

УДК 341.233.11

МІЖНАРОДНА ПРАКТИКА ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

Наталія ЛАЗАРЄВА,

аспірант кафедри адміністративного права та адміністративного процесу
Одеського державного університету внутрішніх справ

SUMMARY

We consider the nature, need, role and importance of financial control in modern conditions. The essence, content, peculiarities of organization, ways of realization of financial-economic control. Peculiarities of organization, the basic elements of constructing a system of financial control in foreign countries at all levels. The question of studying of foreign experience of financial control and borrowing of certain developments in the industry with the aim of improving the efficiency and effectiveness of the national system of financial control in Ukraine. The most promising directions of improving the system of financial control in Ukraine from the point of view of world experience

Key words: state financial control, the Supreme body of financial control, INTOSAI.

АНОТАЦІЯ

У статті розглянуто сутність, необхідність, роль і значення фінансового контролю в сучасних умовах. Розкрито сутність, зміст, особливості організації, шляхи здійснення фінансово-господарського контролю. Досліджено особливості організації, основні елементи побудови системи фінансового контролю в зарубіжних країнах на всіх рівнях. Розглянуто питання вивчення зарубіжного досвіду фінансового контролю та запозичення певних напрацювань у цій галузі з метою підвищення ефективності й дієвості національної системи фінансового контролю в Україні. Розглянуто найбільш перспективні напрями вдосконалення системи фінансового контролю в Україні з погляду світового досвіду.

Ключові слова: державний фінансовий контроль, вищий орган фінансового контролю, INTOSAI.

Постановка проблеми. Більшість країн світу звибудовує свою систему фінансового контролю з урахуванням принципів, закладених у міжнародних правових джерелах. Так, і процес інтеграції України у світову спільноту пов'язаний із використанням світової практики, узгодженням міжнародно-правових і внутрішніх нормативно-правових актів, імплементацією міжнародної практики здійснення фінансового контролю в національній реальності сьогодення. Кожна розвинена країна світу має свою особливу систему побудови та здійснення фінансового контролю, має свої недоліки й проблеми, властиві лише їй, тому й підходи до процесу здійснення фінансового контролю мають свої відмінності.

Однак, незважаючи на наявні труднощі, світова спільнота, об'єднуючи зусилля, ставить перед собою низку завдань, найголовнішими з яких є запровадження єдиних міжнародних стандартів здійснення фінансового контролю, інтеграція зусиль щодо здійснення фінансового контролю, надання методичної допомоги всім органам, які уповноважені здійснювати фінансовий контроль. Усі ці моменти сприяють удосконаленню національних систем державної діяльності загалом і ефективному фінансовому контролю зокрема.

Для України сьогодні важливим є питання вивчення зарубіжного досвіду фінансового контролю та запозичення певних напрацювань у цій галузі з метою підвищення ефективності й дієвості національної системи фінансового контролю. Для досягнення зазначеної мети необхідно насамперед звернутись до аналізу історичних аспектів виникнення та розвитку фінансового контролю у світі, а також наявних підходів до організації й здійснення фінансового контролю в розрізі окремих країн. Світовій практиці притаманні різні підходи до організації й здійснення фінансового контролю. Обрання тієї чи іншої моделі базується на таких чинниках: історично прийнята в країні форма правління; унормована форма державного устрою; особливості розподілу повноважень між гілками влади; ступінь демократичного розвитку суспільства.

Дослідження міжнародного досвіду здійснення фінансового контролю доцільно розпочати з історії його виникнення в світі [1, с. 81].

Актуальність теми. Питанням визначення місця та ролі вищих органів фінансового контролю приділялась увага сучасними науковцями, зокрема В. Симоненком, Н. Дорош, Л. Кінашук, В. Мимишевим, Я. Мазуром, В. Мельничуком, Л. Савченко й ін. Незважаючи на наукову та практичну значущість їхніх наукових праць, питання впровадження найкращого світового досвіду в сучасну українську систему державного фінансового контролю потребують подальшого вивчення.

Мета статті полягає в дослідженні основних підходів до організації діяльності системи фінансового контролю в різних країнах, діяльності міжнародних організацій державного фінансового контролю, які забезпечують ефективне здійснення фінансового контролю в країні та на міжнародній арені, з метою вдосконалення чинної української моделі здійснення державного фінансового контролю.

Виклад основного матеріалу дослідження. Перші згадки про фінансові органи з'явилися в Китаї майже 3 тисячі років тому. У Європі класичні форми організації органів контролю сформувалися у XII–XIII ст., а саме: Національне управління аудиту Великобританії – 1120 р., Палата рахунків Франції – 1318 р., Регулярна аудиторська організація Бельгії – 1386 р. та інші. Автономні інститути аудиту Пруссії виникли в 1714 р. – Генеральна палата рахунків, у Чехії в 1761 р. – Імперська облікова палата, в Австро-Угорщині в 1768 р. – Імперсько-Королівський Верховний суд аудиту, у Польщі в 1808 р. – Головна рахункова палата Варшавського князівства, в Іспанії в 1828 р. – Суд рахунків, у Туреччині в 1862 р. – Вища бухгалтерська Рада Османської імперії, у Румунії в 1864 р. – Вищий суд аудиту [2, с. 128].

Звичайно, ці контрольні органи були далекі від сучасних за своїми економічними завданнями та державно-правовим змістом. Праобразом сучасних органів фінансового контролю

лю можна вважати Рахункову палату Франції, відроджену в 1807 р. після французької революції. Можна констатувати, що саме в цей період закладались основи сучасної моделі вищого контролю у фінансово-господарській сфері, чому сприяв відхід від принципу невтручання держави в економіку країни й посилення контрольних функцій парламенту за рухом фінансів у державі [3, с. 126].

У міжнародній практиці для позначення державного органу, до компетенції якого входить здійснення зовнішнього фінансового контролю, використовують уніфіковану назву – вищий орган фінансового контролю (далі – ВОФК). Проте, незважаючи на активне використання у світовій практиці поняття ВОФК, нині в кожній державі використовується власна, відмінна офіційно затверджена назва такого органу.

Головною організацією, що на світовому рівні об'єднує вищі органи контролю державних фінансів, є організація INTOSAI, яка створена в 1953 р. з метою вивчення та поширення позитивного досвіду в контрольній практиці. До її складу входять країни, які є членами ООН, Україна є членом INTOSAI з 1998 р.

Не можна оминати увагою таку організацію, як Європейська рахункова палата, або Європейський суд аудиторів – European Court of Auditors. По суті, це один із семи інститутів, який керує Європейським Союзом (далі – ЄС). Сама Європейська рахункова палата була створена в 1975 р. для аудиторської перевірки бюджету ЄС і його установ. Основні функції цього контрольного органу ЄС можна звести до таких: 1) перевірка звітів про доходи й витрати ЄС, усіх його інститутів та органів, що мають доступ до фондів ЄС; 2) контроль якості управління фінансами; 3) складання доповіді про результати своєї роботи після завершення кожного фінансового року, а також подання до Європарламенту висновків і пропозицій із тих питань, які заруховані до компетенції Європейської рахункової палати; 4) допомога Європарламенту і здійсненні контролю за виконанням бюджету ЄС.

Разом із тим окремі дослідники справедливо звертають увагу на те, що Європейська рахункова палата фактично позбавлена повноважень щодо притягнення суб'єктів, стосовно яких вона здійснює контроль, до юридичної відповідальності. Для притягнення відповідних суб'єктів до відповідальності Європейська рахункова палата звертається до Європейського антикорупційного офісу.

На окрему увагу в контексті розгляду цього питання заслуговує таке міжнародне утворення, як Eurofisc. Ця міждержавна мережа була започаткована в червні 2010 р. в результаті домовленості міністрів економіки та фінансів 27 країн Євросоюзу в Люксембурзі. Загалом було досягнуто політичної домовленості про створення Eurofisc-мережі, утвореної національними податковими адміністраціями країн-членів ЄС, які будуть займатися виявленням випадків транскордонного шахрайства з ПДВ і боротьбою з ним. У межах Eurofisc передбачено механізм багатостороннього швидкого оповіщення та обміну даними щодо нових видів транскордонного шахрайства з ПДВ, яке щорічно завдає багатомільярдних збитків національним бюджетам країн ЄС.

Крім того, у Євросоюзі 16 грудня 2010 р. був створений, а з січня 2011 р. запроваджено новий орган, покликаний виявляти небезпеку глобальної фінансової кризи на ранніх етапах. Мова йде про Європейський комітет із системних загроз (European Systemic Risk Board – ESRB). Основним завданням діяльності цього органу є макропруденційний нагляд за фінансовою системою ЄС, для того щоб сприяти запобіганню або пом'якшенню системних ризиків для фінансової стабільності в ЄС. Європейський комітет із системних загроз повинен сприяти ефективному функціонуванню внутрішнього ринку в ЄС і тим са-

мим забезпечити стійкий внесок фінансового сектора в економічне зростання [4, с. 16–17].

Система фінансових органів визначається політичною системою й формою держави. Управління фінансами в економічно розвинутих країнах, як правило, здійснюється кількома державними органами. Незважаючи на відмінності в різних країнах, до органів, що здійснюють фінансовий контроль, належать парламент, спеціальне відомство державного фінансового контролю, міністерство фінансів (його управління та відділи), галузеві відомства [5, с. 61].

У державах тоталітарного типу форми організації й цілі фінансового контролю підпорядковані інтересам правлячої адміністрації. Державний контроль має глобальний і тоталітарний характер і переслідує суто фіскальну мету.

У державах із перехідною економікою, до яких наразі належить Україна, економіко-правова організація фінансового контролю має специфічні риси. Такі держави здебільшого поступово відходять від тоталітарності державного фінансового контролю й створюють правову основу для його організації [6, с. 99].

Досвід країн із розвинутою економікою, які мають давні традиції державного фінансового контролю (Франція, Німеччина, Великобританія, Австрія, США, Японія), свідчить про те, що структурна організація органів фінансового контролю обумовлена передусім розмежуванням об'єктів контролю та необхідністю створення архітектури горизонтальних і вертикальних владних відносин на основі чіткого розмежування контрольних повноважень.

Конституції зарубіжних країн по-різному закріплюють місце органів фінансового контролю в системі державних органів. Одні зараховують їх до органів парламенту (Австрія, Угорщина), інші – визначають як самостійний вищий державний орган фінансового контролю (Болгарія, Польща, ФРН). Існує ще одна група країн, у яких місце ВОФК є досить неоднозначним – їх або наділяють рисами судового органу, або прямо включають до системи судових органів (Італія, Франція) [7].

Також конституціями країн визначається порядок формування органів фінансового контролю, які можуть бути:

– парламентські – провідну роль у формуванні складу відіграє парламент;

– позапарламентські – склад формується президентом за поданням Ради Міністрів; або голову призначає Уряд, а інших членів – президент (наприклад, у Франції);

– змішані – допускає можливість участі у формуванні органу й президента, і парламенту.

Система фінансового контролю в західних країнах загалом однотипна і складається з таких елементів: відомство головного ревізора-аудитора (рахункова палата) з підпорядкуванням безпосередньо парламенту або президентові країни, його головна мета існування – здійснення загального контролю за використанням державних коштів; податкове відомство з підпорядкуванням президенту, уряду або міністерству фінансів, призначене контролювати надходження в бюджет податкових доходів; контрольні структури в складі державних відомств, які здійснюють перевірки та ревізії підвідомчих установ; недержавні контрольні служби, що на комерційних засадах здійснюють перевірку достовірності звітної документації й законності фінансових операцій; служби внутрішнього контролю, основне завдання яких полягає в досягненні мети зниження витрат, оптимізації фінансових потоків і збільшенні прибутку.

Парламентський контроль здійснюється під час розгляду та затвердження проекту державного бюджету й звіту про його виконання. У більшості західних країн існують

бюджетні комітети, до функцій яких належить перевірка законності, правильності й повноти передбачених у бюджеті доходів і видатків, а також правильності звіту про виконання бюджету. У парламенті також існує система вибіркового контролю, що здійснюється через спеціальні парламентські комітети. Такі комітети діють у Франції, Великобританії та деяких інших країнах для перевірки фінансової діяльності окремих ланок фінансової системи, зокрема певних галузей економіки. Завдання комітетів – ознайомлення зі станом фінансів і станом справ у державних корпораціях і загальна оцінка їхньої діяльності [8, с. 172–173].

Фінансовий контроль у державному секторі в зарубіжних країнах вибудовується за різними моделями, однак загалом для розвитку відповідної системи характерна тенденція децентралізації та виділення аудиту або його елементів у самостійний напрям контрольної діяльності, у процесі реалізації якої визначається ефективність діяльності органів влади зі збору, належного розподілу доходів і витрат бюджетних засобів, виконання прийнятих рішень і положень відповідних законодавчих актів.

У низці країн (Австрія, Німеччина, США, Великобританія) система державного й муніципального контролю вибудована як єдина система, що базується на спільних принципах і стандартах. Стандартизація є фактором забезпечення системності й взаємодії органів державного фінансового контролю у світовій практиці; створює організаційно-методичну основу їх спеціалізації та кооперування, надає системі властивості самоорганізації; зумовлює синергетичний ефект у системі державного фінансового контролю; виконує професійно-інтегративну функцію, що поєднує співробітників органів державного фінансового контролю [9].

Обов'язковою умовою ефективного забезпечення дієвого й оперативного контролю в більшості країн є наявність територіальних підрозділів, які, залежно від форми державного устрою країни, повністю або частково підпорядковані верховному рахунковому відомству, проте загалом зберігають самостійність у виконанні функцій і зосереджені на перевірках витрачання коштів місцевих бюджетів. У разі потреби вони виконують оперативні завдання центральної контрольної установи. Подібні регіональні представництва верховного органу державного контролю функціонують у Франції, Німеччині, Канаді, Монголії, Болгарії, Бразилії, Польщі, Китаї, Чехії тощо [10].

Найкращим прикладом щодо організації державного фінансового контролю в президентській республіці є Сполучені Штати Америки. У межах контрольної ревізійної системи США існують функціонально незалежні контрольні органи, що інкорпоровані в державно-правову систему як невід'ємний елемент механізму регулювання балансу повноважень виконавчої та законодавчої влади (Президента й Конгресу США) [9].

Незважаючи на те що законослухняність у США знаходиться на одному з найвищих рівнів у світі, державний контроль у галузі фінансів тут здійснюють не лише казначейські служби, а також Головне контрольне ревізійне управління Конгресу, Адміністративно-бюджетне управління при Президентові США, Управління з добробуту і розстановки кадрів, Президентська рада у справах боротьби з фінансовими зловживаннями в державних установах («Рада честі й ефективності»), інспектори Федеральної резервної системи, служба внутрішніх доходів (податкова служба) тощо [11, с. 115]. Головне контрольне 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 контрольне ревізійне управління може здійснювати оцінку результативності державних програм і діяльності

федеральних відомств; проводити спеціальні обстеження та перевірки обґрунтованості цін на продукцію, фінансово-економічних аспектів контрактів міністерства оборони. Інспектори Головного контрольного ревізійного управління перевіряють також діяльність ревізорів виконавчої влади. В окремих випадках перевірки здійснюються в координації зі слідчими органами міністерства юстиції та іншими органами, наділеними відповідними повноваженнями [2, с. 126].

Крім Головного контрольного ревізійного управління, варто відмітити Міністерство фінансів (Казначейство) США, яке є спеціальним органом фінансового контролю, що зовні виступає як орган, незалежний від уряду та підзвітний парламенту. Казначейство є представником уряду, розробляє фінансову й податкову політику, здійснює емісію грошових знаків і чеканку монет, видає питаннями внутрішніх позик та управління державним боргом, контролює виконання фінансового законодавства, збір внутрішніх доходів, грошовий обіг. Іншим фінансовим відомством США є Адміністративно-бюджетне управління при Президенті, яке складає видаткову частину федерального бюджету й розробляє фінансові програми, організовує оперативний контроль за управлінням бюджетом і є провідним органом виконавчої влади. Управління виконання бюджету розділено в США між Міністерством фінансів, Митною службою та Бюро з алкогольних напоїв, тютюнових виробів і вогнепальної зброї. Міністерство фінансів здійснює збір внутрішніх доходів, зокрема платежі по індивідуальному прибутковому податку, соціальному страхуванню, податки з корпорацій, майна, податки з дарування та непрямі податки, тобто в загальному близько 90% усіх податкових надходжень до федерального бюджету [6, с. 100].

У Франції організації державного фінансового контролю притаманні високий ступінь централізації й наявності жорстких вертикальних міжвідомчих зв'язків. Органами фінансового контролю у Франції є в тому числі 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 державних органів і підприємств, що перебувають під фінансовим контролем держави. Ця ж установа організовує й здійснює дослідження економічних і фінансових проблем на замовлення державних міністерств і відомств, а також за власної ініціативи [2, с. 126]. Варто зазначити, що Рахункова палата Франції серед розвинених країн належить до однієї з організаційно найскладніших структур державного фінансового контролю. Рахункова палата Франції є незалежним від уряду й парламенту органом державного контролю, який має виняткові права самостійного планування та провадження діяльності. Рахункова палата є судовою інстанцією, яка здійснює загальний контроль за державними фінансами. Керівництво палати затверджує Рада міністрів. До керівного складу палати входять прем'єр-президент (призначається довічно), генеральний прокурор (виступає в державних інтересах і є посередником між палатою, урядом і судовими органами) та генеральний прем'єр-адвокат. Палата діє на колегіальних засадах. У професійному штаті відомства сім палатних президентів (за галузевими напрямками) та 200 магістрів (юридичні радники, фінансові інспектори) [11, с. 115–116]. На Рахункову палату покладені насамперед функції виявлення й запобігання бюджетно-фінансовим зловживанням; відповідно до Конституції Французької Республіки 1958 р., вона допомагає парламенту та уряду контролювати на-

лежне виконання фінансових законів, у т. ч. законів щодо фінансування соціального забезпечення членів суспільства. Але найважливішим моментом її діяльності є те, що Рахункова палата незалежна як від парламенту, так і від уряду [6, с. 100–101].

У Румунії основними різновидами контролю є парламентський, урядовий і відомчий. Організацію контролю в органах виконавчої влади Румунії здійснює Національна адміністрація контролю як центральний орган виконавчої влади, що знаходиться в підпорядкуванні уряду країни [2, с. 126]. Парламентський контроль здійснюється Рахунковою палатою, яка має дирекції в усіх регіонах. Відомчий фінансовий контроль здійснюється управліннями контролю і внутрішнього аудиту в складі галузевих міністерств. Рахункова палата Румунії є незалежним органом, підпорядкованим і підзвітним тільки парламенту, її низові дирекції підпорядковані тільки центральному апаратові палати. Місцеві управління державних фінансів підпорядковані безпосередньо Міністерству фінансів, а в частині делегованих повноважень підзвітні повітовим радам народних депутатів. Органи відомчого контролю підпорядковані та підзвітні відповідним керівникам міністерств і відомств. Контроль, який здійснюють органи Міністерства фінансів і Рахункової палати, спрямований як на встановлення фактичних 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 переважно проводять аудит в установах, підпорядкованих відповідному міністерству чи відомству, перевірки стану бухгалтерського обліку. Усі 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 й організації, на державні підприємства та суб'єкти господарювання, у яких є частка державного майна, інші суб'єкти, які отримують кошти з бюджету, державних фондів і міжнародних організацій [10, с. 118].

У Великобританії контроль фінансово-господарської діяльності державного сектора економіки здійснює Національне контрольно-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 ніж 60% державних витрат, а також контролювати субсидії, що надаються місцевими органами влади системі охорони здоров'я, націоналізованим галузям промисловості й державним корпораціям [12, с. 86].

Крім того, органом державного управління фінансами є Казначейство. Воно здійснює управління розробкою, складанням і виконанням державного бюджету, визначенням податкової політики, фінансово-економічним прогнозуванням, міжнародними фінансовими відносинами, здійснює контроль за використанням коштів державними підприємствами. Виконання бюджету в частині акумуляції мита й акцизів організує Управління мит і акцизів [6, с. 100].

У Німеччині законодавчо закріплено, що Федеральна рахункова палата є вищою федеральною установою, яка не належить ані до законодавчої, ані до виконавчої, ані до судової гілки влади; є нейтральним авторитетним органом між парламентом і урядом, виступає в ролі незалежного органу фінансового контролю, який підпорядковується лише закону. Що стосується членів палати, то діє судовська недоторканність: професійна (неможливість надання їм настанов) та особова (неможливість примусового

звільнення з посади) [12, с. 86–87]. Федеральна рахункова палата контролює бюджетне фінансування та управління економікою федерації, її особливе майно (наприклад, федеральна залізниця, федеральне відомство зв'язку) й підприємства; юридичних осіб федерального рівня в межах публічного права (зокрема федеральне відомство праці), у т. ч. державні підприємства; федеральні та земельні організації соціального страхування, якщо вони отримують державні дотації або захищені гарантійними зобов'язаннями федерації; діяльність федерації на підприємствах із приватноправовим статусом. Рахункова палата може також здійснювати статистичний облік поза сферою компетенції федерації, якщо відповідні установи управляють належними федерації засобами або отримують кошти від неї (наприклад, у федеральних землях) [6, с. 101].

Органом державного управління фінансами в Німеччині є Міністерство фінансів, яке розробляє основи фінансової, податкової, валютної та кредитної політики. Міністерство розробляє проект бюджету й середньотермінового фінансового плану, здійснює касове обслуговування бюджету, контроль за виконанням бюджету та розробку основних засад розподілу фінансових ресурсів між ланками бюджетної системи. В управлінні беруть участь Федеральне відомство з фінансів і Федеральне управління державним боргом, які підпорядковані Федеральному міністерству фінансів. Перше відомство займається податковою перевіркою підприємств, оподаткуванням іноземних капіталовкладень, проблемами усунення подвійного оподаткування; друге – операціями з випуску й погашення позик і фінансуванням бюджетного дефіциту [6, с. 100].

Особливий інтерес викликає шведська система фінансового контролю, оскільки Швеція свого часу зазнала багато явищ, які притаманні перехідній економіці України. Управління державними установами у Швеції будується відповідно до теорії «Принципал-Агент», яка базується на відмінностях цілей власника (принципала) та керівництва компанії (агента), що вимагають додання суперечностей в інтересах досягнення необхідного економічного результату. Інструментами подібного узгодження повинні бути стимули, здатні змусити агента діяти згідно з інтересами принципала. Перед системою контролю за використанням державних коштів поставлено два завдання: перше – забезпечити високу ефективність; друге – досягти високого рівня раціональності всіх процедур і дій, які здійснюються державними організаціями та посадовими особами. Як видно, подібна постановка розширює сферу контролю за межами власне фінансового.

Шведська система господарювання значно спрямована на усунення невизначеності функцій і безвідповідальності посадових осіб, що полегшує організацію контролю. У Швеції використовується внутрішній аудит державних установ, а також зовнішній аудит, завданням якого є контроль якості інформації, що надходить від агентів, і дотримання ними своїх обов'язків [5, с. 45–81].

У Швеції, яка є парламентською монархією, головним відомством у справах державного контролю та обліку є Державне ревізійне управління (у 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 і ревізією ефективності державних закупівель. На відміну від багатьох інших європейських країн, міністерства Швеції не наділені повноваженнями безпосереднього управління урядовими відомствами. Тому конституція Швеції надає можливість парламенту й уряду мати власні структури кон-

тролю державного сектора. Уряд наділений функціями контролю через Управління канцлера юстиції в питаннях дотримання законності й захисту прав у державі та через Національне ревізійне управління. Роботу цього управління організовано у двох основних напрямках: фінансовий аудит і аудит адміністративної діяльності [12, с. 86–87].

У Литві державний контроль очолює Генеральний аудитор, який має двох заступників. Генеральному аудиторіві безпосередньо підпорядковані одинадцять департаментів, серед яких департамент організації аудиту ефективності, чотири департаменти аудиту ефективності й департамент аудиту державних доходів і розрахунків. Одному заступникові Генерального аудитора підпорядковано департамент організації фінансового аудиту та одинадцять департаментів фінансового аудиту. Характерним для департаментів аудиту ефективності й фінансового аудиту є те, що вони працюють за галузевим принципом поділу сфер контролю.

Особливістю здійснення державного контролю Литви є те, що певні департаменти фінансового аудиту й аудиту ефективності здійснюють перевірку використання коштів ЄС [13, с. 63].

У низці країн верховні органи державного фінансового контролю виконують специфічні функції, які зазвичай не притаманні вищим інститутам контролю. Наприклад, нормативні акти уряду Іспанії набирають чинності за умови попередньої експертизи верховним контрольним відомством. А однією із функцій Рахункової палати Туреччини є попередня перевірка контрактів вартістю понад 100 тис. дол. США, які виконуються за рахунок коштів консолідованого або муніципального бюджету [14, с. 47].

Крім державних органів, функції регулярного фінансового контролю на договірних засадах виконують і приватні фірми бухгалтерів-ревізорів. Зокрема, у США ці функції покладені на «велику вісімку» провідних бухгалтерських фірм. У Великобританії найбільша приватна фірма бухгалтерів-ревізорів «Томсон-Маклінток енд компані чартерд еккаунтентс» ревізує баланси та рахунки прибутків і збитків Національного управління вугільної промисловості. Така форма фінансового контролю особливо характерна для змішаних державно-приватних підприємств [8, с. 47–49].

Висновки. Ураховуючи вищевикладене, зазначимо, що реформа державного фінансового контролю повинна стати однією з найважливіших складових у комплексі відповідних системних перетворень у сфері економіки. Контроль держави у сфері управління фінансами – один із найбільш дієвих інструментів, що забезпечує ефективність управління державними фінансовими ресурсами в умовах ринкової економіки. Відповіді на виклики сьогодення, пов'язані з необхідністю реформування моделі фінансового контролю, Україна повинна шукати, спираючись також на досвід організації систем фінансового кон-

тролю в інших країнах, з метою використання їхнього позитивного досвіду в цьому питанні.

Список використаної літератури:

1. Симоненко В.К. Основи єдиної системи державного фінансового контролю в Україні (макроекономічний аспект) / В.К. Симоненко, О.І. Барановський, П.С. Петренко – К. : Знання України, 2006. – 280 с.
2. Малишев В. Характерні аспекти організації державного фінансового контролю за рубежом / В. Малишев // Фінансовий контроль. – 2003. – С. 126–136.
3. Клейменов Я.С. Адміністративно-правовий механізм фінансового контролю : дисс. ... канд. юрид. наук / Я.С. Клейменов. – М., 2010. – 206 с.
4. Губанова Т.О. Значення досвіду країн ЄС для подальшого реформування системи державного фінансового контролю в Україні / Т.О. Губанова // Науковий вісник Ужгородського національного університету. – 2015. – Вип. 33. – Т. 2. – С. 14–17.
5. Государственный контроль в Швеции // Контролинг. – 1994. – № 1. – С. 45–81.
6. Губанова Т.О. Здійснення державного фінансового контролю в зарубіжних країнах / Т.О. Губанова // Науковий вісник Чернівецького університету. – 2012. – Вип. 636. – С. 99–104.
7. Мазур Т. Рахункова палата України. Проблеми вдосконалення правового статусу / Т. Мазур // Юридичний журнал. – 2003. – № 8. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.justinian.com.ua/article.php?id=756>.
8. Конституции зарубежных государств / сост. В.В. Маклаков. – М., 1997. – 584 с.
9. Александрович О.О. Особливості організації та функціонування систем державного фінансового контролю: світовий досвід / О.О. Александрович // Теорія та практика державного управління. – 2014. – Вип. 4 (47). – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://uk.lib-ebook.com/41bezopasnost/1484720-1-zovnishnya-politika-nacionalna-bezpeka-udk-3361-aleksandrovich-osoblivosti-organizacii-funkcionuvannya-sistem-derzhavnogo.php>.
10. Іванова І. Стан та проблеми державного фінансового контролю на регіональному та місцевому рівні / І. Іванова [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.nauka.ua.
11. Дікань Л.В. Контроль і ревізія : [навч. посіб.] / Л.В. Дікань. – К. : Знання, 2007. – 245 с.
12. Державний аудит : [навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисципліни] / [Л.В. Дікань, О.О. Вороніна, Ю.О. Голуб, Н.В. Синхогіна] ; за заг. ред. канд. екон. наук, проф. Л.В. Дікань. – Х. : ХНЕУ, 2008. – 164 с.
13. Бариніна-Закірова М.В. Зовнішній фінансовий контроль у Литві / М.В. Бариніна-Закірова // Фінансовий контроль. – 2005. – № 3 (26). – С. 61–66.
14. Дорош Н.І. Державний фінансовий контроль: зарубіжний досвід і шляхи вдосконалення / Н.І. Дорош // Фінанси України. – 1998. – № 1. – С. 47–49.