

Література:

1. Державне фінансування партій: відкладена реальність [Електронний ресурс] / Український незалежний центр політичних досліджень – Режим доступу : <http://www.ucipr.kiev.ua/publications/derzhavne-finansuvannia-partii-vidkladena-realnist>.
2. Європейський досвід державного фінансування політичних партій: висновки для України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://old.niss.gov.ua/monitor/juni08/9.htm>.
3. Керівні принципи регулювання політичних партій ОБСЄ/БДПЛ та Венеціанської Комісії прийняті Венеціанською Комісією на 84 пленарній сесії (Венеція, 15–16 жовтня 2010 року) // Вибори та демократія. – 2011. – № 2 (28).
4. Конституція Французької Республіки [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.conseil-constitutionnel.fr/conseil-constitutionnel/root/bank/pdf/conseil-constitutionnel-5074.pdf>.
5. Конституція Португальської Республіки [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.wipo.int/wipolex/ru/text.jsp?file_id=179473.
6. Конституція Італійської Республіки [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://costituzionerepubblicaitaliana.jimdo.com/parte-prima-titolo-iv/>
7. Конституція Грецької Республіки [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.hri.org/docs/syntagma/artcl50.html>.
8. *Топалова С. О.* Політичні партії як суб'єкти державної влади: компаративістський аналіз / С. О. Топалова. – Х., 2004. – 210 с.
9. Україна: політичні стратегії модернізації : зб. наук.-аналіт. доп. / [О. Л. Авксентьев та ін. ; за ред. М. М. Розумного (заг. ред.) та ін.] ; Нац. ін-т стратег. дослідж. – К. : НІСД, 2011. – 322 с.
10. *Шаповал В. М.* Конституційне право зарубіжних країн. Академічний курс : підруч. / В. М. Шаповал. – К. : Юрінком Інтер, 2008.
11. *The Federalist Papers.* – N.Y., 1999. – 98 p.

Надійшла до редколегії 04.11.2014 р.

УДК 35.073.52:351.72

Л. С. КОНОВАЛОВ

**РЕАЛІЗАЦІЯ МЕХАНІЗМУ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ
ЕФЕКТИВНОСТІ ПУБЛІЧНИХ КОШТІВ
У РОЗВИНЕНИХ КРАЇНАХ СВІТУ**

Досліджено досвід Австралії, Німеччини, Франції, США та Канади у сфері здійснення державного аудиту ефективності публічних коштів та визначено можливості застосування його елементів у сучасних умовах в Україні.

Ключові слова: державний фінансовий контроль, аудит ефективності публічних коштів, зарубіжний досвід.

The paper explores the experience of Australia, Germany, France, the USA and Canada in the sphere of state audit of public funds performance and determines the possibilities of implementing its elements in the current conditions in Ukraine.

Key words: state financial control, audit of public funds performance, foreign experience.

Обов'язковою умовою забезпечення високих темпів зростання економіки, вирішення найважливіших соціальних проблем на сучасному етапі в Україні є здійснення якісних перетворень і підвищення ефективності діяльності держави в різних сферах. Вирішення зазначених завдань висуває нові вимоги і до організації державного фінансового контролю як складової частини системи державного управління, яка повинна відповідати новим орієнтирам соціально-економічного розвитку країни. З огляду на це особливої актуальності набуває трансформація державного фінансового контролю, його перехід від традиційної перевірки адресності, доцільності та юридичного обґрунтування розподілу бюджетних асигнувань до контролю ефективного, результативного і економічного використання державних ресурсів, який здійснюється в рамках аудиту ефективності. Це вимагає формування дієвого механізму державного аудиту ефективності публічних коштів, наукове обґрунтування якого неможливо без детального вивчення зарубіжного досвіду у цій сфері.

Аудит ефективності використання державних фінансових ресурсів та активів в Україні знаходиться лише на стадії становлення, тоді як у розвинених країнах Заходу накопичений значний досвід управління і контролю за державними фінансами. Механізми реалізації аудиту ефективності в публічній сфері у розвинених країнах викликають значний науковий інтерес. Серед вітчизняних науковців, які вивчають зарубіжний досвід здійснення аудиту ефективності, слід відмітити Я. Лин, Н. Рубан, Р. Рудніцьку, Я. Сілецького, І. Стефанова, І. Чумакову та ін. Разом із тим слід констатувати недостатній рівень теоретичного узагальнення досвіду розвинених країн та відсутність конкретних рекомендацій щодо його впровадження в Україні.

Метою статті є дослідження закордонного досвіду здійснення державного аудиту ефективності публічних коштів та визначення можливостей його адаптації до вітчизняних умов.

Аудит ефективності потрібно розглядати як закономірну чергову еволюційну гілку розвитку аудиту, коріння якого занурено глибоко в історію (ознаки аудиту мали місце за тисячі років до нашої ери у Стародавніх Єгипті та Греції, Римській імперії, Вавилонському царстві та інших державах того часу) [4].

Підходи до здійснення аудиту ефективності, сформульовані в концентрованому вигляді у Лімській декларації про керівні принципи фінансового контролю [6], прийнятій на IX Конгресі міжнародної організації вищих органів фінансового контролю у жовтні 1977 р., довгий час до цього застосовувалися у розвинених країнах світу. Наприклад, ще за 10 років до прийняття Лімської декларації, у 1967 р. у Швеції в процесі реформування державної системи фінансового управління Національне ревізійне бюро (Swedish National Audit Office) отримало статус органу зовнішнього державного фінансового контролю, який концентрує свою увагу переважно на проведенні аудиту ефективності [2, с. 26]. В подальшому на основі узагальнення практичного досвіду проведення аудиту ефективності були розроблені спочатку його теоретичні основи (1970 р.), і вже після цього – методологія проведення перевірок діяльності органів державної влади у сфері ефективного використання публічних ресурсів (1975 р.) [4].

Передумовою виникнення та бурхливого розвитку аудиту ефективності у західних країнах була наявність низки взаємопов'язаних між собою чинників, які в сукупності створили для цього сприятливе середовище. Серед них:

1) складність та малоефективність застосування традиційних видів аудиту до контролю фінансових операцій на рівні держави в умовах збільшення долі державного сектору в національному доході окремих країн та розширення номенклатури державних видатків;

2) запровадження програмно-цільового методу бюджетування, що потребувало створення адекватної системи оцінки досягнутих цілей;

3) наявність комплексу умовно демократичних чинників, які різко знижують рівень імовірності допущення фінансових і законодавчих порушень, зловживань, що вивільняє час для іншої роботи контролюючих органів, а також формує таку систему функціонування держави, яка сама себе контролює, у том числі шляхом активної участі суспільства в системі державного управління. До них належать: ефективність функціонування системи внутрішнього контролю та її надійність; прозорість та публічність бюджетного процесу; наявність сильної опозиції виконавчої влади, в першу чергу – Парламентської; відповідальність та послідовність влади; свобода слова в країні та наявність незалежних ЗМІ, спільно з високою значимістю для влади суспільної думки [4].

За більш ніж 30-річний період розвитку аудиту ефективності державних витрат в зарубіжних країнах сформувалися загальноприйняті принципи і методика його проведення, хоча цілком очевидно, що в кожній країні є свої особливості у формах їх реалізації, що визначаються національним законодавством, історичною практикою, існуючими традиціями або звичаями.

Порівняльний аналіз практики діяльності контрольно-рахункових органів ряду зарубіжних країн показує велику відмінність законів, що діють у цій сфері. Тоді як у деяких країнах закони регулюють лише організаційну структуру рахункових органів, в інших вони концентруються на визначенні

їх контрольних повноважень. У Декларації підкреслюється необхідність закріплення в законодавчому порядку інституціональної, функціональної та організаційної незалежності органів фінансового контролю, так як це слугує забезпеченню законності, об'єктивності та системності контролю [6].

Як показує практика, важливе значення має дотримання принципу жорсткої регламентації діяльності контрольних органів, які забезпечують їх авторитетність. А це, в свою чергу, залежить від їх місця в державно-правових і фінансових системах конкретних країн і періодів розвитку. Державний фінансовий контроль будується за принципом суворої централізації, що безпосередньо впливає з функціональної єдності фінансової системи і державного управління. Будь-який інший контроль може бути децентралізовано за найрізноманітнішими схемами. Контроль за виконанням бюджету протягом фінансового року здійснюється або у формі Парламентського контролю, або як контроль через створення спеціальних контрольних органів – Рахункова палата (Франція, Німеччина), Генеральне звітне управління (США), Офіс генерального аудиту (Швеція), Комітет державної звітності (Великобританія), Офіс генерального аудитора (Канада). У Великобританії функції фінансового контролю виконує спеціальна посадова особа Палати громад – генеральний аудитор. Як правило, названі контрольні органи та особи володіють статусом незалежного органу, який уповноважений здійснювати контроль шляхом встановлення форм звітності, перевірки державної фінансової звітності, проведення розслідувань.

Відмінною особливістю багатьох зарубіжних систем контролю є виділення ряду рівнів контролю. Наприклад, у Франції три рівня контролю включають: дотримання норми, економічність, оцінка результату. У більшості європейських країн використовується складна система критеріїв у процесі контролю, яка, зокрема, включає критерії для вибору політики в галузі контролю та критерії оцінки ефективності та економічності використання бюджетних коштів. Так, у Франції при виборі політики в галузі контролю застосовуються такі критерії:

- фінансова значимість перевірки (мається на увазі масштаб фінансової операції за критерієм максимізації віртуальних доходів);
- оцінка ступеня ризику (з точки зору високої ймовірності порушення законодавства та необґрунтованості витрат);
- ефективність контролю (як можливий ефект перевірки при мінімальних витратах засобів і часу);
- зовнішній тиск (у формі Парламентського запиту або очікування громадськості).

У галузі бюджету застосовується спеціальний двоїстий контроль (що носить превентивний характер), так як виконання дохідних і видаткових статей бюджету органів публічної влади відбувається за участю розпорядників і “бухгалтерів державних установ”, які володіють монопольним правом розпоряджатися державними коштами, тобто правом прийняття рішень про їх цільове призначення.

У Німеччині Федеральна рахункова палата як незалежний контрольний орган (відповідно до закону “Про Федеральну рахункову палату” від 1985 р.) наділена правом перевірки всіх рішень, які приводять до змін доходів або витрат. Здійснюючи перевірку правильності ведення рахунків, Палата стежить за дотриманням законів, бюджету та адміністративних приписів. До числа її основних завдань належать такі: рентабельне та економічне використання засобів; можливість виконання завдань при меншій чисельності персоналу або при менших матеріальних витратах або ж можливість їх більш ефективного виконання іншими методами. У цьому зв’язку можна стверджувати, що німецька Рахункова палата активно орієнтована на оцінку рентабельного та ефективного витрачання державних коштів.

У США державні контрольні органи працюють в системі допоміжних органів конгресу США, що забезпечують реалізацію його контрольних функцій. До них відносяться: Генеральне звітне управління, Управління технологічних оцінок, Бюджетне управління конгресу і Дослідницька служба конгресу. Зокрема, Генеральне звітне управління аналізує ефективність використання державних коштів, контролює витрачання владою штатів і місцевими органами влади грошових коштів, отриманих по федеральних програмах фінансової підтримки. Крім того, Управління встановлює або затверджує форми звітності, а також розробляє висновки про законність витрачання державних коштів.

Цікавий досвід формування законодавчої бази аудиту в Австралії. Законодавчою основою роботи Office of Auditor – General в Австралії є Закон про аудит 1901 (Audit Act 1901). Мандат загального аудитора включає проведення аудиту фінансової звітності та аудиту ефективності роботи будь-якого державного органу, хоча аудит ефективності роботи державних підприємств може здійснюватися лише на вимогу міністерства, до якого належить дане підприємство, або на вимогу обох палат Парламенту.

Поряд із забезпеченням законодавчої основи аудиту, Закон про аудит забезпечує також законодавчу структуру фінансового управління та звітності громадського сектора відповідно до Конституції Австралії. У даний час формальна законодавча основа, що чітко регулює обов’язки адміністрації щодо досягнення ефективної роботи та підготовці звітів, відсутня. Однак інструкції та директиви, випущені на додаток до Закону про аудит, забезпечують деяку основу для цього.

Звернення до досвіду Канади пояснюється тим, що в цій країні діє одна з найбільш ефективних систем контролю витрачання бюджетних ресурсів. Певною мірою в ній акумульовано досвід і інших країн з розвиненою економікою поряд з використанням спеціальних схем, які є надбанням Парламенту, уряду і суспільства Канади.

Слід зазначити, що аудит ефективності витрачання державних коштів проводиться в Канаді починаючи з 1977 р. у зв’язку з прийняттям Парламентом Канади нового закону про Генерального аудитора Канади, який значно розширив його повноваження і законодавчо наділив його правами (крім

проведення фінансового аудиту) оцінювати ефективність роботи уряду Канади в цій сфері. У новому законі зберігався важливий принцип, відповідно до якого Генеральний аудитор не висловлюється щодо даного політичного курсу, а перевіряє роботу з його практичної реалізації. Крім того, вищезгаданий закон наділив його правом здійснювати перевірку ефективності витрачання державних коштів, що дозволяє оцінити, чи враховуються такі чинники, як економічність і дієвість, і чи є в наявності механізми виміру ефективності.

У складі Парламенту Канади існує Комітет фінансового контролю, і всі матеріали, що виходять з офісу Генерального аудитора, направляються в Парламент тільки через цей Комітет, засідання якого в основному присвячені роботі з аудиторськими документами. Аудитор призначається Парламентом строком на 10 років без права обрання на другий термін. Як правило, у своїй роботі він визначає 5-7 напрямків діяльності, що мають найбільший суспільний резонанс. Слід зазначити, що права Генерального аудитора Канади значно вужче переліку прав, якими наділена Рахункова палата України. Фактично єдине його право – це винесення підсумків контрольного заходу на розгляд Парламенту і широке повідомлення про результати населення країни. Як правило, представлення результатів перевірок Парламенту і засобам масової інформації здійснюється в один і той же день.

Діяльність Генерального аудитора Канади здійснюється наступним чином. На першому етапі формується рада експертів (для кожного заходу з аудиту ефективності), в завдання якої входить формулювання приблизної теми перевірки, її цілей і завдань. У ході дослідницької роботи, що є другим етапом, ретельно вивчається об'єкт аудиту або програма, визначається, де можуть існувати проблеми, “вузькі місця”, які напрями діяльності можуть стати предметом перевірки. Крім того, на цьому етапі дається попередня оцінка існуючих ризиків. Як правило, ці етапи займають 2-4 місяці. І тільки тоді, коли проблема попередньо вивчена і є розуміння, що її розгляд відповідає інтересам Аудитора, складається та затверджується (Аудитором або його заступником) програма перевірки.

Потрібно відзначити, що в останні роки більш швидкими темпами йшло розширення повноважень Аудитора Канади, який повинен щорічно подавати до Парламенту низку доповідей за результатами окремих перевірок. Основними цілями такого роду перевірок є забезпечення незалежного аудиту і перевірка виконання бюджету, подання об'єктивної інформації з цих питань Парламенту країни, забезпечення реальної підзвітності уряду. Для того щоб забезпечити об'єктивність оцінок, Аудитор повинен бути незалежним від уряду, яким він в Канаді і є.

Організація Генерального аудитора проводить три основних види аудиту:

- 1) оцінка правильності і повноти фінансових документів;
- 2) оцінка відповідності доходів і витрат цілям і сумах, затвердженим

Парламентом;

- 3) оцінка ефективності та економічності витрат.

Слід при цьому підкреслити, що особливу значимість підсумкові доповіді по відзначених вище напрямках набувають, коли вони подаються до Комітету фінансового контролю Палати громад, оскільки Комітет ще раз оцінює, як були витрачені державні кошти, на ті чи цілі, наскільки ефективно і економічно. На базі підготовлених доповідей Комітет проводить засідання і слухання за участю Аудитора і його відповідальних співробітників, причому Комітет наділений правом заслуховувати будь-якого державного службовця з питання витрачання фінансів. Після проведення вищезазначених процедур Комітет доповідає про стан справ Палаті громад, яка висловлює свої рекомендації Аудитору, а він, у свою чергу, інформує надалі Парламент про їх виконання. Таким чином, Комітет як би замикає коло підзвітності.

Аудит ефективності витрачання державних коштів передбачає перевірку методів управління, систем і механізмів контролю та підзвітності. Така перевірка може проводитися протягом 6-18 місяців і включає три етапи: планування, перевірку, подання звіту про результати перевірки. У доповідях Генерального аудитора робиться акцент на будь-яких, на його думку, істотних питаннях, характер яких диктує необхідність залучення до них уваги Палати громад, включаючи випадки, коли Аудитор відзначає, що:

- рахунки ведуться недобросовісно, неналежним чином або ж відсутня повна звітність за витраченими державними засобами;

- застосовувалися правила і процедури, недостатні для забезпечення збереження державної власності та контролю за використанням цієї власності, для ефективної перевірки оцінки, збору та належного розподілу доходів та витрачання коштів тільки в тих випадках, коли на те є відповідний дозвіл;

- кошти витрачалися на цілі, не передбачені в рішенні Парламенту;

- витрачання коштів здійснювалося без належного врахування чинників економічності та ефективності;

- відсутні задовільні процедури оцінки ефективності програм та підготовки відповідних звітів в тих випадках, де застосування таких процедур було б доречним і доцільним.

Генеральний аудитор Канади представляє Парламенту країни інформацію, необхідну для забезпечення контролю за витрачанням державних коштів, гарантуючи при цьому адекватність фінансової інформації, котра надходить від уряду. В доповідях Аудитора вказуються випадки неекономічного або неефективного витрачання державних коштів, відсутність належних механізмів оцінки ефективності державних програм та підготовки відповідних звітів, а також випадки, коли витрачання державних коштів здійснювалося з порушенням відповідних видаткових повноважень. Надаючи згадані доповіді, аудитор тим самим сприяє дотриманню принципу підзвітності органів державної влади Парламенту.

Комплексна аудиторська перевірка визначає рамки повномасштабної перевірки діяльності тієї чи іншої організації за певний період часу. Комплексна перевірка включає три відмінних один від одного види аудиту, які в сукупності дозволяють відповісти на три основні питання.

1. Чи здійснює уряд належне ведення рахунків і облікової документації і чи представляє воно достовірну фінансову інформацію? Цей вид аудиту називається фінансовим аудитом, або перевіркою правильності фінансових звітів. Аудитор підтверджує правильність фінансових звітів.

2. Чи здійснив уряд збір або витрачання дозволеної суми коштів в цілях, зазначених у відповідному рішенні Парламенту? Цей вид аудиту називається аудитом відповідності. Аудитор перевіряє, чи виконав уряд вимоги Парламенту.

3. Чи здійснювалася реалізація програм з економією коштів і ефективними способами? Чи має уряд інструменти для оцінки ефективності цих програм? Цей вид аудиту називається перевіркою ефективності витрачання державних коштів. Аудитор перевіряє ефективність витрачання коштів з точки зору інтересів платників податків.

Для Рахункової палати України представляє інтерес досвід підготовки звіту про виконання державного бюджету під назвою “Щорічна доповідь Парламенту, що стосується державних корпорацій та інших корпоративних інтересів Уряду Канади” (доповідає в Палаті громад президент Казначейської ради Канади). У системі контролю бюджетних коштів важливе місце відводиться Комітетові з контролю за витрачанням державних коштів Парламенту. Даний Комітет – єдиний у Палаті, очолюваний одним з депутатів від партії офіційної опозиції. Комітет керується правилом неупередженості, перевіряючи з усією ретельністю, чи були витрачені державні кошти відповідно до прийнятих рішень і певними цілями і з урахуванням міркувань економії коштів та ефективного використання.

Аналіз реалізації контрольних функцій державних фінансів у більшості розвинених країн дозволяє нам зробити висновок про те, що при використанні різних форм здійснення контролю спостерігається посилення уваги не просто до контролю руху державних фінансових потоків, а й насамперед до контролю ефективного і економного їх використання.

Знайомство із зарубіжними матеріалами з організації аудиту дозволяє дійти висновку, що проведення аудиту ефективності вкрай актуально для органів державного фінансового контролю України. У той же час робота з переходу на повномасштабний аудит ефективності зажадає вирішення безлічі проблем, на які можуть бути спрямовані подальші дослідження: внесення змін до чинного законодавства, розробка необхідних стандартів і методик, організація навчання значного числа інспекторів з усіх аудиторських напрямів тощо.

Література:

1. *Лин Я. І.* Міжнародний досвід та національна практика проведення аудиту ефективності використання бюджетних коштів / Я. І. Лин // Науковий вісник: Фінанси, банки, інвестиції. – 2013. – № 3. – С. 55–61.

2. Саунин А. Н. Аудит эффективности использования государственных средств. Вопросы теории и практики / А. Н. Саунин. – М. : Высшая шк., 2005. – 320 с.

3. Сілецький Я. В. Трансформація зарубіжного досвіду оцінювання бюджетних програм / Я. В. Сілецький // *Фінанси, учет, банки.* – 2007. – № 13. – С. 86–91.

4. Стефанов С. Є. Аудит ефективності: розуміння, застосування, завдання / С. Є. Стефанов // *Економічні науки. Серія “Облік і фінанси”* : зб. наук. пр. – Вип. 7 (25) – Ч. 3. – Луцьк, 2010. – С. 145–152.

5. Чумакова І. Аудит ефективності: зарубіжний досвід та українські реалії / І. Чумакова // *Бухгалтерський облік і аудит.* – 2009. – № 1. – С. 56–62.

6. The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://intosai.connexchosing.net/en/portal/documents/intosai/general/lima_declaration/index.php?article_pos=1.

Надійшла до редколегії 07.11.2014 р.

УДК 353.9

С. І. МИРВОДА

ОСОБЛИВОСТІ ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ СОЦІАЛЬНО-КУЛЬТУРНОЮ СФЕРОЮ В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ

Визначено особливості державного управління соціально-культурною сферою в умовах євроінтеграційних процесів. Доведено, що існують суттєві диспропорції соціально-культурної сфери регіонального розвитку. Запропоновано науково-практичні рекомендації органам державної влади щодо удосконалення механізмів реалізації державного управління соціально-культурною сферою.

Ключові слова: соціально-культурна сфера, регіональний розвиток, державне управління, методологічні принципи, інтеграційні процеси.

The presented article defines the characteristics of public administration in social and cultural sphere in terms of Euro-integration processes. It is proved that there are significant disparities in the socio-cultural sphere of regional development. Proposed research and practical advices to the government regulation to improve the governance mechanisms in social and cultural sphere.

Key words: social and cultural sphere, regional development, public administration, methodological principles, integration processes.