**Тема 8. Організація аудиту державних фінансів в зарубіжних країнах.**

У деяких країнах світу державному фінансовому контролю належить провідне місце серед систем фінансового контролю, що зумовлюється роллю держави в процесах ринкової трансформації. В умовах ринкових відносин суть контролю держави змінюється, однак він зберігається як функція управління, яка дає можливість збирати, нагромаджувати, аналізувати інформацію про виконання прийнятих рішень, відхилення від заданих параметрів роботи суб'єктів регулювання, сприяє утриманню господарських суб'єктів у певних межах діяльності, притягненню до відповідальності осіб, які ігнорують установлені правила поведінки при вирішенні господарських і управлінських завдань.

Загальний державний фінансовий контроль підприємницької діяльності у провідних країнах є першорядною функцією міністерства фінансів (Німеччина, Канада, Японія, Швеція, Польща, Угорщина та інші). Міністерства фінансів під назвою державних казначейств функціонують у США, Великій Британії, а як міністерство економіки і промисловості - у Франції. У світі простежуються дві провідні моделі організації спеціалізованого державного фінансового контролю, зумовлені особливостями побудови правових систем зарубіжних країн. У країнах з англосаксонською системою права та правовими системами, що тяжіють до неї (США, Велика Британія, Канада, Австралія, Ізраїль, Малайзія, Таїланд та інші), домінує монократична структура, в них з метою здійснення спеціалізованого державного контролю, в тому числі у сфері підприємництва, 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.

У країнах континентальної системи права (Німеччина, Франція, Італія та інші європейські держави) контрольні функції покладено на утворені вищими органами влади рахункові палати, які в той же час є незалежними у внутрішніх та зовнішніх питаннях їхньої діяльності.

Водночас для розвинутих країн, які структуровані на сфери державної влади, місцевого самоврядування та громадського суспільства, а державна влада поділена на законодавчу, виконавчу та судову, типовою є наявність кількох контролюючих інституцій, що входять до цих сфер, поділ між ними контрольних повноважень, організація взаємодії тощо.

Класичним прикладом організації державного фінансового контролю в президентській республіці є Сполучені Штати Америки. Незважаючи на те, що законослухняність у США є майже культом, окрім казначейства, державний контроль у галузі фінансів здійснює ще Головне контрольно-фінансове управління (ГКФУ) Конгресу, Адміністративно-бюджетне управління (АБУ) при президентові США, Управління з добору і розстановки кадрів, Президентська рада з питань боротьби з фінансовими зловживаннями в державних установах ("Рада честі й ефективності"), інспектори Федеральної резервної системи, служба внутрішніх доходів (податкова служба) та інші органи. До функцій ГКФУ, зокрема, входить проведення перевірок дотримання процедури укладання і виконання державних контрактів, встановлення оцінки і складання оглядів виконання федеральних програм, проведення спеціальних обстежень та перевірок обґрунтованості цін на продукцію тощо. Контролюються урядові агентства, установи і підприємства оборони, енергетики, сільського господарства, охорони здоров'я, житлового будівництва та ін. з питань державних фінансів, податків, бухгалтерського обліку. Перевіряється законність, доцільність та ефективність здійснених витрат.

У Великій Британії контроль фінансово-господарської діяльності державного сектору 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 60 % державних витрат, а також контролювати субсидії, що надаються місцевими органами влади системі охорони здоров'я, націоналізованим галузям промисловості і державним корпораціям.

У Німеччині фінансово-господарська діяльність підприємств також піддається державному регулюванню, а відтак і зовнішньому контролю. Зовнішній контроль передбачає як ревізію (її проводять фінансові органи з метою забезпечення правильності стягнення податків), так і обов'язкову перевірку річних балансів, рахунків прибутків і збитків та інших форм (її здійснюють господарські контролери). Зокрема, Федеральне відомство з фінансів займається податковою перевіркою підприємств і оподаткуванням іноземних капіталовкладень, а Федеральна контрольно-ревізійна служба здійснює поточний контроль за бюджетом.

У більшості розвинутих країн світу, у тому числі у країнах Європейського Союзу, фінансовий контроль здійснюють рахункова палата, а також урядові контрольно-ревізійні служби. Так, у ФРН, Фінляндії та в інших країнах рахункова палата контролює діяльність усіх федеральних підприємств, страхових установ федерації, приватних підприємств із 50-відсотко-вою часткою державного майна, решту організацій та відомств, якщо вони розпоряджаються державними коштами. В Австрії Рахункова палата уповноважена не лише здійснювати перевірки державного господарства федерації, а й контролювати фінансову діяльність місцевих органів влади, благодійних фондів і закладів, управління якими здійснюється органами федерації. Державна рахункова палата Угорщини, крім того, контролює діяльність податкового управління, державної митниці, управління гербових зборів і навіть господарську діяльність партій.

У Франції важливу роль в управлінні централізованими фінансовими ресурсами, крім уряду й Міністерства фінансів, промисловості й економіки, відіграють також такі спеціалізовані державні утворення, як Національна кредитна рада, Банківська контрольна комісія, Комісія економічного і регіонального розвитку країни.

Крім зазначених відомств, у Франції використовують структури контролю галузевого спрямування, зокрема такі, як Генеральна інспекція національної освіти, Генеральна інспекція національної політики тощо.

На приватних підприємствах контроль держави за їхньою діяльністю обмежується перевірками своєчасності й повноти відрахувань до бюджету, правильності ведення бухгалтерських рахунків (обліку), дотримання чинного законодавства з питань оплати праці найманих працівників, виконання державних контрактів і зобов'язань (контроль за використанням бюджетних коштів). Решта питань, пов'язаних із забезпеченням ефективності діяльності приватних підприємств, підлягає внутрішньому контролю, який здійснюється самостійними підрозділами підприємств або аудиторами.

У більшості країн основними критеріями, за якими держава контролює роботу приватних і державних підприємств, є виконання обов'язкових відрахувань до державного (федерального) бюджету і реалізація урядових замовлень. У державному секторі економіки, крім того, предметом державного контролю є оцінка ефективності роботи підприємств шляхом порівняння видатків і доходів від реалізації продукції, цільового витрачання державних коштів та використання державного майна.

Контроль за діяльністю державних підприємств у Франції, частка яких становить близько 20 %, умовно поділяють на два основні різновиди: внутрішній і зовнішній.

Внутрішній контроль, який забезпечують фінансові контролери підприємств, адміністрацій, державні бухгалтери та Генеральна інспекція фінансів, спрямований здебільшого на перевірку законності здійснених операцій та збереження державного майна від розкрадання. Усі заходи, які здійснюються державними бухгалтерами Франції, підлягають низці перевірок, мета яких - забезпечити виконання затверджених бюджетних операцій та додержання правил ведення державного бухгалтерського обліку.

Зовнішній контроль здійснює Рахункова палата та її регіональні підрозділи. Слід наголосити, що Рахункова палата існує у Франції з 1303 р., а Генеральна інспекція фінансів (аналог ГоловКРУ України) - з 1816 р. Рахункова палата здійснює судовий нагляд за індивідуальними рахунками управління головних державних бухгалтерів і контроль адміністративного характеру за комплексом операцій державного обліку. Таким чином, зовнішній контроль не обмежується виробничо-господарським рівнем, а виходить на державний, Оскільки Рахункова палата має ієрархічну структуру підпорядкованості. Вона перевіряє й оцінює всі державні рахунки, які здійснюють бухгалтерії державних підприємств і адміністрацій, видає постанови, в яких зазначаються не лише недоліки роботи державних об'єктів, а й рішення щодо відшкодування втрат, заподіяних державі. Доповіді за результатами перевірок, які робить Рахункова палата, щорічно подаються президентові республіки та друкуються в пресі.

Становлення та розвиток ринкових відносин в Україні супроводжуються появою підприємств різних форм власності, зміною джерел формування фінансових ресурсів, принципів фінансування та кредитування, ціноутворення, складу фінансово-кредитної системи. За цих умов з'явилося багато нових напрямів фінансового контролю, яким не приділялося належної уваги при адміністративно-командній системі управління. Сформувалася велика сфера діяльності для фінансового контролю, що потребує певної зміни та удосконалення наявної системи контрольних органів. Найбільш прийнятною для України системою органів державного фінансового контролю є система Франції, з огляду на те, що структура цих органів і виконуваних ними функцій контролю за використанням бюджетних коштів практично ідентична вітчизняній (табл. 1.1)1.

**Таблиця 1.1. Порівняльна таблиця системи органів державного фінансового контролю України та Франції**

|  |  |
| --- | --- |
| **№ з/п** | **Органи, що здійснюють державний фінансовий контроль** |
| **в Україні** | **у Франції** |
| 1 | Міністерство фінансів | Міністерство фінансів, промисловості й економіки |
| 2 | Рахункова палата (діє з 1996 р.) | Рахункова палата (діє з 1303 р.) |
| 3 | Головне контрольно-ревізійне управління (діє з 1993 р.) | Генеральна інспекція фінансів (діє з 1816 р.) |
| 4 | Державне казначейство (діє з 1995 р.) | Казначейство (діє з 1887 р.) |
| 5 | Контрольно-ревізійні підрозділи галузевих міністерств та відомств | Фінансові контролери підприємств, адміністрацій, державні бухгалтери |

У Болгарії державний фінансовий контроль здійснюється міністерством фінансів через Головне управління фінансового контролю і територіальні управління. Штат визначається радою міністрів. Фінансові ревізори призначаються та звільняються наказами міністра фінансів. Головне управління проводить єдину ревізійну політику, створює методичну базу, здійснює нагляд за відомчим контролем. План роботи затверджується міністром фінансів. Предметом контролю є законність фінансово-господарських операцій, достовірність бухгалтерської звітності, дотримання бюджетної та валютної дисципліни, приватизаційні операції тощо1.

У Румунії основу контролю становлять такі його різновиди, як парламентський, урядовий та відомчий. Парламентський контроль здійснюється Рахунковою палатою (штат - близько 300 осіб), яка має свої дирекції в усіх регіонах (Румунія адміністративно розділена на 41 повіт). 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.

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 парламентарною 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 напрямами - 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. Контрольні функції парламенту виконують:

* 1) постійний парламентський конституційний комітет, який вивчає роботу уряду в цілому;
* 2) парламентський омбудсмен, завданням якого є забезпечення законності дій державних органів;
* 3) парламентські аудитори;
* 4) уряд наділений функціями контролю через Управління канцлера юстиції у питаннях дотримання законності і захисту прав у державі та через Національне ревізійне управління.

Інститут парламентських аудиторів складається з 12 уповноважених членів парламенту, 12 їх заступників та Управління парламентських аудиторів штатною чисельністю 30 державних службовців. Парламентські аудитори покликані вивчати ефективність використання ресурсів міністерствами та іншими центральними органами державного управління, оцінювати адміністративну діяльність виконавчої влади в цілому. Центральним адміністративним органом Державного фінансового аудиту Швеції є Національне ревізійне управління (НРУ) - незалежний інститут, наділений спеціальними контрольними функціями. Головним завданням НРУ є пошук недоліків і слабких 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 передаються парламенту, уряду та урядовим відомствам для розгляду і прийняття відповідних рішень.

НРУ очолює Генеральний аудитор, який призначається урядом на 6 років з правом продовження терміну роботи на посаді. Колегіальним органом НРУ є Консультативна рада у складі 10 членів. Штат відомства становить близько 300 державних службовців і переважно складається з економістів та соціальних дослідників. Роботу НРУ організовано у двох основних напрямах: 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 НРУ спрямована 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 тим сферам, у яких спостерігається підвищений ризик низької продуктивності та виникнення матеріальних помилок.

Важливою місією Департаменту аудиту адміністративної діяльності є пошук недоліків у системі управління державним сектором. Аудит здійснюється в усіх державних відомствах та організаціях і фондах, 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 урядом1.

Аудит адміністративної діяльності впроваджений у Швеції в 1967 р. і з того часу сфокусований на трьох загальних показниках, які найбільш повно характеризують стан управління державними ресурсами. А саме:

* 1) ефективність - дієвість, рівень досягання мети;
* 2) продуктивність - плодотворність, ступінь корисності споживання ресурсів для створення продукту;
* 3) ощадність - економія, ступінь мінімізації видатків з огляду на якість продукту.

Зразком найоптимальнішого підходу до питання використання функцій вищого органу контролю є досвід Бахрейну. Професійними складовими організаційної структури органу державного фінансового аудиту цієї країни є секції:

* 1) фінансового аудиту (аналіз загального фінансового стану підприємств та установ; перевірка дотримання положень нормативно-регулювальних документів);
* 2) аудиту адміністративної діяльності (визначення економічності й ефективності, оцінка якості й кількості наданих послуг; аналіз досягнення об'єктом контролю поставленої мети);
* 3) аудиту комп'ютерних та бухгалтерських систем.

До цих трьох напрямів можна додати лише аудит навколишнього середовища, який у деяких розвинутих країнах виокремлюють із аудиту адміністративної діяльності у вид державного контролю.