

**Ганна Іполитівна ЗАВИСТОВСЬКА**

здобувач,  
старший викладач кафедри фінансів,  
ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»  
E-mail: zavistovskay@ukr.net

**ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД УРЯДОВОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ**

Завистовська, Г. І. Зарубіжний досвід урядового фінансового контролю [Текст] / Ганна Іполитівна Завистовська // Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол. : В. А. Дерій (голов. ред.) та ін. – Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету “Економічна думка”, 2014. – Том 18. – № 1. – С. 156-161. – ISSN 1993-0259.

**Анотація**

*У статті обґрунтовано необхідність модернізації системи державного внутрішнього фінансового контролю в Україні. Автором визначено місце і роль урядового фінансового контролю в системі державного менеджменту, акцентовано увагу на проблемі відсутності чіткого розмежування функцій та повноважень контролюючих органів під час попередження, виявлення і усунення фінансових правопорушень. Висвітлено досвід реалізації організаційних і правових механізмів урядового фінансового контролю Франції, Великобританії, Швеції, Індії, Румунії та досліджено контрольні повноваження контролюючих органів виконавчої влади зазначених країн. У результаті аналізу та узагальнення світової практики щодо здійснення урядового фінансового контролю в органах виконавчої влади обґрунтовано необхідність застосування в Україні системного підходу. Запропоновано напрямки адаптації зарубіжного досвіду урядового фінансового контролю у вітчизняну практику, що сприятиме підвищенню відповідальності державних службовців за виконання своїх обов'язків згідно з міжнародними стандартами та удосконаленню правового забезпечення системи державного внутрішнього фінансового контролю загалом.*

**Ключові слова:** урядовий фінансовий контроль; державний внутрішній фінансовий контроль; органи виконавчої влади; зарубіжний досвід; модель.

**Ganna Ipolytivna ZAVYSTOVSKA**

PhD Student,  
Senior Lecturer, Department of Finance,  
Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman  
E-mail: zavistovskay@ukr.net

**FOREIGN EXPERIENCE IN PUBLIC FINANCIAL CONTROL**

**Abstract**

*The paper emphasizes the need for modernization of the public internal financial control in Ukraine. The author defines the place and role of public financial control in public management, emphasizes on the problem of the lack of a clear distinction between the functions and powers of supervisory authorities in the prevention, detection and elimination of financial crime. The experience of implementation of organizational and legal mechanisms of public financial control of France, Great Britain, Sweden, India, Romania is analysed. The supervisory powers of controlling authorities of these countries are defined. The results of analysis and synthesis of practices for the implementation of public financial control in the executive branch have proved the need for a systematic approach in Ukraine. Directions of adaptation of international experience of public financial control in domestic practice are defined. They will increase the responsibility of civil servants for their duties in accordance with international standards and improve the legal support of public internal financial control in general.*

**Keywords:** government financial control; public internal financial control; executive agencies; international experience; model.

**JEL classification: G28**

---

## Вступ

Сучасна Україна прагне набути статусу кандидата до вступу в Європейський Союз, що орієнтує її на нові принципи управління, а відповідно, й нові підходи до видів діяльності, функцій державних органів та їх структурної побудови. Проблема здійснення контролю в органах виконавчої влади існувала та існує в усіх країнах, однак має різні шляхи вирішення. Це зумовлює необхідність формування нового усвідомлення системи державного фінансового контролю, а також переосмислення форм його реалізації в сучасних умовах. За таких умов актуальним виявляється необхідність дослідження досвіду здійснення контролю в державному управлінні в зарубіжних країнах.

Тому окреслена проблематика була і є предметом досліджень багатьох відомих учених, серед яких М. Білуха, І. Басанцов, Л. Дікань [1], І. Дрозд, Г. Дмитренко [2], О. Ковалюк, А. Малишев [5], Н. Синюгіна [8], І. Стефанюк [9], В. Шевчук, С. Юргелевич [10] та інші. Незважаючи на наукову та практичну значущість їх наукових праць, питання здійснення урядового фінансового контролю досліджені ще недостатньо, що й зумовило вибір теми статті.

## Мета та завдання статті

Метою статті є аналіз та узагальнення сучасних підходів зарубіжного досвіду здійснення урядового фінансового контролю в органах виконавчої влади для обґрунтування необхідності застосування системного підходу в нашій державі.

## Виклад основного матеріалу дослідження

Урядовий фінансовий контроль – це частина державного внутрішнього фінансового контролю, який здійснюється безпосередньо підрозділами адміністрації (секретаріату) уряду, створеними урядом тимчасовими міжвідомчими комісіями, або спеціальними органами державного фінансового контролю, які входять до системи органів виконавчої влади. Місією урядового фінансового контролю є сприяння уряду в прийнятті своєчасних, обґрунтованих, ефективних рішень щодо управління державними фінансовими ресурсами.

У світовій практиці існують різні підходи до організації та функціонування контролю в державному секторі економіки. Обрання тієї чи іншої моделі базується на наступних чинниках: історично прийнятій у країні формі правління, унормованій формі державного устрою, особливостях розподілу функціональних повноважень між гілками влади, а також ступені демократичного розвитку суспільства [2].

У своїй діяльності INTOSAI та кожна країна – її член при проведенні фінансового контролю різних сфер діяльності держави керується документами:

- Лімською декларацією керівних принципів аудиту державних фінансів, яку прийнято IX конгресом INTOSAI 1977, що містить основні філософські та концептуальні підходи, визначає цінності демократичності та незалежності вищих органів фінансового контролю [4];
- Мексиканською декларацією незалежності вищих органів фінансового контролю, яка підписана на XIX конгресі INTOSAI (2007 р. у Мехіко). Встановлено вісім базових принципів побудови системи державного фінансового контролю країн-учасниць INTOSAI, а саме:
  - наявність відповідної та ефективної конституційної (статутної) правової структури та фактичне застосування положень цієї структури;
  - незалежність Голів та членів вищих органів фінансового контролю (в колегіальних інституціях), разом із гарантією перебування на посаді та судовим імунітетом під час виконання своїх обов'язків;
  - достатньо широкі повноваження та повна свобода дій при виконанні функцій вищих органів фінансового контролю;
  - необмежений доступ до інформації;
  - право та обов'язок звітування щодо своєї діяльності;
  - самостійність прийняття рішень стосовно змісту та часу написання аудиторських звітів, публікацій та розповсюдження звітів;
  - наявність ефективних механізмів реалізації рекомендацій вищих органів фінансового контролю;
  - фінансова та управлінська адміністративна самостійність, наявність (доступність) відповідних людських, матеріальних та грошових ресурсів [6].
- Кодексом етики, затвердженим на XVI Конгресі INTOSAI, який відбувся в Монтевідео у 1998 році і містить цінності та принципи. Останні мають спрямовувати повсякденну роботу фінансових контролерів: принципи сумлінності, незалежності і об'єктивності, конфіденційності та компетентності;
- Стандартами аудиту державних фінансів, перезатвердженими на Тринадцятому Конгресі INTOSAI (Берлін), які містять концепції та принципи, що застосовуються під час роботи органів державного

---

фінансового контролю та структурно складаються з базових принципів, загальних стандартів, стандартів проведення аудиту та правил складання звітів;

- Керівними принципами стандартів внутрішнього контролю, розробленими у 1974 р. Складаються з двох категорій: загальні та деталізовані стандарти, які разом є мінімально допустимим набором. Необхідні функціонуючому підрозділу внутрішнього контролю. Вони повинні слугувати критеріями як для розробки, так і для оцінювання системи внутрішнього контролю [3].

Крім цих базових нормативно-правових документів, кожна країна має низку законодавчих актів, які регулюють контрольну діяльність в органах виконавчої влади. Зокрема, у Словацькій Республіці ці питання регулюються у законах "Про Вище контрольне управління Словацької Республіки" та "Про державний контроль у Словацькій Республіці"; у Чеській республіці – у законах "Про державний контроль", "Про фінансовий контроль у державному управлінні"; у Литовській Республіці – у законах "Про державний контроль", "Про внутрішній контроль і внутрішній аудит".

Відповідно до цього, на думку Л. В. Дікань, у світі діють дві провідні моделі організації спеціалізованого державного фінансового контролю, зумовлені особливостями побудови правових систем зарубіжних країн, а саме:

- країни з англосаксонською системою права та правовими системами, що тяжіють до неї (США, Велика Британія, Канада, Австралія, Ізраїль, Малайзія, Таїланд та інші), де домінує монархатична структура, в них з метою здійснення спеціалізованого державного контролю, в тому числі у сфері підприємства, створено ієрархічно організовані структури під керівництвом президента чи генерального аудитора, які обираються шляхом прямих виборів або призначаються шляхом узгодження законодавчим органом та вищою посадовою особою виконавчої влади.
- країни континентальної системи права (Німеччина, Франція, Італія та інші європейські держави), де контрольні функції покладено на утворені вищими органами влади рахункові палати, які водночас є незалежними у внутрішніх та зовнішніх питаннях їхньої діяльності [1].

Узагальнюючи досвід різних країн, Юргелевич С. В згрупував органи державного фінансового контролю за організаційною схемою:

- вищий орган державного фінансового контролю, який підпорядковується парламенту або президенту (уряду) і контролює витрачання коштів державного бюджету;
- державні контрольні-ревізійні підрозділи міністерств і відомств, які підпорядковуються як вищому органу державного фінансового контролю, так і відповідному міністерству або відомству й здійснюють контроль за правильністю витрачання державних коштів;
- податкове відомство, яке контролює надходження до державного бюджету [10].

Систематизувавши роль та місце органів державного внутрішнього фінансового контролю в провідному зарубіжному досвіді, Стефанюком І. Б. було побудовано три моделі державного внутрішнього фінансового контролю, а саме:

- централізована модель здійснюється централізованим органом, підпорядкованим уряду або міністерству фінансів (урядовий чи централізований ДВФК), яка діє на Мальті та в Угорщині (тут Центральну службу з фінансової ревізії перетворено на Службу урядового контролю в межах канцелярії прем'єр-міністра). До 2003 року у Швеції функціонувало підпорядковане уряду Державне рахункове управління, яке нині перетворено на Національне бюро аудиту та підпорядковано парламенту. Урядовим органом внутрішнього фінансового контролю в Індії є Служба Генерального інспектора й ревізора; у Фінляндії – Ревізійне управління державного господарства Міністерства фінансів ;
- децентралізована модель здійснюється підрозділами внутрішнього фінансового контролю, які функціонують безпосередньо в міністерствах (децентралізований чи відомчий ДВФК); останнім часом акцент із підрозділів відомчого внутрішнього фінансового контролю перенесено на створені міністерствами при державних підприємствах наглядові (спостережні) ради й аудиторські комітети. Така модель застосовується в Данії та Австралії. Так міністерства Данії мають законодавчо закріплений обов'язок проводити внутрішньовідомчий аудит підпорядкованих підприємств, для чого в їхніх апаратах створено досить потужні аудиторські служби.
- змішана модель здійснюється органами як централізованого, так і децентралізованого державного внутрішнього фінансового контролю. У Польщі, котра, як і Україна, тяжіє до змішаної республіканської форми державного правління, контроль використання державних фінансів суб'єктами господарювання всіх форм власності від імені уряду здійснює Управління скарбового контролю Міністерства фінансів. Окрім того, у 2001р., після внесення змін до законодавства з державних фінансів, у країні організовано підрозділи з внутрішнього аудиту при міністерствах – розпорядниках державних коштів. Також передбачено створення особливих структур, а саме: 1) посади генерального внутрішнього аудитора, котрий підзвітний міністру фінансів та вповноважений проводити аудит будь-якої урядової установи, що отримує або розпоряджається державними коштами ; 2) управління фінансового контролю та внутрішнього аудиту при

---

Міністерстві фінансів, яке підзвітне генеральному внутрішньому аудиту та вповноважене проводити аудиторські перевірки всіх урядових установ на основі письмових інструкцій генерального внутрішнього аудитора [9].

На основі зазначеного вище можна зробити висновки, що законодавство ряду країн дає можливість виконавчій владі мати власні автономні контрольні структури, місією яких є виконання фінансово-економічної контрольної функції уряду.

Зокрема, організацію контролю в органах виконавчої влади Румунії здійснює Національна адміністрація контролю як центральний орган виконавчої влади, що знаходиться у підпорядкуванні уряду країни.

У Сполучених Штатах Америки функцію контролю в органах виконавчої влади здійснює Головне контрольне управління Конгресу США. Головне контрольньо-ревізійне управління США має доступ практично до всіх фінансових документів міністерств і відомств. За дорученням палат і комісій Конгресу США чи навіть окремих конгресменів Головне контрольньо-ревізійне управління може здійснювати оцінку результативності державних програм і діяльності федеральних відомств; проводити спеціальні обстеження і перевірки обґрунтованості цін на продукцію; фінансово-економічних аспектів контрактів міністерства оборони. Інспектори Головного контрольньо-фінансового управління перевіряють також діяльність ревізорів виконавчої влади. В окремих випадках перевірки здійснюються в координації із слідчими органами міністерства юстиції та іншими органами, наділеними відповідними повноваженнями [5].

В Японії координацію контрольних функцій у адміністративній і фінансовій сферах покладено на Секретаріат Кабінету Міністрів Японії, а Агентство з питань управління та координації Японії діє як спеціальний орган урядового фінансового контролю.

Органами державного фінансового контролю у Франції є також Генеральна інспекція фінансів і Генеральна інспекція адміністрації. Перебуваючи в безпосередньому підпорядкуванні міністра економіки і фінансів, Генеральна інспекція фінансів виконує функції контролю на місцях за діяльністю служб Міністерства економіки і фінансів. Вона контролює діяльність усіх призначених державою бухгалтерів та адміністративної бухгалтерії вторинних розпорядників кредитів, державних підприємств, а також тих недержавних органів і підприємств, що перебувають під фінансовим контролем держави. Ця ж установа організує та здійснює дослідження економічних і фінансових проблем на замовлення державних міністерств і відомств, а також за власною ініціативою [5].

У Великій Британії контроль фінансово-господарської діяльності державного сектору економіки здійснює Національне контрольньо-ревізійне управління, яке є урядовим органом і функціонує відповідно до закону про фінансовий контроль. Управлінню надано право проводити перевірки рахунків усіх урядових установ і широкого кола державних органів, які здійснюють більше 60 % державних витрат, а також контролювати субсидії, які надаються місцевими органами влади системі охорони здоров'я, націоналізованим галузям промисловості і державним корпораціям.

Урядовий фінансовий контроль здійснюється міністерством фінансів (1320 осіб), яке у своїй структурі має Генеральну дирекцію фіскального контролю та генеральні управління державних фінансів у кожному повіті (450-600 осіб), які також мають дирекції фіскального контролю. Відомчий фінансовий контроль здійснюється Управлінням контролю і внутрішнього аудиту, що підпорядковуються галузевим міністерствам. При цьому Рахункова палата Румунії є незалежним органом, підпорядкованим і підзвітним тільки парламенту, її низові дирекції підпорядковані тільки центральному апарату палати. Місцеві управління державних фінансів підпорядковані безпосередньо міністерству фінансів, а в частині делегованих повноважень підзвітні повітовим радам народних депутатів. Органи відомчого контролю підпорядковані і підзвітні відповідним керівникам міністерств і відомств. Контроль, який здійснюють органи міністерства фінансів та Рахункової палати, спрямований як на встановлення фактів порушень, так і на проведення аналізу. Крім того, місцеві управління державних фінансів здійснюють попередній аналіз фінансово-економічної діяльності підприємства чи установи до прийняття рішення про виділення з бюджету коштів. Органи відомчого контролю здебільшого проводять аудит в установах, підпорядкованих відповідному міністерству чи відомству, перевіряють стан бухгалтерського обліку. Всі контрольні органи Румунії мають повноваження перевіряти правильність і повноту сплати платежів до бюджету та використання бюджетних коштів і державного майна. Повноваження контрольних органів поширюються на бюджетні установи і організації, на державні підприємства та суб'єкти господарювання, у яких є частка державного майна, та інші суб'єкти, які отримують кошти з бюджету, державних фондів та від міжнародних організацій [1].

Увагу можна звернути також на організацію системи контролю в Індії. Управління Генерального контролера і аудитора Індії має статус верховного аудитора. Цей орган може:

- готувати настанови для внутрішніх аудиторів органів влади та урядових компаній щодо порядку проведення аудиту;

- 
- перевіряти цих аудиторів стосовно дотримання ними аудиторських стандартів, а також досліджувати діяльність приватних аудиторів щодо сумлінності надання аудиторських сертифікатів;
  - проводити додатковий аудит або тестування;
  - здійснювати аудити як принциповий аудитор державних корпорацій відповідно до положень законодавства.

У Швеції, яка є парламентською монархією, головним відомством у справах державного контролю та обліку є Державне ревізійне управління (в деяких джерелах має назву Національне 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 ревізією ефективності державних закупівель. На відміну від багатьох інших європейських країн, міністерства Швеції не наділені повноваженнями безпосереднього управління урядовими відомствами. Тому конституція Швеції дає можливість парламенту та уряду мати власні структури контролю державного сектору. Уряд наділений функціями контролю через Управління канцлера юстиції у питаннях дотримання законності і захисту прав у державі та через Національне ревізійне управління.

Національне ревізійне управління очолює Генеральний аудитор, який призначається урядом на 6 років з правом продовження терміну роботи на посаді. Роботу цього управління організовано у двох основних напрямках: фінансовий аудит та аудит адміністративної діяльності. Відповідні оперативні підрозділи взаємодіють з Департаментом поточної діяльності щодо юридичної підтримки, інформаційних технологій, внутрішнього фінансового забезпечення, кадрової політики тощо, а також із Секретаріатом міжнародних зв'язків у виконанні міжнародних проектів. При цьому аудит обов'язково виконує контрольну функцію щодо дотримання фінансової дисципліни. Також робота управління спрямована на результат, який може бути внеском у підвищення ефективності функціонування окремих організацій та складних розгалужених систем [1].

В інших країнах зазначені питання координують: Вищий Офіс адміністративних справ у Королівстві Швеція; Офіс Комісара з етичних питань у Канаді; Урядове контрольне відомство Угорщини; Вище контрольне управління в Словацькій Республіці; Верховний Державний аудит в Албанії; Головне управління державної служби в Чеській Республіці; Контрольні збори в Грецькій Республіці; Служба контролю Кіпру [7].

Таким чином, урядовий фінансовий контроль у різних країнах залежить від законодавчого та інституційного забезпечення діяльності контролюючих органів у їхній практиці.

### **Висновки та перспективи подальших розвідок**

Узагальнення світового досвіду здійснення державною внутрішнього фінансового контролю за формуванням та використанням фінансових ресурсів дозволило визначити особливості централізованої та децентралізованої систем державного фінансового контролю, а також специфіку проведення урядового фінансового контролю в окремих країнах залежно від підпорядкованості органів виконавчої влади.

Для підвищення ролі урядового фінансового контролю в Україні, вирішення основних проблем у державі, які пов'язані з цим питанням, необхідно реформувати систему державного фінансового контролю шляхом реалізації таких основних напрямів: прийняття Закону України «Про державний фінансовий контроль»; впровадження нової інформаційної системи, яка б забезпечила обмін необхідною інформацією між контрольними органами у державі; вирішити на законодавчому рівні питання, пов'язані з матеріальним забезпеченням працівників контролюючих органів, та чіткий розподіл функцій між ними тощо.

Вирішення основних проблем може бути досягнуте лише завдяки розробленій стратегії удосконалення, яка повинна відповідати вимогам сучасності та спиратися на прийняті у всьому світі норми. Реформування контрольних функцій держави та досягнення їхньої ефективності позитивно вплине на стан усієї економіки.

### **Список літератури**

1. Дікань, Л. В. *Державний аудит [Текст] : навч. -метод. посіб. для самост. вивч. дисципліни / Л. В. Дікань, О. О. Вороніна, Ю. О. Голуб, Н. В. Синхогоїна; за заг. ред. канд. екон. наук, проф. Л. В. Дікань. – Х. : ХНЕУ, 2008. – 164 с.*
2. Дмитренко, Г. В. *Проблеми удосконалення державного фінансового контролю в контексті зарубіжного досвіду [Текст] / Г. В. Дмитренко // Финансовые рынки и ценные бумаги. – 2010. – № 1. – С. 20-28.*
3. *Керівні принципи з аудиту державних фінансів [Текст] / збірник базових документів INTOSAI. – Проект ПРООН з врядування «Доброчесність на практиці». К. – 2003. – 122 с.*

4. Лімська декларація керівних принципів контролю: декларація ІХ Лімського(Перу) Конгресу вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI) від 01.10.1997 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/140217>.
5. Малишев, А. В. Характерні аспекти організації державного фінансового контролю за рубежом [Текст] / А. В. Малишев // Фінансовий контроль. – 2003. – №11. – С. 126.
6. Мексиканська декларація незалежності: декларація ХІХ Конгресу вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI) від 2007 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/1013545>.
7. Мих, О. В. Зарубіжний досвід здійснення контролю в органах виконавчої влади [Електронний ресурс] / О. В. Мих. // Державне будівництво. – 2009. – № 2. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/DeBu\\_2009\\_2\\_34.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/DeBu_2009_2_34.pdf).
8. Синюгіна, Н. В. Зарубіжний досвід і адаптація внутрішнього фінансового контролю до національного середовища України [Текст] / Н. В. Синюгіна // Наука й економіка. – 2013. – Т. 1. – Вип. 4. – С. 97-103.
9. Стефанюк, І. Б. Методологічні засади функціонування системи державного внутрішнього фінансового контролю в Україні [Текст] / І. Б. Стефанюк // Фінанси України. – 2011. – № 6. – С. 84-102.
10. Юргелевич, С. В. Система державного фінансового контролю [Текст] / С. В. Юргелевич // Фінанси України. – 2002. – №4. – С. 138-144.

### References

1. Dikan, L. V., Voronina, O. O., Golub Y. O., Synhohina, N. V. (2008). *State Audit*. Kharkiv : KhNUE.
2. Dmytrenko, G. V. (2010). *Problems of improving public financial control in the context of international experience. Financial markets and securities*, 1, 20-28.
3. *Guidelines on Auditing (2003)*. Kyiv.
4. *The Lima Declaration of Guidelines on control: Declaration IX Lima (Peru) Congress higher Audit Institutions (INTOSAI) on 10/01/1997. (1997)*. Retrieved December, 1, 2014, from : <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/140217>.
5. *Malyshev, A. V. (2003). Typical aspects of state financial control abroad. Financial control*, 11, 126.
6. *Mexican Declaration of Independence, Declaration XIX Congress of Supreme Audit Institutions Institutions (INTOSAI) of 2007. (2007)*. Retrieved December, 1, 2014, from : <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/1013545>.
7. *Myh O. V. (2009). Foreign experience of control in the executive branch. State building*, 2. Retrieved December, 1, 2014, from : [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/DeBu\\_2009\\_2\\_34.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/DeBu_2009_2_34.pdf).
8. *Synuhina, N. V. (2013). Foreign experience and adaptation of internal financial control to the national environment Ukraine. Science and Economics*, 1(4), 97-103.
9. *Stefanyuk, I. B. (2011). Methodological principles of the system of internal financial control in Ukraine. Finance of Ukraine*, 6, 84-102.
10. *Yurhelevych, S. V. (2002). The system of financial control. Finance of Ukraine*, 4, 138-144.

Стаття надійшла до редакції 06.12.2014 р.