

ШУЛЮК

Богдана Степанівна  
BohdanaShulyuk@i.uaк.е.н., доцент кафедри,  
Тернопільський національний  
економічний університет

УДК 336.14

ШЛЯХИ РОЗВИТКУ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В  
УКРАЇНІ У КОНТЕКСТІ ДОСВІДУ ЕКОНОМІЧНО РОЗВИНУТИХ  
КРАЇНWAYS OF PUBLIC FINANCIAL CONTROL'S DEVELOPMENT IN  
UKRAINE IN THE CONTEXT OF THE ECONOMIC DEVELOPED  
COUNTRIES' EXPERIENCE

Висвітлено досвід реалізації організаційних і правових механізмів державного фінансового контролю Великобританії, Німеччини, Франції, Швеції та досліджено повноваження контролюючих органів зазначених країн. У результаті аналізу та узагальнення світової практики щодо здійснення державного фінансового контролю обґрунтовано необхідність застосування в Україні системного підходу. Запропоновано напрямки адаптації зарубіжного досвіду державного фінансового контролю у вітчизняну практику, що сприятиме підвищенню відповідальності розпорядників бюджетних коштів за ефективне, цільове та результативне використання фінансових ресурсів держави.

\* \* \*

Освещен опыт реализации организационных и правовых механизмов государственного контроля Великобритании, Германии, Франции, Швеции и исследованы полномочия контролирующих органов указанных стран. В результате анализа и обобщения мировой практики по осуществлению государственного финансового контроля обоснована необходимость применения в Украине системного подхода. Предложены направления адаптации зарубежного опыта государственного финансового контроля в отечественную практику будет способствовать повышению ответственности распорядителей бюджетных средств за эффективное, целевое и результативное использование финансовых ресурсов государства.

\* \* \*

**Introduction.** In the conditions of present time the problems related to insufficient effectiveness remain unsolved, by disparity of the present state financial checking system to the requirements of the socially oriented economy, that predefined by subzero financial discipline, and also lacks of his organization.

**Purpose.** Taking into account foregoing the aim of researches on this go there is generalization of foreign experience of organization of financial control, and also development of suggestions in relation to the improvement of realization of control measures in Ukraine with the use of the best achievements of the economically developed countries.

**Results.** Realization of state financial control in world practice, on the example of such countries, as Great Britain, Germany, France and Sweden, testifies to implementation of only tasks and general principles of organization of activity of supervisory organs, however taking into account national features and historical development.

In Ukraine realization of state financial control is accompanied by the row of problems that reduce his efficiency. Their decision is possible on condition of application of complex approach that would contain suggestions in relation to his perfection taking into account experience of the economically developed countries.

**Conclusion.** For the increase of effectiveness of state financial control in domestic practice it is needed to improve activity of supervisory organs, clearly defining them functions and plenary powers, creating and working the mechanism of coordination of work; to adapt the national system of verifications to the standards and norms of international law in the field of such control. It will give an opportunity to provide the effective, having a special purpose and effective use of budget funds.

**Ключові слова:** державний фінансовий контроль, контролюючі органи, економічно розвинуті країни, фінансово-бюджетна дисципліна, бюджетні кошти

**Ключевые слова:** государственный финансовый контроль, контролирующие органы, экономически развитые страны, финансово-бюджетная дисциплина, бюджетные средства

**Keywords:** state financial control, supervisory organs, economically developed countries, financially-budgetary discipline, budget funds

## ВСТУП

Державний фінансовий контроль є необхідною умовою існування демократичної держави, важливим фактором прийняття управлінських рішень. Не зважаючи на усі нормативно-правові акти щодо необхідності розробки дієвих механізмів контролю за формуванням і використанням бюджетних коштів, ситуація відносно попередження, виявлення та ліквідації правопорушень не покращилась. Адже в умовах сьогодення залишаються нерозв'язаними проблеми, пов'язані з недостатньою дієвістю, невідповідністю ниніш-

ньої системи згаданого контролю вимогам соціально орієнтованої економіки, що зумовлено низькою фінансовою дисципліною, а також недоліками його організації.

Для визначення стратегічних пріоритетів реформування системи державного фінансового контролю у вітчизняній практиці, необхідно узагальнити досвід здійснення контролю у зарубіжних країнах. Відтак використання позитивного міжнародного досвіду дасть змогу створити сприятливі правові, економічні та організаційні умови його реалізації в Україні.

### *Аналіз останніх досліджень і публікацій*

Значний внесок у вивчення проблем реалізації державного фінансового контролю, визначення оптимальної структури та дослідження особливостей діяльності контролюючих органів зробили такі вітчизняні та зарубіжні вчені, як Г. Атаманчук, В. Афанасьєв, О. Барановський, М. Білуха, Л. Воронова, О. Горбунова, О. Козирін, С. Клімова, Т. Коломоєць, Н. Нижник, Г. Одінцева, В. Опарін, А. Пантелєєв, В. Піхоцький, Т. Пожар, І. Стефанюк, Ю. Тихомиров та ін..

Водночас подальшого дослідження потребують питання щодо посилення дієвості системи державного фінансового контролю в Україні шляхом надання рекомендацій стосовно покращення вітчизняної фінансово-бюджетної дисципліни із застосуванням світових методик і стандартів.

### **МЕТА РОБОТИ**

Враховуючи вищевикладене, метою досліджень в даній роботі є узагальнення зарубіжного досвіду організації державного фінансового контролю, а також розроблення пропозицій щодо удосконалення реалізації контрольних заходів в Україні з використанням кращих здобутків економічно розвинутих країн.

### **МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ**

Теоретичною і методологічною основою статті виступають дослідження вітчизняних та іноземних фахівців у галузі державного фінансового контролю. При проведенні дослідження використані методи діалектичного аналізу та синтезу, логічний та історичний підходи, а також методи логічного узагальнення, порівняння та формалізації.

### **РЕЗУЛЬТАТИ**

Сучасні тенденції глобалізації фінансів зумовлюють необхідність обміну досвідом роботи органів державного фінансового контролю між країнами. Для цього у 1953 р. була створена неурядова міжнародна організація вищих органів фінансового контролю (далі – ІНТОСАІ) з метою вивчення і поширення кращих світових здобутків діяльності контролюючих органів. Вона об'єднує 130 вищих контрольних органів держав. Відповідно до програми діяльності організація проводить семінари, конференції, здійснює обмін стажистами.

В жовтні 1977 р. на ІХ Конгресі ІНТОСАІ в Перу була прийнята Лімська Декларація керівних принципів фінансового контролю [1]. Документ, в якому враховуються відмінності в системах державного фінансового контролю, закріпила основні принципи і завдання зовнішнього контролю за державними фінансами у демократичному суспільстві. Положення декларації використовуються багатьма країнами при розробленні правової бази в сфері контролю, зокрема Великобританії, Німеччині, Франції та Швеції.

Названі країни зробили певні внески у розвиток системи державних фінансів і контролю. Великобританія визнана основоположником класичної податкової системи. Німеччина має багато схожостей з конституційною та адміністративною реформою України, інтенсивно розвиває економічні відносини з нею, здійснює обмін досвідом серед аудиторів, інспекто-

рів. Франція вважається прикладом організації бюджетного контролю, її Рахункова палата має багатий історичний досвід діяльності. Швеція цікава як держава з соціально орієнтованою економічною і фінансовою політикою (шведський соціалізм). У цій країні використовуються не типові для інших країн методики здійснення бюджетного і податкового контролю. Зокрема, саме в цій країні зародився новий метод – «контроль ефективності», який здійснюється шляхом задавання запитань, розроблених вченими для оцінки результативності господарських операцій.

Незважаючи на відмінності стосовно функціонування фінансових систем різних країн, державний фінансовий контроль у них будується на принципі децентралізації, що пов'язано з функціональною єдністю фінансового господарства і управління.

Державні органи влади у світовій практиці, здійснюючи зовнішній фінансовий контроль за бюджетним процесом, мають єдину назву – Вищі органи фінансового контролю. Проте у кожній країні такий орган називається по-своєму: у Німеччині і Франції – це Рахункова палата, Великобританії – Національне контрольно-ревізійне управління, Швеції – Національне Ревізійне Бюро [2, с. 52].

Вищий орган фінансового контролю – це незалежний, колегіальний орган державної влади, який здійснює зовнішній фінансовий контроль за своєчасним, цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів, управлінням об'єктами державної власності, а також законністю економічної діяльності. Такі вищі органи різних країн відрізняються один від одного: назвою, історією становлення, конституційною основою діяльності, рівнем незалежності, характером підпорядкованості, внутрішньою структурою, формою здійснення ревізій, обсягом наданих контрольних повноважень, порядком і формою звітності.

Для ефективного державного фінансового контролю важливим є надання якнайбільше повноважень контрольним органам. Тому в Лімській декларації зазначено, що всі державні кошти повинні контролюватися вищим органом контролю. Управління тою частиною державних фінансів, яка не концентрується в державному бюджеті, не повинна виходити з під уваги контролюючого органу. Крім того, функції контролюючих органів повинні поширюватися на державні кошти, які обертаються у приватному секторі, на перевірку сплати податків і обов'язкових платежів.

У Великобританії контрольно-ревізійні органи представляють централізовану галузеву систему із спеціально підготовленим апаратом працівників. При цьому немає єдиного цілісного законодавства, який би регламентував роботу контролюючих органів. Таким органом є Національне контрольно-ревізійне управління Великобританії (далі – НКРУ), яке ще називають Управління Головного контролера, національний офіс аудита чи Національна ревізійна рада. Згаданий орган контролю перевіряє витрачання державних коштів і надає парламентові звіти про результати проведення таких перевірок [3, с. 33].

НКРУ надано право проводити перевірки рахунків всіх державних органів, через які здійснюється більше 60 % державних видатків, а також контролює субсидії, надані місцевими органами влади системі охо-

рони здоров'я, пріоритетним галузям економіки і державним корпораціям. Тому цей контролюючий орган щороку ревізує фінансові операції на суму близько 150 млрд. фунтів. За результатами ревізії складається заключення.

Британський вищий орган фінансового контролю є відповідальним перед парламентом, адже представляє орган демократії і наділений широкими контрольними повноваженнями. Водночас система контролю у Великобританії не є ідеальною, оскільки дає можливість уряду приховувати недоліки функціонування державних фінансів.

У Німеччині вищий орган фінансового контролю представлений Рахунковою палатою, яка складається з автономних установ із визначеними повноваженнями і обов'язками, незалежних від органів влади. Згідно законодавства керівник такого вищого органу обирається законодавчим органом влади. Відтак передбачені основні вимоги до працівників, зокрема для ревізорів необхідний професійний досвід в сфері фінансового контролю.

Федеральна Рахункова палата є незалежним органом фінансового контролю. Вона складається з 9 контрольних відділів і 60 секторів, а також в межах міністерств і відомств створено біля 100 груп превентивної перевірки, які підпорядковуються як керівникам відомств, так і Рахунковій палаті. Палата контролює всі федеральні підприємства з 50% часткою участі держави, інші організації та установи, які розпоряджаються державними коштами.

Рахункові палати земель є самостійними і не підпорядковуються Федеральній рахунковій палаті, проте в них єдині цілі і завдання, а методи контролю – схожі. Ці органи часто проводять конференції, координують роботу стосовно підвищення кваліфікації працівників, обмінюються інформацією з метою запобігання дублювання функцій. Незважаючи на позитиви німецької системи державного фінансового контролю, вона характеризується певними недоліками, головним з яких є відсутність комплексності дій в процесі реалізації контрольних заходів.

Рахункова палата Франції є незалежним органом від парламенту і уряду, проте діє колегіально і саме цим суттєво відрізняється від вищих контрольних органів інших країн (наприклад, Англії). Керівництво роботою органу здійснює президент, а сім його заступників одночасно очолюють палати. Члени Рахункової палати мають статус суддей. Президент, керівники палат призначаються і звільняються з посади декретом уряду, а інші працівники в ранзі суддей – декретом Президента країни. Вищий орган Франції здійснює контроль за рахунками загальнонаціональних державних установ і підприємств. Крім того, має право таємно контролювати рахунки і ведення справ в державних і приватних установах та підприємствах, які отримують фінансову допомогу від держави, а також в установах системи соціальної безпеки.

У Франції, на відміну від України, існує можливість здійснювати урядовий фінансово-економічний контроль і аналіз діяльності стратегічних для держави підприємницьких структур, не пов'язуючи це право з одержанням бюджетних коштів чи сплатою податків. Зокрема, комісії державного контролю забезпечують

здійснення таких функцій стосовно всіх національних підприємств, в тому числі підприємств, де держава має понад 50 % акцій, а також професійних об'єднань, які одержують надходження у вигляді обов'язкових внесків [4].

Попередження паралелізму і дублювання в роботі органів урядового фінансового контролю у Франції забезпечується як чітким розподілом між ними об'єктів контролю, так і регулюванням взаємовідносин шляхом визначення пріоритетних напрямів та узгодження основних програм і методик контролю, що розглядаються і погоджуються органами з гармонізації системи контролю (Національним аудиторським комітетом, Міжвідомчим комітетом з аудиту). Слід також зазначити, що за концепцією PIFC функціонування гармонізуючого органу в системі фінансового контролю є обов'язковим.

Французька система зовнішнього контролю державних фінансів характеризується наявністю загальнонаціональної структури державних бухгалтерів, працюючих в адміністративно-територіальних одиницях країни (комунах, департаментах і округах). Вони наділені повноваженнями управляти державними грошовими коштами, несуть відповідальність за правильність здійснення фінансових операцій, а також зобов'язані покривати за власний рахунок помилково виплачені грошові кошти. Видатки на утримання ревізійних відомств затверджуються як окрема стаття державного бюджету. При цьому допускається можливість існування інших додаткових джерел доходів для розвитку установи та заохочення службовців [5].

У Швеції контролюючі органи діють на трьох рівнях: національному, окрогу і муніципалітету. Національне ревізійне бюро є центральним агенством з питань фінансової звітності і ревізії. Генеральний ревізор керує діяльністю бюро, в якому працює 375 працівників. Близько 100 з них займаються перевіркою ефективності використання грошових коштів, 140 – фінансовою ревізією, 90 – прогнозами і фінансовою звітністю, а інші здійснюють адміністративні питання, підготовку кадрів. Вплив парламенту на діяльність Національного ревізійного бюро проявляється у спільному затвердженні напрямів його діяльності. Муніципалітети і окружні ради мають своїх власних ревізорів, затверджених на політичному рівні.

Таким чином, в світовій практиці спільними функціями органів державного фінансового контролю є: контроль дохідних джерел бюджету, контроль за бюджетними видатками, контроль за ефективністю та законністю використання податкових пільг, недопущення здійснення фінансових зловживань завдяки вдосконаленню законодавства.

Реалізація державного фінансового контролю у світовій практиці свідчить про виконання єдиних завдань і загальних принципів організації діяльності контролюючих органів, проте з врахуванням національних особливостей та історичного розвитку. Всі країни прагнуть підвищити роль і відповідальність органів контролю, забезпечити їх необхідними повноваженнями й відповідною матеріальною базою.

В Україні проведення державного фінансового контролю супроводжується трьома групами проблем, які знижують його ефективність. Перша пов'язана з

недосконалістю їх організаційної структури. Адже контролюючі органи функціонують відокремлено, без регламентованого розподілу функцій, процедур, визначеного механізму взаємодії та координації діяльності між центром і регіонами, що не сприяє формуванню цілісної системи фінансового контролю. Друга – з незабезпеченістю єдиної бази даних, котра б давала змогу контролюючим органам обмінюватися необхідною інформацією. Третя – з неузгодженістю дій при здійсненні попереднього, поточного й наступного державного фінансового контролю, що зумовлено каральним характером контролю, а не попереджувальним.

У результаті аналізу проблем реалізації державного фінансового контролю варто зазначити, що їх розв'язання можливе за умови застосування комплексного підходу, який містив би пропозиції щодо його вдосконалення з врахуванням досвіду економічно розвинутих країн, а саме:

- поліпшення діяльності контролюючих органів завдяки чіткому визначенню їх функцій і повноважень, створенню й відпрацюванню механізму координації роботи;

- встановлення систематичного обміну фінансовою й управлінською інформацією між контролюючими органами. Тобто доцільним є створення єдиної інформаційно-аналітичної бази даних. Виконати зазначене завдання можна, комп'ютеризувавши систему фінансового контролю в Україні з доступом до локальних і глобальних мереж передачі інформації, що дасть змогу уникнути надсилання постійних письмових запитів та раціонально використовувати робочий час;

- скасування обмежень при здійсненні попереднього, поточного й наступного фінансового контролю, а також забезпечення раптовості його проведення;

- підвищення дієвості попереднього контролю у результаті залучення органів Державної аудиторської служби України, Державної казначейської служби України та фінансових органів до здійснення згаданого контролю на стадії формування кошторисів бюджетних установ;

- забезпечення адаптації національної системи перевірок до стандартів і норм міжнародного права у сфері державного фінансового контролю.

При цьому ефективність системи державного фінансового контролю залежить від дотримання таких вимог: діяльність контролюючих органів має базуватися на принципах законності, незалежності, об'єктивності, компетентності, оперативності, гласності та дотримання професійної етики; всі органи державної влади, незалежно від підпорядкованості, повинні сприяти контролюючим органам у їх діяльності; контролюючі органи повинні мати право доступу до всіх матеріалів перевірок, що проводять інші державні органи; для запобігання порушенням, їх усунення та притягнення винних до відповідальності контролюючі органи необхідно законодавчо наділити комплексом адміністративно-виконавчих повноважень з реалізації власних рішень, прийнятих у результаті контрольних заходів, а також правом звертатися до будь-якого органу державної влади, правоохоронних органів, в т.ч. суду та

прокуратури.

Таким чином, з метою стабілізації фінансово-бюджетної дисципліни щодо використання бюджетних коштів необхідно поступово трансформувати систему тотальних перевірок у сучасну європейську модель розвитку державного фінансового контролю, метою якої є попередження та недопущення бюджетних порушень. При цьому основним принципом побудови такої моделі має стати її децентралізація. А саме, необхідно створити в органах місцевої влади всіх рівнів систему внутрішнього та громадського зовнішнього незалежного контролю, що забезпечувала б:

- контроль за оцінкою обґрунтованості й законності показників бюджетних видатків та їх виконанням;

- контроль за виконанням місцевих програм соціально-економічного розвитку;

- організацію та здійснення поточного контролю за належним виконанням бюджетів, проведення тематичних перевірок за окремими бюджетними статтями;

- аналіз порушень і відхилень від затверджених показників під час використання бюджетних коштів, визначення причин таких порушень та підготовку пропозицій щодо їх усунення й недопущення у майбутньому.

Окреслені заходи здатні значно поліпшити загальний стан контрольно-ревізійної діяльності в нашій державі. Проте реформування не може бути ефективним без належного навчання та підвищення кваліфікації працівників контролюючих органів за допомогою розроблення навчальних програм, проведення засідань «за круглим столом», конференцій, консультацій та інших заходів з участю представників органів державної влади і громадськості, створення між контролюючими органами єдиного інформаційного простору щодо підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації кадрів.

## ВИСНОВКИ

Використання позитивного досвіду діяльності зарубіжних держав може бути важливим фактором удосконалення вітчизняної системи державного фінансового контролю. Узагальнення світового досвіду свідчить, що для більшості країн характерним є такий вид контролю як аудит. Його необхідно розвивати й у нашій країні, тому що бюджетна система повинна орієнтуватися не просто на освоєння державних коштів, а й на досягнення конкретного соціально-економічного результату.

Для підвищення дієвості державного фінансового контролю у вітчизняній практиці потрібно поліпшити діяльність контролюючих органів, чітко визначивши їх функції і повноваження, створивши й відпрацювавши механізм координації роботи; встановити систематичний обмін фінансовою й управлінською інформацією між згаданими органами, створивши єдину інформаційно-аналітичну базу даних; забезпечити раптовість здійснення і скасування обмежень при проведенні попереднього, поточного й наступного державного фінансового контролю; адаптувати національну систему перевірок до стандартів і норм міжнародного права у сфері такого контролю. Це дасть змогу забезпечити ефективне, цільове та результатив-

не використання бюджетних коштів.

#### Список використаних джерел

1. Лимская декларация руководящих принципов контроля (Принята IX Конгрессом Международной организации высших контрольных органов (ИНТОСАИ) в 1977 году). URL: [http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/604\\_001](http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/604_001).
2. Пантелеев А.А. Пути развития системы государственного финансового контроля в России на основе опыта развитых стран. Транспортное дело России. 2006. № 12. Ч. 1. С. 52-54.
3. Піхоцький В. Зарубіжний досвід організації державного фінансового контролю та можливість його використання в Україні. Економіст. 2016. № 1. С. 31-34.
4. Стефанюк І.Б. Зарубіжний досвід! Є чому навчатися, є що запозичувати (Організація урядового фінансового контролю у Франції). URL: [http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article?art\\_id=34227&cat\\_id=34204](http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article?art_id=34227&cat_id=34204).
5. Пожар Т.О. Розвиток фінансово-бюджетного механізму державного фінансового контролю: дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук. Суми, 2012. 226 с.

#### References

1. Lima Declaration of Guiding Principles (adopted by the IX Congress of the International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) in 1977). URL: [http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/604\\_001](http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/604_001) (in Russian).
2. Panteleev A.A. Ways of development of the system of state financial control in Russia on the basis of the experience of developed countries. Transport business in Russia. 2006. № 12. Part 1. pp. 52-54 (in Russian).
3. Pikhotskyi V. Foreign experience in the organization of state financial control and the possibility of its use in Ukraine. Economist. 2016. № 1. pp. 31-34 (in Ukrainian).
4. Stefaniuk I.B. Foreign experience! There is something to learn, there is something to borrow (Organization of Government Financial Control in France). URL: [http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article?art\\_id=34227&cat\\_id=34204](http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article?art_id=34227&cat_id=34204) (in Ukrainian).
5. Pozhar T.O. Development of the financial and budgetary mechanism of the state financial control: dis. for obtaining sciences degree Candidate Econ Sciences. Sumy. 2012. 226 p. (in Ukrainian).