

## ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ У ЗАРУБІЖНИХ КРАЇНАХ

**ЯРМАКІ Христофор Петрович** - доктор юридичних наук, професор, професор кафедри адміністративного права та процесу Одеського державного університету внутрішніх справ

<https://orcid.org/0000-0001-7718-3093>

**ДОЦЕНКО Олександр Сергійович** - доктор юридичних наук, доцент, професор кафедри публічного права та адміністрування Національної академії внутрішніх справ

<https://orcid.org/0000-0003-2074-5715>

УДК 336:341

*Стаття присвячена дослідженню фінансового контролю, який здійснюється в зарубіжних країнах для забезпечення державною можливістю виконання покладених на неї функцій. Автором проаналізовано фінансовий контроль багатьох країн, серед яких Бельгія, Греція, Данія, Франція та інші. Автор дійшов висновку, що система фінансового контролю формується під впливом великої кількості чинників, серед яких форма державного устрою, специфіка розподілу повноважень між виконавчою, законодавчою та судовою гілками влади, форма правління, економічна ситуація в країні, превалювання тих чи інших функцій держави тощо.*

*Ключові слова: фінансовий контроль, органи фінансового контролю, фінансовий контроль у зарубіжних країнах, методи фінансового контролю, аудит*

### Актуальність

Організація фінансового контролю в системі управління має безліч дискусійних питань, що пов'язані із конкретизацією об'єктів, методів та інструментарію контролю в залежності від його цілей, напрямів і поставлених завдань; удосконаленням документального оформлення і аналітичних процедур контролю, формуванням методів реалізації результатів фінансового контролю та розробкою конкретних методичних пропозицій щодо його вдосконалення. Задля забезпечення умов для його здійснення, варто враховувати міжнародний досвід організаційно технологічного процесу фінансового контролю.

### Стан наукового дослідження

Фрагментарно особливості організації фінансового контролю у зарубіжних країнах висвітлювались у роботах вітчизняних та зарубіжних дослідників, серед яких С. Бровченко, І.К. Дрозд, Л.В. Катроша, В.Г. Мельничук, В. Ф. Піхоцький, Т.О. Пожар, І.Б. Стефанюк, Н.В. Шевченко та інші. Однак величезний обсяг матеріалів, що потребує вивчення до кінця не опрацьований, а тому є потреба у більш детальному вивченні законодавства зарубіжних країн.

Метою статті є дослідження особливостей здійснення фінансового контролю через призму зарубіжного досвіду правового регулювання цього виду діяльності.

### Основна частина

Варто зазначити, що існують різноманітні чинники впливу на формування організаційної схеми фінансового контролю в окремій країні, серед яких виокремлюють такі: унормована форма державного устрою, особливості розподілу функціональних повноважень між гілками влади, ступінь демократичного розвитку суспільства, історично прийнята в країні форма правління [1, С. 16 – 23]. В більшості країн світу сформовані і розвиваються три незалежні одна від одної галузі фінансового контролю, що містять усі необхідні їм елементи, а саме:

– державна сфера, у якій функціонує система державного фінансового контролю;

---

## Дискусії, обговорення, актуально

---

– муніципальна сфера, де діє система фінансового контролю місцевого самоврядування;

– сфера громадянського суспільства з незалежною системою фінансового контролю.

Градація на ці сфери здійснюється в залежності від статусу органів, що здійснюють фінансовий контроль та об'єкту здійснюваного контролю. В. Мельничук звертає увагу, що у країнах Євросоюзу існує чотири основних типи державних органів фінансового контролю:

- аудиторські суди (Франція, Бельгія, Люксембург, Португалія, Іспанія, Італія) або судові органи, що є складовими судової системи країни (Греція, Португалія);

- колегіальні органи, що не мають судових функцій (Нідерланди, Німеччина);

- незалежні контрольні управління на чолі з Генеральним контролером (Великобританія, Ірландія, Данія);

- контрольні управління у структурі уряду (Швеція, Фінляндія) [2, С.36]. У Швеції, яка є парламентською монархією, головним відомством у справах державного контролю та обліку є Державне ревізійне управління (яке в деяких джерелах також називають Національним бюро аудиту). Його метою, як визначено урядом, є досягнення високоякісного управління фінансовою діяльністю. Діяльність Управління характеризується двома напрямками: проведенням щорічних ревізій фінансово-господарської діяльності національних установ і підприємств та ревізій ефективності державних закупівель. На відміну від багатьох інших європейських країн міністерства Швеції не наділені повноваженнями безпосереднього управління урядовими відомствами. Тому Конституція Швеції дозволяє парламенту та уряду мати власні структури контролю державного сектору. Так, контрольні функції парламенту виконують:

- постійний парламентський конституційний комітет, який вивчає роботу уряду в цілому;

- парламентський омбудсмен, завданням якого є забезпечення законності дій державних органів;

- парламентські аудитори.

Центральним адміністративним органом Державного фінансового аудиту Швеції є На-

ціональне ревізійне управління (НРУ) – незалежний інститут, наділений спеціальними контрольними функціями. Головне завдання НРУ – пошук недоліків і «вузьких місць» в управлінні державними ресурсами шляхом дослідження (аудиту) адміністративних і фінансових операцій суб'єктів державного сектору. Узагальнена інформація про результати аудиту та розроблені на його основі рекомендації передається парламенту, уряду та урядовим відомствам для розгляду і прийняття відповідних рішень. Роботу НРУ організовано у двох основних напрямках: фінансового аудиту та аудиту адміністративної діяльності. Аудит обов'язково виконує контрольну функцію щодо дотримання фінансової дисципліни. Також робота НРУ націлена на результат, який може бути внеском у підвищення ефективності функціонування окремих організацій та складних розгалужених систем. Незалежність аудиту полягає в тому, що НРУ самостійно обирає об'єкти і методи аудиту та без зовнішніх впливів оголошує свої висновки. При плануванні аудиту пріоритет надається сферам, у яких спостерігається підвищений ризик низької продуктивності та припущення матеріальних помилок. Важливою місією Департаменту аудиту адміністративної діяльності є пошук недоліків у системі управління державним сектором. Аудиту підлягають усі державні відомства та організації і фонди, які фінансуються та контролюються урядом. Окружні та муніципальні органи управління не є підконтрольними об'єктами, однак в окремих випадках НРУ уповноважене одержувати від цих структур необхідну інформацію для проведення аудиту виконання програм або реформ, запроваджених парламентом чи урядом [3, С. 256]. Аудит адміністративної діяльності впроваджений у Швеції в 1967 р. (у деяких країнах застосовується термін “аудит відповідності якості до витрачених коштів (value-for-money audit), в інших – “аудит результативності” (effectiveness audit), аудит “економічності” (efficiency audit) і з того часу сфокусований на трьох загальних показниках, які найбільш повно характеризують стан управління державними ресурсами, а саме:

• ефективність – дієвість, рівень досягнення мети;

- продуктивність – плідотворність, ступінь корисності споживання ресурсів для створення продукту;

- ощадність – економія, ступінь мінімізації видатків з огляду на якість продукту.

В українській науковій думці означилося кілька підходів до розуміння поняття аудиту адміністративної діяльності: як методу контролю; форми контролю; самостійного виду контролю; перевірки. І. Стефанюк пропонує аудит адміністративної діяльності в Україні ідентифікувати як аудит ефективності й дає йому таке визначення: “це форма контролю, яка являє собою сукупність статистичних, ревізійних і аналітичних дій, спрямованих на визначення рівня ефективності державних вкладень у процесі реалізації запланованих цілей, встановлення факторів, перешкоджаючих досягненню максимального результату в процесі використання певного обсягу: трудових, матеріальних і фінансових ресурсів, і обґрунтування пропозицій щодо підвищення ефективності використання державних ресурсів” [4, С. 11].

У свою чергу, С. Левицька зазначає, що європейська практика вживає слово «аудит» як синонім контролю. Аудит адміністративної діяльності Левицька ототожнює з аудитом ефективності, який вивчає ефективність використання трудових і матеріальних ресурсів для надання замовникові рекомендацій щодо досягнення кращих результатів. Водночас вона показує відмінності між ними. Відмітною рисою аудиту ефективності є більший перелік суб'єктів та напрямків проведення аудиту і, відповідно, більш альтернативна концептуальна основа, порівняно з аудитом адміністративної діяльності. Насамперед, аудит ефективності досліджує результативність використання бюджетних ресурсів розпорядниками бюджетних коштів (бюджетними установами в особі їхніх керівників, уповноважених на отримання бюджетних асигнувань, взяття бюджетних зобов'язань і здійснення видатків із бюджету) і одержувачами бюджетних коштів (підприємствами, громадськими та іншими організаціями, які отримують кошти з бюджету як фінансову підтримку або уповноважені органами державної влади на виконання загальнодержавних програм, надання послуг безпосередньо

через розпорядників) [5, С.82]. Незалежний аудит на сьогодні застосовується в усіх без винятку зарубіжних країнах, але в кожній з них має певні особливості.

У Бельгії для будь-якої організації, чисельність працівників якої перевищує 100 осіб, аудиторський звіт повинен подаватися не лише власникам, а й у робочий комітет цієї організації, члени якої мають право вето на призначення аудитора. Якщо стосовно такого фахівця не буде досягнуто угоди, то останнє слово залишається за торговим судом.

У Греції проведення аудиторської перевірки необхідне, якщо показники перевищують два з трьох встановлених обмежень: сума активів балансу, обсяг продажу, середня кількість працівників (50 осіб).

В Ірландії аудиторський звіт повинен містити чіткий висновок також а таких питань: чи отримав аудитор усі відомості та пояснення, необхідні для здійснення перевірки, чи ведуться в компанії необхідні бухгалтерські документи, чи були отримані необхідні дані від підрозділів, які аудитор не відвідав особисто, чи відповідають баланс та звіт про прибутки/збитки обліковим даним [6, С. 216]. Спеціалістів із аудиту в різних країнах називають по-різному: у США – громадськими бухгалтерами; в Англії і англосаксонських країнах – ревізорами або присяжними бухгалтерами; ФРН – контролерами господарства, контролерами книг; в країнах СНД – аудиторами (далі задля уникнення плутанини по відношенню до всіх країн будемо застосовувати поняття «аудитор») [7, С. 121].

В Німеччині діяльність аудиторів чітко регламентується та контролюється. Органом контролю там виступає Інститут аудиторів, що має спеціалізовані комітети для врегулювання проблем, що виникають у сфері аудиту. При Аудиторській палаті Німеччини створюються аудиторські суди, до компетенції яких входить накладання штрафів та інших адміністративних покарань за неякісне проведення перевірки, в разі необхідності такі суди можуть позбавити аудитора права здійснювати аудиторську діяльність.

У Данії аудиторів призначають акціонери на щорічних загальних зборах. Аудитори мають право надавати професійні послуги

певній організації до наступних зборів. Обмежень на кількість призначень аудиторської фірми для проведення однієї організації не має.

У Франції питання бухгалтерського обліку та звітності перебувають у віданні Міністерства фінансів, а аудиту – Міністерства юстиції. Аудит проводять бухгалтерські комісари, яких обирають на зборах акціонерів строком на 6 років. Після цього строк повноважень комісарів може бути продовжений, при чому кількість пролонгацій не обмежена. Після призначення аудиторів їх не можна замінити, крім випадків, коли виноситься спеціальна юридична постанова про непрофесійну поведінку таких осіб [8]. Незважаючи на те, що законослухняність у США піднесена до рівня культу, крім казначейства, державний контроль у галузі фінансів тут здійснюють також Головне контрольно-фінансове управління (ГКФУ) Конгресу, Адміністративне бюджетне управління (АБУ) при Президентові США, Управління з добору і розстановки кадрів, Президентська рада у справах боротьби з фінансовими зловживаннями в державних установах («Рада честі та ефективності»), інспектори Федеральної резервної системи, служба внутрішніх доходів (податкова служба) та ін. До функцій ГКФУ, зокрема, входить проведення перевірок дотримання процедури укладання і виконання державних контрактів, встановлення оцінки і складання оглядів про виконання федеральних програм, проведення спеціальних обстежень та перевірок обґрунтованості цін на продукцію тощо [9, С.20].

У Франції державний фінансовий контроль поділяється на внутрішній і зовнішній. Зовнішній контроль здійснює Рахункова палата та її регіональні підрозділи. Рахункова палата Франції здійснює судовий нагляд за індивідуальними рахунками управління головних державних бухгалтерів і контроль адміністративного характеру за комплексом операцій державного обліку, а саме: перевіряє та оцінює всі державні рахунки; видає постанови, в яких зазначаються не тільки недоліки державних об'єктів, а й рішення щодо відшкодування втрат, заподіяних державі [10, С.345]. Особливу роль в комплексі бюджетного контролю Франції відіграє по-

датковий контроль, оскільки податки і збори є основним джерелом доходів державного та місцевих бюджетів. Першим найважливішим принципом податкового контролю в цій країні є дотримання критерію економічної доцільності, відповідність цілей контролю та витрачених коштів. Іншим найважливішим принципом є дотримання гарантій і прав платника податків. Діє презумпція «доброчесності» платника податків. Якщо платник податку задекларував свої доходи, в термін сплатив податки, то він користується усіма гарантіями і правами. При судових розглядах в першу чергу перевіряється, чи не були порушені права платника податків. До осіб, які ухиляються від оподаткування, не будуть застосовуватися гарантії, тому що вони порушили принцип обов'язковості сплати податків. У ряді випадків податкові органи зобов'язані давати письмові роз'яснення нормативних актів у формі інструкцій і циркулярів. Крім того, податкова адміністрація зобов'язана в письмовій формі відповідати на питання платника податків (податкова консультація в Україні). Ці відповіді в разі необхідності платник податків може використовувати для свого захисту в суді. Податковий контроль приймає дві основні форми: документальний контроль на місцях і зовнішній контроль. Показниками ефективності податкового контролю є кількість перевірок, які проводить один перевіряючий в рік.

Для Греції є характерним використання системи фіскальних органів, до яких належить Державна економічна служба та Служба боротьби з економічними злочинами. Основними завданнями Державної економічної служби є нарахування, стягнення податків та інших обов'язкових платежів, проведення контролю за веденням документації платників. Тоді як, Служба боротьби з економічними злочинами вирішує ряд завдань пов'язаних із здійсненням перевірок щодо дотримання платниками норм податкового законодавства [11, С. 156].

Є.В.Мних у свою чергу, визначає, що фінансовий контроль реалізується різноманітними органами через такі форми його здійснення:

- Комітет державного контролю Республіки Білорусь проводить перевірки (ревізії);

- Державне контрольно-ревізійне управління Угорської Республіки здійснює фінансові перевірки, аудит ефективності та суцільні перевірки, які поєднують два перших види перевірок;

- Офіс Генерального аудитора Канади реалізує свої повноваження шляхом проведення аудиту правильності і повноти фінансових документів, аудиту відповідності доходів та витрат затвердженим Парламентом цілям і сумам та аудит ефективності та економності витрат;

- Державне контрольно-ревізійне управління Фінляндської Республіки здійснює аудит ефективності та фінансові перевірки;

- Національне аудиторське управління Монголії фінансовий контроль проводить у формі аудиторських перевірок;

- Державне контрольно-ревізійне управління Естонської Республіки уособлює свої діяльність у формі оцінки операційних ризиків, аудиту ефективності та фінансових перевірок [80].

С. Бровченко, аналізуючи португальську систему внутрішнього контролю виокремлює такі види фінансового контролю:

- Аудит (дослідження діяльності об'єкта щодо правильності операцій, їх відповідності цілям, бюджету, правилам і стандартам). Його видами є: фінансовий аудит (перевірка рахунків, фінансового стану, законності та правильності операцій); аудит систем (вивчення системи контролю об'єкта, виявлення його сильних та слабких сторін); аудит державних проектів та програм; аудит виконання (дослідження ефективності та результативності). Аудитори повинні бути зареєстровані в Міністерстві юстиції та вважатися членами Об'єднання професійних аудиторів, визнаного державою (щоб стати членом об'єднання треба мати вищу освіту з економіки чи юриспруденції, трирічний стаж роботи та скласти спеціальні іспити). Слід зазначити, що, крім законодавчої та нормативної бази, обов'язковим для використання аудиторами є затверджений державою глосарій фінансових та економічних термінів, складений відповідно до міжнародних стандартів. Для забезпечення системного підходу контрольну діяльність структуровано у вигляді проектів, які формуються під час планування аудиту

та є аналогом робочого плану проведення контрольного заходу, у якому завдання, поставлене перед аудитором, розбивається на підцілі (конкретні завдання).

- Інспектування (проводиться для запобігання та виправлення помилок, розслідування порушень, спрямоване на гарантування ефективності державних видатків, безпеки активів, дотримання норм обліку). Відмінність цих заходів полягає в тому, що аудит обстежує процес загалом щодо дотримання процедур і повноти виконання задач. Натомість інспектування досліджує лише звітні (статистичні) дані.

- Інформаційні процедури (запити інформації, перехресні звірки) [12, С.55 - 56].

### **Висновки**

Матеріали здійсненого дослідження дозволяють узагальнити існуючі точки зору та зазначити, що в зарубіжних країнах сформувалися досить різні підходи до побудови системи здійснення фінансового контролю. Адже вона формується під впливом великої кількості чинників, серед яких форма державного устрою, специфіка розподілу повноважень між виконавчою, законодавчою та судовою гілками влади, форма правління, економічна ситуація в країні, превалювання тих чи інших функцій держави тощо. До запозичення міжнародного досвіду слід ставитися помірковано, адже специфіка мовного перекладу не дозволяє стовідсотково віднайти відповідники в українському законодавстві тих чи інших способів контролю (аудиту, перевірки тощо).

### **Література**

1. Система фінансового контролю в Україні: сучасний стан організації та перспективи розвитку. Наукове видання. / колектив авторів під загальною редакцією к.е.н., проф. Дікань Л.В. Харків: Вид. ХНЕУ, 2010. 96 с.
2. Мельничук В.Г. Незалежний державний фінансовий контроль: досвід зарубіжних країн // Фінансовий контроль. 2002. №2. С.36.
3. Дікань Л.В. Контроль і ревізія: навч. посіб. К.: Знання, 2007. 327 с.
4. Стефанюк І.Б. До нової якості бюджетного контролю через аудит ефективності // Фінансовий контроль. 2003. №2. С.9-14.

5. Левицька С. Аудиторський ризик при проведенні аудиту ефективності // Вісн. Київ. нац. торг.-екон. ун-ту. 2005. №2. С.79-88.

6. Галузіна С.М., Пупшис Т.Ф. Международный учет и аудит. СПб.: Питер, 2006. 272 с.

7. Магурчак Т. Аудит державних фінансів // Українська наука: минуле сучасне і майбутнє. Вип.19, ч.2. С.114-122.

8. Аудиторська діяльність: особливості діяльності аудиторів в Україні та можливість залучення зарубіжного досвіду. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://naub.ua.edu.ua/2012/audytorska-diyalnist-osoblyvosti-diyalnosti-audytoriv-v-ukrajini-ta-mozhlyvist-zaluchennya-zarubizhnoho-dosvidu/>.

9. Дікань Л.В. Фінансово-господарський контроль: навч. посіб. ХНЕУ, 2008. 346 с.

10. Собкова Н. Світовий досвід організації державного фінансового контролю в бюджетному процесі // Економічний аналіз. 2012 рік. Випуск 10. Частина 2. С.343-346.

11. Гаруст Ю.В. Правове забезпечення контрольної діяльності податкових органів України : Дис ... канд. юр. наук: 12.00.07. Нац. ун-т. держ. податкової служби України. Ірпінь, 2008. 211с.

12. Бровченко С. Португальський досвід державного фінансового контролю // Фінансовий контроль, міжнародне партнерство, лютий 2013. С.54-57.

**SUMMARY**

*The organization of financial control in the management system has many controversial issues related to the specification of objects, methods and tools of control depending on its goals, directions and objectives; improvement of documentation and analytical control procedures, formation of methods for implementing the results of financial control and development of specific methodological proposals for its improvement. In order to provide conditions for its implementation, it is necessary to take into account the international experience of organizational and technological process of financial control. The article is devoted to the study of financial control carried out in foreign countries to ensure the state's ability to perform its functions. The authors analyzed the financial control of many countries, including Belgium, Greece, Denmark, France and others. The materials of the study allowed the authors to conclude that in foreign countries have developed quite different approaches to building a system of financial control. After all, it is formed under the influence of many factors, including the form of government, the specifics of the distribution of powers between the executive, legislative and judicial branches of government, the form of government, the economic situation in the country, the prevalence of certain functions and more. Borrowing international experience should be treated moderately, because the specifics of language translation does not allow to find one hundred percent equivalent in the Ukrainian legislation of certain methods of control (audit, verification, etc.).*

*Key words: financial control, methods of financial control, methods of financial control, forms of financial control, financial audit, financial control of European countries.*