

В.І. Вербицька, В.В. Кисіль

*Харківський національний автомобільно-дорожній університет, Україна*

## ДОСЛІДЖЕННЯ ЗАРУБІЖНОГО ДОСВІДУ ОСНОВ ПОБУДОВИ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО КОНТРОЛЮ

*Стаття присвячена розгляду проблем та тенденцій зміцнення економічного потенціалу країни шляхом якісного управління державними фінансами, що є пріоритетним завданням держави. Відзначено низьку ефективність застосовуваних інструментів та доведено потребу вдосконалення державного фінансового контролю. Обґрунтовано необхідність вивчення та впровадження в практичну діяльність позитивного досвіду побудови системи державного контролю, існуючого в Королівстві Нідерланди.*

**Ключові слова:** державні ресурси, державний фінансовий контроль, державний фінансовий аудит, ефективність, результативність, прозорість.

### Постановка проблеми

Сучасний стан соціально-економічного розвитку і добробут суспільства безпосередньо залежать від ефективності та результативності механізму державної політики й управління наявними ресурсами. Від того, наскільки законно, ефективно, прозоро здійснюється управління, використання і збереження державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів у міністерствах та інших органах виконавчої влади, державних фондах, бюджетних установах і суб'єктах господарювання державного сектору економіки, а також від якості організації та здійснення контролю за цим процесом значною мірою залежить фінансова стабільність і безпека країни, ефективність державної політики, рівень якості життя населення, досягнення соціально-економічних цілей держави. Тому в процесі забезпечення якості управління та використання державних ресурсів важливою (без перебільшення) є роль інститутів державного фінансового контролю, ефективність інструментів і методичних прийомів, які вони використовують у процесі діяльності.

Практика довела, що політика орієнтування державного фінансового контролю протягом багатьох років на виявлення порушень і покарання винних осіб не дала належного результату та не сприяла підвищенню ефективності управління і використання фінансових ресурсів учасниками бюджетного процесу. Зокрема, обсяги порушень бюджетного законодавства (незаконного, зокрема нецільового) та неефективного використання бюджетних ресурсів органами державної влади та органами місцевого самоврядування, які щорічно виявляють органи Держаудитслужби, є надзвичайно масштабними. Водночас вимоги щодо усунення

встановлених за результатами контрольних заходів фінансових порушень виконуються на вкрай низькому рівні.

Тому на шляху до європейської інтеграції та забезпечення ефективного, законного, цільового, раціонального, результативного використання та збереження державних ресурсів органами державної влади та органами місцевого самоврядування, суб'єктами господарювання державного та комунального секторів, а також підвищення відповідальності їх керівників за ефективність управлінських рішень і результативність діяльності слід ретельно вивчати та впроваджувати в практичну діяльність позитивний досвід, існуючий в розвинених країнах. Однією з таких країн є Королівство Нідерланди.

### Аналіз останніх досліджень і публікацій

Дослідження проблем державного контролю та аудиту знаходять своє відображення в сучасних працях багатьох відомих вчених-економістів, зокрема, Бардаша С., Осадчої Т. [1], Гаращука В. [2], Гринчука Ю. С., Шемігона О. І., Вихора М. В. [3], Єдинак Т. С., Павлишен О. В. [4], Калетник Г., Здирко Н. [5], Найдъон Є. М., Сандул В. А. [6], Ян Ван Тайна, Андреева П., Чечулина О., Тимохіна М. [7], Сизова А. І., Шрамка О. В., Пелешка В. І. [8], та інших, які у своїх працях відмічають, що державний аудит як форма державного фінансового контролю постійно змінюється через вплив факторів економічної системи, і з'являються нові теоретичні і практичні проблеми, які потребують вирішення. Разом з тим питання як державного фінансового контролю, так і державного аудиту є відносно новими для України, а тому залишаються недостатньо відпрацьованими як у теоретичному, так і у методологічному плані.

## Мета статті

Мета статті полягає у з'ясуванні особливостей побудови системи державного фінансового контролю у Королівстві Нідерланди для використання позитивного досвіду в умовах України.

## Виклад основного матеріалу дослідження

Королівство Нідерланди, більше ніж будь-яка інша європейська країна, має великий історичний досвід у сфері державного внутрішнього фінансового контролю.

Фактично у Королівстві Нідерланди функціонують три рівні контролю: перший - понад 9 тис. менеджерів, які забезпечують надійну систему внутрішнього контролю в державних органах; другий - близько 600 внутрішніх аудиторів Центральної урядової аудиторської служби (CGAS); третій - близько 300 аудиторів Аудиторського суду, що реалізують функцію зовнішнього аудиту. Варто наголосити, що у Нідерландах усі необхідні для держави функції (зокрема і щодо фінансового контролю) спочатку визначають у системі державного управління, а потім їх розподіляють між органами, що дає змогу чітко розмежувати повноваження і компетенції різних органів, у тому числі й контролюючих.

На підтвердження ефективності трирівневої системи контролю є дані, наведені голландськими колегами, про загальну кількість помилок у виконанні бюджету - 0,3 % від усіх видатків за 2015 рік. До того ж упродовж останніх десятиріч цей показник не зростає вище 1 %. Під помилками розуміють і такі порушення, наприклад, коли кошти витрачено за цільовим призначенням, але не дотримано окремих умов укладених договорів (угод) у частині термінів оплати за надані послуги. У кожному державному органі створено окремий підрозділ, який виконує функції підтримки фінансового управління і контролю, тобто чистоти теорії державного внутрішнього фінансового контролю (ДВФК), у розумінні Єврокомісії, не дотримано [9].

Теорія ДВФК не передбачає створення нарівні кожного міністерства (установи) окремих підрозділів для реалізації цієї функції. У розумінні Єврокомісії, фінансове управління і контроль - це щоденний процес, в основу якого покладено систему правил, регламентів, процедур, застосування яких є обов'язковим. Проте, на думку голландської сторони, ДВФК у чистому вигляді не завжди є ефективним у конкретному середовищі. Тому однією з порад, є пристосовувати та адаптувати європейську модель ДВФК до вітчизняних умов. Фактично такі підрозділи

здійснюють діяльність відповідно до Стандартів внутрішнього контролю, які становлять кодифікацію загальноприйнятих принципів, що лежать в основі формування системи фінансового управління і контролю (внутрішнього контролю).

Порядок запровадження систем внутрішнього контролю в кожній установі та організації Голландії єдиний: на першому етапі - запровадження системи внутрішнього контролю у веденні бухгалтерського обліку та фінансової звітності; на другому - у видах діяльності та процесах; на третьому - в ІТ-системах.

Внутрішній аудит у Нідерландах реалізує Центральна урядова аудиторська служба [8]. Окремої уваги заслуговує досвід Королівства Нідерланди у сфері функціонування внутрішнього аудиту. На відміну від класичної теорії ДВФК, яка передбачає, зокрема, функціонування децентралізованих підрозділів внутрішнього аудиту в кожному міністерстві, з метою підвищення незалежності та об'єктивності функції внутрішнього аудиту такі підрозділи були добровільно об'єднані та утворено Центральну урядову аудиторську службу при Міністерстві фінансів. До беззаперечних переваг централізації функції внутрішнього аудиту віднесено насамперед підвищення рівня її незалежності від керівництва міністерств та, як наслідок, підвищення її ефективності, результативності та прозорості.

Центральна урядова аудиторська служба організаційно належить до складу Міністерства фінансів Королівства Нідерланди. Водночас переважна частина цих аудиторів фактично реалізує свої повноваження безпосередньо у міністерствах (має робочі місця, входить до складу колегіальних органів цих міністерств, спільно з керівництвом міністерств (із урахуванням їх завдань) планує внутрішні аудити, узгоджує із керівництвом міністерства проведення аудитів, аудиторські рекомендації та їх запровадження).

До основних функцій цієї служби передусім належить проведення обов'язкових аудитів фінансової звітності міністерств (фінансові аудити), а також аудитів ефективності (які в Голландії термінологічно визначені як операційні аудити) і аудитів ІТ-систем. Крім того, до повноважень цієї служби входить проведення аудитів коштів ЄС, здійснення попередньої оцінки проектів (у тому числі інноваційних та інвестиційних), аудитів за фактами зловживань, корупції тощо (останні два напрями аудитів проводяться за окремими зверненнями). З погляду організації контрольних заходів, аудити, що проводяться Центральна урядова аудиторська служба, можуть бути обов'язковими (фінансові аудити), плановими, тобто визначеними спільно з керівництвом міністерства на підставі попередньої оцінки ризиків, або

аудиторськими послугами, тобто такими, що проводяться за окремими зверненнями у визначеному законодавством порядку.

Структура Центральної урядової аудиторської служби передбачає:

- 26 галузевих робочих груп, до складу яких входять внутрішні аудитори, які працюють безпосередньо в міністерствах. Міністерств у Голландії - 11, а робочих груп – 26 оскільки в окремих багатофункціональних міністерствах функціонує по 3-4 робочі групи. Наприклад, у Міністерстві оборони - 4 робочі групи (армія, флот, поліція, внутрішні війська);

- 5 департаментів, які працюють безпосередньо в Центральній урядовій аудиторській службі, у тому числі - 2 реалізують послуги з ІТ-аудиту та аудиту ефективності (зокрема попередню оцінку проєктів), а також Департамент аудиту коштів ЄС (частково підпорядкований Єврокомісії), Департамент апарату та Департамент взаємодії з регіонами;

- 2 підрозділи, які займають окрему позицію у Службі (вони не проводять аудитів і підпорядковані безпосередньо керівникові), - Департамент контролю якості аудиторської діяльності та інновацій і Корпоративний офіс (аналог патронатної служби Міністра з окремими організаційними та кадровими функціями). Із 600 внутрішніх аудиторів служби приблизно 60 % - це фінансові аудитори, які забезпечують здійснення обов'язкових аудитів фінансової звітності, та близько 40 % - аудитори, що проводять аудити ефективності та ІТ-аудити.

Доцільно також зазначити, що процес об'єднання децентралізованих підрозділів внутрішнього аудиту міністерств у Центральну урядову аудиторську службу відбувався добровільно і поступово. Рішення про злиття департаментів внутрішнього аудиту (Програма Реформи Центрального Уряду: «У напрямі кращого та компактнішого Уряду») було прийнято ще 2007 року, а фактично утворено лише 01.05.2012 року. Підґрунтям цього рішення стали результати постійного і системного моніторингу ефективності реалізації функції внутрішнього аудиту на державному рівні, які засвідчували наявність ознак поступової втрати незалежності децентралізованих підрозділів внутрішнього аудиту від впливу керівника відповідного міністерства. Водночас не йдеться про наявність конкретних фактів порушень принципу незалежності функції внутрішнього аудиту, а лише про існування потенційної можливості сумнівів у результатах внутрішнього аудиту через зростання рівня невпевненості.

На сучасному етапі в голландській системі ДВФК відбувається додаткове посилення принципу централізації функції внутрішнього аудиту, тобто запроваджуються механізми ще більшого

обмеження впливу міністра на її реалізацію. Цю функцію централізовано також у Бельгії та Швеції - країнах із далеко не найнижчим рівнем економіки та життя.

У Королівстві Нідерланди на першому етапі було утворено координаційний офіс Служби та посилено координацію децентралізованих підрозділів міністерств. Згодом, 2010 року, підрозділи внутрішнього аудиту чотирьох перших міністерств добровільно об'єдналися у CGAS, останніми приєдналися підрозділи внутрішнього аудиту Міністерства оборони та Міністерства закордонних справ Голландії.

Органом зовнішнього фінансового контролю в Нідерландах є Аудиторський суд (аналог Рахункової палати), головний принцип функціонування якого - повна незалежність.

Аудиторський суд Нідерландів має багаторічну історію (був заснований ще 1814 року), що також є одним із факторів його незалежності та ваги в системі державного управління. Права і повноваження Аудиторського суду визначають Конституція та Бюджетний кодекс. Аудиторський суд має досить широкий спектр повноважень. Зокрема, до підконтрольних йому об'єктів належить уряд та всі центральні органи влади, підприємства з державною часткою, а також приватні установи, які отримують бюджетні кошти та/або виконують публічні завдання - делеговані урядом повноваження (такі як університети, лікарні, школи тощо). Водночас Аудиторський суд не має повноважень щодо контролю за муніципалітетами (тобто місцевими органами та місцевими бюджетами). Аудиторський суд працює за вест-мінстерською моделлю. Тобто це колегіальний орган, що не має судових функцій чи будь-яких юридичних та/або правоохоронних повноважень щодо винесення рішень із примусового повернення бюджетних коштів, використаних з порушеннями. Звіти за результатами контролю Аудиторського суду передаються до Парламенту для подальшого вжиття заходів (у тому числі й для прийняття рішень щодо повернення використаних з порушенням коштів). Аудиторський суд може лише надавати рекомендації, але не може нічого змінювати самостійно. Вимагати реагування з боку міністра на результати аудиту вправі лише Парламент.

Підсумовуючи викладене, зазначимо, що повноваження органів зовнішнього та внутрішнього фінансового контролю - Аудиторського суду та Центральної урядової аудиторської служби - у дечому перетинаються (дублюються) зважаючи на значну ідентичність об'єктів контролю. Проте здебільшого їхні повноваження чітко розмежовані у контексті напрямів реалізації аудиторської

діяльності. Наприклад, і Аудиторський суд, і Центральна урядова аудиторська служба мають повноваження щодо оцінки ефективності реалізації бюджетних програм. Центральна урядова аудиторська служба зосереджується переважно на оцінці операційних цілей, а Аудиторський суд - на оцінці стратегічних цілей та реалізації політики у відповідній сфері загалом. Крім того, навіть у тих сегментах, де повноваження Аудиторського суду та Центральної урядової аудиторської служби збігаються, голландські колеги вважають таке дублювання корисним для державного контролю, оскільки воно додатково підкреслює принципи прозорості здійснення фінансового контролю та об'єктивності і неупередженості обох органів під час реалізації своїх повноважень [8].

Окрему увагу варто звернути на взаємодію різних органів у сфері фінансового контролю. Центральна урядова аудиторська служба активно співпрацює з Аудиторським судом, Інститутом внутрішніх аудиторів, Нідерландською організацією бухгалтерів, приватними аудиторськими фірмами, Єврокомісією (у питаннях здійснення контролю за коштами ЄС), а також з університетами, які готують кадри у відповідній сфері. Між Аудиторським судом та Центральною урядовою аудиторською службою взаємодію організовано на рівні домовленостей вищого керівництва цих органів, що сприяє розмежуванню компетенцій цих органів. Наприклад, Центральна урядова аудиторська служба більше фокусується на законності та ефективності здійснення операцій, а Аудиторський суд - на ефективності політики загалом. Слід також зазначити, що між цими органами налагоджено й обмін інформацією та доступ до баз даних одне одного. Аудиторський суд, приміром, має доступ до даних Центральної урядової аудиторської служби.

Також для постійної взаємодії утворено консультативний комітет, до якого включено представників Центральної урядової аудиторської служби, Аудиторського суду. У межах його діяльності щомісячно відбуваються відповідні тристоронні зустрічі. Такий комітет може надавати пропозиції (зокрема щодо внутрішнього контролю та аудиту), які надалі впроваджуються на рівні міністерств [9]. Важливою також є співпраця з Інститутом внутрішніх аудиторів та Нідерландською організацією бухгалтерів. Ці установи - професійні органи, які розробляють методологію (зокрема проведення аудитів, а також для роботи бухгалтерів), а тому відіграють певну урядову роль. Взаємодію з ними, обмін передовим досвідом, узгоджене вирішення нагальних питань і певну координацію діяльності між цими установами голландські колеги вважають необхідними для

забезпечення належного управління та контролю в державі.

## Висновки

Отже, якість управління державними фінансами та стан фінансово-бюджетної дисципліни в країні на сьогодні потребує суттєвого покращення, з чого випливає необхідність подальшого розвитку «форм і методів державного контролю за дотриманням законодавства, закону про захист прав споживачів» [10]. Отже, окремі аспекти досвіду, становлення і розвитку системи фінансового контролю Нідерландів можуть бути вже сьогодні реалізовані в Україні, зокрема під час реформування Державної аудиторської служби, а також при подальшій розбудові системи державного внутрішнього фінансового контролю європейського зразка.

## Література

1. Bardash S., Osadcha T. (2020) Current status of state financial control of Ukraine and ways of its improvement. *Baltic Journal of Economic Studies*, Vol. 6. № 2. P. 17-24.
2. Гаращук В. Контроль та нагляд у державному управлінні. / В. Гаращук. - Х.: Фоліо, 2020. 176 с.
3. Гринчук Ю. С. Контроль як функція державного управління: економіко-правова сутність та механізм застосування. / Ю.С. Гринчук, О.І. Шемігон, М.В. Вихор // *Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка»*. № 4. 2019. Режим доступу: [http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/4\\_2019/5.pdf](http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/4_2019/5.pdf)
4. Єдинак Т. С. Контроль як функція державного управління: сутність та класифікація. / Т.С. Єдинак, О.В. Павлишен // *Вісник Академії митної служби України. Сер. : Державне управління*, 2011. № 1. С. 12–18.
5. Kaletnik H., Zdyrko N. (2021) Public financial control in Ukraine : state, problems, prospects. *Economic Annals-XXI*, Vol. 187. Issue 1-2. P.163-176.
6. Найдьон С. М. Окремі аспекти діяльності органів державного фінансового контролю. / С.М. Найдьон, В.А. Сандул // *Юридична наука*. № 5(107) . 2020. Том 2. С. 51.
7. Jan van Tainen, Andreev P. P., Chechulin O. O., Timokhin M. G. (2012) *State Internal Financial Control: Ukraine and European Experience*. K. : European Institute of Public Administration and Audit, 183 с.
8. Сизов А. І. Досвід королівства Нідерланди з впровадження внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту. / А.І. Сизов, О.В. Шрамко, В.І. Пелешко, // *Економіка та держава*. 2016. № 3. С. 46-50.
9. Efimenko T. I., Jan van Tainen, Hasanov S. S. (2014) *Public Finances in the Netherlands: Information and Analytical Materials*, K. : ДННУ «Акад. фін. управління», 106 с.
10. Вербицька В.І. Напрямок розвитку ринку кредитування в сучасних умовах України. / В.І. Вербицька, В.М. Бредіхін // *Комунальне господарство міст. Сер. Економічні науки*. 2020. Т. 2, Вип. 155. С. 34–40.

## References

1. Bardash S., Osadcha T. (2020) Current status of state financial control of Ukraine and ways of its improvement. *Baltic Journal of Economic Studies*, Vol. 6. № 2. P. 17-24.
2. Harashchuk V. (2020) Kontrol' ta nahlyad u derzhavnomu

upravlinni. KH.: Folio, 176 p. [in Ukrainian]

3. Grynychuk Y., Shemigon O., Vykhor M. (2019) Control as a public administration function: the economic and legal essence, its application mechanism. *Journal «Efektyvna ekonomika»*. № 4. 2019, Retrieved from: [http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/4\\_2019/5.pdf](http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/4_2019/5.pdf) [in Ukrainian]

4. Yedynak T. S., Pavlyshen O. V. (2011) Kontrol' yak funktsiya derzhavnoho upravlinnya: sutnist' ta klasyfikatsiya. *Visnyk Akademiyi mytnoyi sluzhby Ukrainy. Ser. : Derzhavne upravlinnya*, № 1. P. 12–18. [in Ukrainian]

5. Kaletnik H., Zdyrko N. (2021) Public financial control in Ukraine : state, problems, prospects. *Economic Annals-XXI*. Vol. 187. Issue 1-2. P. 163-176.

6. Nayd'on YE. M., Sandul V. A. Okremi aspekty diyal'nosti orhaniv derzhavnoho finansovoho kontrolyu. *Yurydychna nauka*. № 5(107). 2020. Tom 2. S. 51. [in Ukrainian]

7. Jan van Tainen, Andreev P. P., Chechulin O. O., Timokhin M. G. (2012) State Internal Financial Control: Ukraine and European Experience. K. : European Institute of Public Administration and Audit, 183 p.

8. Syzov A. I., Shramko O. V., Pyelyeshko V. I. (2016) Dosvid korolivstva Niderlandy z vprovadzhennya vnutrishn'oho kontrolyu ta vnutrishn'oho audytu. *Ekonomika ta derzhava*. № 3. P. 46-50. [in Ukrainian]

9. Efimenko T. I., Jan van Tainen, Hasanov S. S. (2014) Public Finances in the Netherlands: Information and

Analytical Materials. K. : DNNU «Akad. fin. upravlinnya», 106 p.

10. Verbytska, V., & Bredikhin, V. (2020). Credit market development directions in modern Ukrainian conditions. *Municipal Economy of Cities*, 2(155), 34–40. [in Ukrainian]

**Рецензент:** доктор наук з державного управління, професор В.В. Маліков, Харківський національний автомобільно-дорожній університет, Україна

**Автор:** ВЕРБИЦЬКА Вікторія Іванівна  
кандидат економічних наук, доцент, доцент  
кафедри обліку і оподаткування

Харківський національний автомобільно-дорожній університет

E-mail – [verbytska67@gmail.com](mailto:verbytska67@gmail.com)

ID ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-7103-6738>

**Автор:** КИСІЛЬ Владислав Васильович  
здобувач вищої освіти спеціальності «Облік і оподаткування»

Харківський національний автомобільно-дорожній університет

E-mail – [ea1m22kvv@stud.khadi.kharkov.ua](mailto:ea1m22kvv@stud.khadi.kharkov.ua)

## STUDY OF FOREIGN EXPERIENCE OF THE BASIS OF CONSTRUCTION OF THE SYSTEM OF STATE CONTROL

V. Verbytska, V. Kisil

Kharkiv National Automobile and Highway University, Ukraine

*The article is devoted to consideration of the problems and trends of strengthening the economic and social potential of the country through quality management of state finances, which is a priority task of the state and its institutions in the conditions of increasing the use of state resources and overcoming the consequences of the global financial and economic crisis. The financial stability and security of the country, the effectiveness of state policy, the level of the population's quality of life, the achievement of social -economic goals of the state. Therefore, in the process of ensuring the quality of management and the use of state resources, the role of state financial control institutions, the effectiveness of the tools and methods they use in the process of activity is important (without exaggeration). The experience gained in this direction proved the low effectiveness of the tools used and proved the need to improve state financial control and audit. The need for careful study and implementation into practical activity of the positive experience of building a state control system existing in developed countries, one of which is the Kingdom of the Netherlands, is justified. There are three levels of control in this country, and all the functions necessary for the state (in particular, regarding financial control) are first determined in the state administration system, and then they are distributed among the bodies, which makes it possible to clearly distinguish the powers and competences of different bodies, including controlling The procedure for introducing internal control systems in every institution and organization of the Netherlands, merging internal audit units into the Central Government Audit Service under the Ministry of Finance, and introducing mechanisms to further limit the minister's influence on implementation deserve attention for the implementation of positive experience in the practical activities of the state financial control bodies of Ukraine. control, the existence of an independent external financial control body (audit court), cooperation and exchange of information between the Central Government Audit Service, the Court of Auditors, the Institute of Internal Auditors, the Netherlands Organization of Accountants, private audit firms, the European Commission (in matters of control over EU funds), and also with universities that train personnel in the relevant field.*

**Keywords:** state resources, state financial control, state financial audit, efficiency, effectiveness, transparency.