доцільне сконцентрувати свою увагу на такі напрями:

створення та розвиток незалежного та аполітичного публічного аудиту, який буде відповідати європейським стандартам і принципам Лімської декларації (резольція від 19 грудня 2014 р. № 69/228 щодо сприяння діяльності вищих органів державного аудиту Генеральна асамблея ООН чітко резюмувала, що вищі органи аудиту (ВОА) можуть об'єктивно й результативно виконувати свої функції лише в тому разі, якщо вони незалежні від структур, що перевіряються ними, і захищені від зовнішнього впливу [10];

публічний аудит має проходити із залученням ЗМІ; проведення обов'язкової гармонізації нормативно-правових актів законодавства України до стандартів (acquis communautaire) які є обов'язковими в ЄС;

узгодження між державами фахової термінології, що використовується в національних нормативних актах з державного фінансового контролю, з вимогами директивних документів Міжнародної (INTOSAI) та Європейської (EUROSAI) організацій ВОА;

На нашу думку, удосконалена система державного фінансового контролю буде сприяти нейтралізації потенційних загроз безпеці України і забезпечить поліпшення фінансово-бюджетної дисципліни за рахунок утворення ефективної системи відповідальності у фінансовій сфері, відновлення координуючої ролі держави в здійсненні фінансового контролю, в результаті чого відбудеться збільшення обсягів податкових і неподаткових надходжень до бюджету України.

Література:

1. Skoryk, M. and Bohdan, S. (2020), "Risk management tools in the system of public financial control", *Efektivna ekonomika*, [Online], vol. 5, available at: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7932> (Accessed 08 Jul 2020).

2. Лімська декларація керівних принципів контролю: міжнародний документ від 01.01.1977. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/604_001 (дата звернення: 01.06.2020).

3. Zavalko N.A., Panina O.V., Kovalev V.A., Zhakevich A.G., Lebedev K.A. Improving financial control over the government system. *Espacios*. 2017. № 38 (29).

4. Aliyev M.K., Akimova B.Z., Altynbekov M.A., Tussibayeva G.S., Yussupov U.B., Sagindykova G.M., Tokbergenov A.A. Some issues of state audit and ways to address them. *International Journal of Economic Research*. 2017. № 14 (10). P. 183—189.

5. Романів Є.М., Гончарук С.М., Приймак С.В., Даниляк Л.Я. Розвиток державного фінансового контролю в Україні: монографія. Львів. Простір М. 2015. 174 с.

6. Симоненко В.К. Основи єдиної системи державного фінансового контролю в Україні: макроекономічний аспект: монографія. Київ. Знання України. 2006. 280 с.

7. Іванова А.І. Адаптація зарубіжного досвіду з формування ефективної системи державного фінансового контролю. *Облік і фінанси*. № 3 (77). 2017. URL: file:///C:/Users/Marusya/Downloads/Oif_apk_2017_3_12.pdf (дата звернення: 08.07.2020).

8. Ярошенко С.П. Теоретичні і методологічні основи контролю: монографія. Суми: ВТД "Університетська книга", 2007. 251 с.

9. Тимохін М.О. Роль європейських ідей у реформуванні ДФК в Україні. *Фінансовий контроль*, 2010. С. 39—41.

10. Resolution adopted by the General Assembly on 19 December 2014 № 69/228. Promoting and fostering the efficiency, accountability, effectiveness and transparency of public administration by strengthening supreme audit institutions. URL: <http://www.un.org/es/comun/docs/index.asp?symbol=A/RES/69/228&referer=/spanish/&Lang=E>. (дата звернення: 08.07.2020).

References:

1. Skoryk, M. and Bohdan, S. (2020), "Risk management tools in the system of public financial control", *Efektivna ekonomika*, [Online], vol. 5, available at: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7932> (Accessed 08 Jul 2020).

2. INTOSAI (1977), "Lima Declaration of Control Guidelines: International document", available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/604_001 (Accessed 08 July 2020).

3. Zavalko, N.A. Panina, O.V. Kovalev, V.A. Zhakevich, A.G. and Lebedev, K.A. (2017), "Improving financial control over the government system. *Espacios*", vol. 38 (29).

4. Aliyev, M.K. Akimova, B.Z. Altynbekov, M.A. Tussibayeva, G.S. Yussupov, U.B. Sagindykova, G.M. and Tokbergenov, A.A. (2017), "Some issues of state audit and ways to address them", *International Journal of Economic Research*, vol. 14 (10), pp. 183—189.

5. Romaniv, Ye.M. Honcharuk, S.M. Pryjmak, S.V. and Danyliak, L.Ya. (2015), *Rozvytok derzhavnoho finansovoho kontroliu v Ukraini* [Development of public financial control in Ukraine], Prostir M, Lviv, Ukraine.

6. Symonenko, V.K. (2006), *Osnovy iedynoi systemy derzhavnoho finansovoho kontroliu v Ukraini: makroekonomichnyj aspekt* [Fundamentals of a unified system of public financial control in Ukraine: macroeconomic aspect], Znannia Ukrainy, Kyiv, Ukraine.

7. Іванова, А.І. (2017), "Adaptation of foreign experience in the formation of an effective system of public financial control", *Oblik i finansy*, vol. 3 (77), available at: http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&image_file_name=PDF/Oif_apk_2017_3_12.pdf (Accessed 08 July 2020).

8. Yaroshenko, S.P. (2007), *Teoretychni i metodolohichni osnovy kontroliu* [Theoretical and methodological foundations of control], VTD "Universytets'ka knyha", Sumy, Ukraine.

9. Tymokhin, M.O. (2010), "The role of European ideas in reforming the DFC in Ukraine", *Finansovyy kontrol'*, pp. 39—41.

10. UN (2014), "Resolution adopted by the General Assembly on 19 December 2014 № 69/228. Promoting and fostering the efficiency, accountability, effectiveness and transparency of public administration by strengthening supreme audit institutions", available at: <http://www.un.org/es/comun/docs/index.asp?symbol=A/RES/69/228&referer=/spanish/&Lang=E> (Accessed 08 July 2020).

Стаття надійшла до редакції 11.07.2020 р.