

Александрович Ольга Олександрівна
здобувач кафедри політології та філософії
Харківського регіонального інституту державного управління
Національної академії державного управління
при Президентові України
Aleksandrovych O. O.
Seeker of Degree of Candidate of Sciences,
Politology and Philosophy Department,
KRI NAPA, Kharkiv

**СУЧАСНА НОРМАТИВНА МОДЕЛЬ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО
КОНТРОЛЮ В КОНТЕКСТІ СВІТОВОГО ДОСВІДУ**
**СОВРЕМЕННАЯ НОРМАТИВНАЯ МОДЕЛЬ ГОСУДАРСТВЕННОГО
ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ В КОНТЕКСТЕ МИРОВОГО ОПЫТА**
**MODERN NORMATIVE MODEL OF STATE FINANCIAL CONTROL
IN GLOBAL EXPERIENCE CONTEXT**

Анотація. Досліджено теоретичне підґрунтя, державно-управлінські відносини, відповідні типи та стандарти основних моделей державного фінансового контролю в контексті світового досвіду. Виокремлено особливості сучасної нормативної моделі державного фінансового контролю (моделі державного аудиту публічного сектору).

Ключові слова: модель державного фінансового контролю, публічний аудит, аудит державного сектору, новий державний менеджмент, належне врядування.

Аннотация. В статье исследована теоретическая основа, государственно-управленческие отношения, соответствующие типы и стандарты основных моделей государственного финансового в контексте мирового опыта. Выделены особенности современной нормативной модели государственного финансового контроля (модель государственного аудита публичного сектора).

Ключевые слова: модель государственного финансового контроля, публичный аудит, аудит государственного сектора, новый государственный менеджмент, надлежащее управление.

Summary. The paper has researched the theoretical basis, public-administrative relations, relevant types and standards of leading models of state financial control in global experience context. The features of a modern normative model of state financial control (a public sector auditing) are highlighted.

Keywords: model of state financial control, public sector auditing, government sector auditing, new public management, good governance.

Постановка проблеми. Органічна єдність складових системи державного фінансового контролю на кожному історично визначеному етапі становлення та розвитку у сукупності із його провідною суспільно вагомою метою становлять певну модель (конкретно-історичну форму буття) державного фінансового контролю.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У роботах вітчизняних фахівців (таких як О.Л. Стеблян-

ко, Н.В. Никитченко, Ю.В. Табенська та ін.) поняття «модель державного фінансового контролю» використовується переважно у контексті дослідження перспектив адаптації закордонного досвіду до умов України. Проте, визначення змісту вказаного поняття крім загальних посилань на додержання європейських цінностей та стандартів не наводиться.

Мета статті. Для успішного формування нової моделі державного фінансового контролю в Україні

(нормативної моделі державного аудиту публічного сектору або публічного аудиту) — необхідно визначити та узагальнити особливості та основні етапи становлення цієї моделі в контексті накопичення світового досвіду державного фінансового контролю.

Виклад основного матеріалу. Під моделлю державного управління дослідники розуміють сукупність характеристик, що відрізняють систему державного управління в даній країні (групі країн) від таких систем в інших країнах (групах країн) [4, с. 51]. Окремі моделі державного управління відокремлюються не тільки за територіальною чи державною ознакою, але й в межах однієї держави — за певними зовнішніми та внутрішніми чинниками, що обумовлюють специфіку здійснення державного управління на визначеному історичному етапі. Від особливостей конкретної моделі державного управління безпосередньо залежить її відповідна модель державного фінансового контролю.

Різні автори виокремлюють моделі державного фінансового контролю за різними критеріями. Так, В. В. Чхиквадзе пропонує розрізняти конкретні історичні моделі за ознакою забезпечення незалежності контролюючих органів від інституцій виконавчої влади [5]. М. В. Васильєва вважає, що в основу організації контрольно-рахункових органів у закордонних країнах покладено дві взаємовиключні моделі, а саме централізовану монархічну модель, яка заснована на організаційному підпорядкуванні системи регіональних контрольних установ центральному контрольно-рахункового органу, що здійснює зовнішній контроль; та автономна модель, за якою центральні контрольно-рахункові органи, створені для контролю над бюджетами держави та її політико-територіальних або адміністративно-територіальних суб'єктів, можуть не входити в єдину організаційну структуру [1].

Отже, ми можемо визначити поняття «модель державного фінансового контролю» як конкретно-історичну систему державного фінансового контролю, що відображає специфіку державного управління на даному етапі державницького розвитку та характеризується єдністю мети, організаційної побудови, форм і методів контрольної діяльності. Особливості кожної окремої моделі державного фінансового контролю детермінуються такими чинниками:

- теоретичне підґрунтя (тобто поширена у наукових колах теорія, що пояснює загальні закономірності державного будівництва на певному етапі та у певних умовах);
- чинна модель державного управління, що визначає державно-політичний та соціально-економічний контекст здійснення відповідної моделі державного фінансового контролю;

– тип державного фінансового контролю (цільова функція або спосіб забезпечення законності та ефективності фінансової діяльності органів державної влади і місцевого самоврядування).

Під нормативною моделлю державного фінансового контролю ми розуміємо сучасну систему державного фінансового контролю, що, починаючи з кінця ХХ ст., склалася у провідних економічно розвинутих демократичних країнах світу та зафіксована у директивних документах Міжнародної організації вищих органів аудиту (INTOSAI), обов'язковість яких для себе визнала Україна під час вступу до цієї впливової неурядової організації у 1998 р.

Можна виокремити три моделі (й відповідно етапи еволюції) державного фінансового контролю в країнах Європи з ХVІІІ ст. до початку ХХІ ст. У свій спосіб кожна з них віддзеркалювала три головні парадигми державного управління, що протягом трьох століть змінювали одна одну у процесі державного будівництва у країнах Європи.

Перша модель — модель адміністративно-бюрократичного державного контролю — з середини ХVІІІ до початку ХІХ ст. існувала у формі камерального управління (від пізньолат. *camera* — надвірна казна). Теоретичним підґрунтям камерального управління як зародка державного управління взагалі стала запропонована М. Вебером у його найвідомішому дослідженні «Господарство і суспільство» (видано посмертно у 1921–1922 р.) концепція «патримоніальної бюрократії» (від лат. *patrimonium* — родовий маєток) або традиційна ієрархічна модель бюрократичного устрою.

М. Вебер виокремлював два види бюрократичного патримоніалізму — централізоване (загальнодержавне) і децентралізоване (станове) панування. Він підкреслював, що централізований патримоніальний режим припускає відділення посадової особи від засобів управління, а при становому пануванні особа, призначена здійснювати владу, повністю контролює засоби управління. За адміністративно-бюрократичною моделлю державного фінансового контролю головною метою (цільовою функцією) останнього є облік матеріальних і фінансових ресурсів, що належали монарху як на приватному, так і публічному праві. Відповідно однакові стандарти контрольної діяльності за погодженням із сувереном на власний розсуд виробляли довірені особи як для приватних володінь суверена, так і державного майна.

Друга модель державного фінансового контролю — аудит державного (тобто підпорядкованого уряду) сектору (*Government Sector Auditing*) — поступово формувалася з кінця ХІХ ст. поруч із твердженням демократичних принципів державного управління. Теоретичні засади нової моделі державного фінансового

контролю визначені у веберівській концепції «раціональної бюрократії», що у порівнянні з патримоніальною концепцією влади стала наступним етапом у розвитку державно-управлінських відносин.

Як форма ієрархічного управління концепція «раціональної бюрократії» ґрунтувалася на таких принципах: наявність компетентних і безсторонніх виконавців; рішення усіх справ у повній відповідності із законодавством і незалежно встановленими процедурами; упорядкованість діловодства; свобода від суб'єктивного впливу осіб, що ухвалюють рішення тощо. Відтепер у практику роботи адміністративного апарату увійшли такі важливі демократичні принципи як необхідність представництва інтересів різних членів суспільства, демократичне прийняття рішень і рівність всіх перед законом.

Практичною формою державного управління, найбільш адекватною з точки зору здійснення аудиту державного сектору, став Новий державний менеджмент (*New Public Management*), в останні десятиліття ХХ ст. широко поширений переважно в англосаксонських країнах. Фактично йшлося не про згорання державної (більш точно, урядової) участі у вирішенні соціально-економічних проблем, а про деполітизацію самої держави, перетворення її в корпоративного менеджера, орієнтованого на одержання максимального прибутку й, до того ж, такого, що залишає без уваги конкретні умови, за якими формується цей прибуток [2].

Саме в межах даної державно-управлінської парадигми усталився конституційний принцип поділу державного фінансового контролю на зовнішній по відношенню до органів виконавчої влади (парламентський контроль) і внутрішній (урядовий) державний фінансовий контроль. Лімська декларація Керівних принципів аудиту, ухвалена у 1977 р. на ІХ Конгресі INTOSAI, остаточно закріпила основні принципи і завдання зовнішнього контролю стосовно державних фінансів в демократичному суспільстві.

Основним типом державного фінансового контролю (або аудиту державних фінансів) стає фінансовий аудит як процедура забезпечення незалежної оцінки фінансової інформації відносно умов і результатів використання ресурсів з точки зору додержання загально визначених критеріїв [8, р. 14]. Стандарти контрольної діяльності на відміну від попереднього «довільного» періоду встановлюються у демократичний спосіб на підставі законів та інших загальних правил. В останні десятиліття ХХ ст. ці стандарти все частіше вироблялися вже не державними, а фаховими самоправними організаціями з державного аудиту.

Становлення державного фінансового контролю у провідних країнах світу (XVIII–XXI ст.) з точки зору формування сучасної нормативної моделі дер-

жавного аудиту публічного сектору наочно представлено у табл. 1.

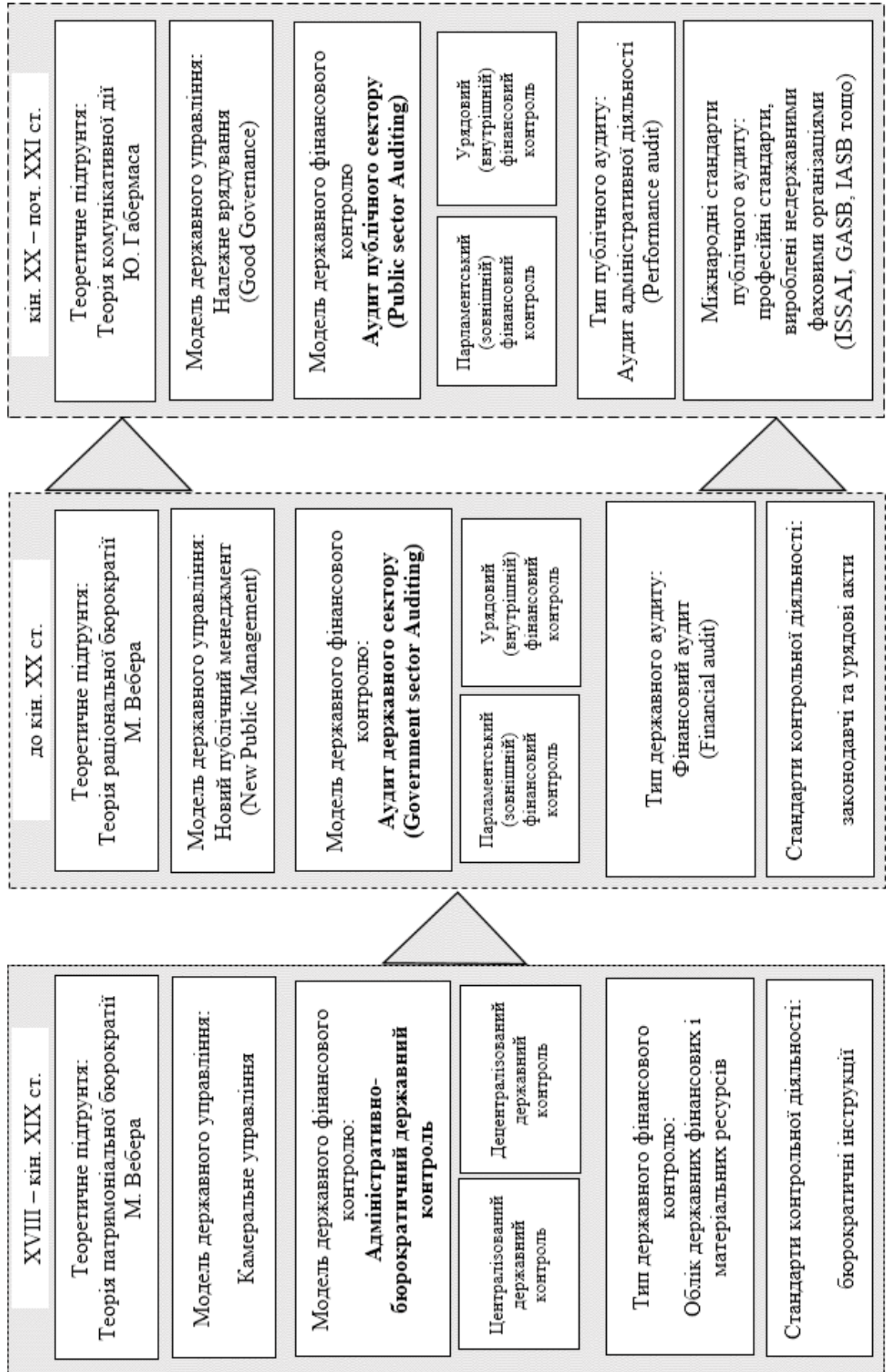
Новий державний менеджмент дозволив істотно підвищити ефективність діяльності державного сектору в країнах Заходу, однак редукція державного управління як політичного процесу до принципів і форм корпоративного менеджменту практично звела нанівець усі потенційні переваги. Стало очевидним, що ефективне державне управління не може більше розглядатися як «аполітичний феномен», тобто система конкретних дій за окремих приводів.

На межі 80-х — 90-х рр. ХХ ст. на зміну Новому державному менеджменту в західній політико-управлінській науці прийшла концепція належного врядування (*Good Governance*), в рамках якої соціальне управління розглядається як процес політичної діяльності, що потребує власних механізмів вироблення та реалізації комплексних управлінських рішень. Головна ідея тут полягає в наступному: провідним завданням державного управління повинне стати не досягнення наперед визначеного результату, а створення демократичного механізму прийняття рішень, заснованого на рівній участі органів влади і представників організованої громадськості, тобто інститутів громадянського суспільства. Передбачається, що такий механізм державного управління забезпечить найкращі з погляду суспільства результати, навіть якщо заздалегідь їх важко було передбачити [3].

Наприкінці ХХ ст. змінилося й теоретичне підґрунтя державного управління. На початку 80-х рр. ХХ ст. вийшло у світ фундаментальне двотомне дослідження німецького філософа Юргена Габермаса «Теорія комунікативної дії». На зміну класичної моделі суб'єкт-об'єктних відносин у соціальних процесах, властивих авторитарним і ранньодемократичним політичним режимам, на думку вченого, має прийти нова суб'єкт-суб'єктна (інтерсуб'єктна) наукова парадигма, що відображатиме відносини не вертикальної субординації, а горизонтальної координації різних соціальних факторів. Концепція «належного врядування» вважається сьогодні найбільш евристичною моделлю державного управління в умовах розвинутої демократії. На відміну від усіх інших управлінських моделей, вона природно орієнтована на взаємодію державних і суспільних інститутів (громадянського суспільства) в процесі вироблення та реалізації загальних рішень. Метою «належного врядування» є не досягнення результату будь-якою ціною (що неодноразово відбувалось у вітчизняній історії), а забезпечення прозорого, заснованого на широкій участі громадян державно-управлінського процесу. У найбільш послідовній і повній формі концепція «належного врядування» може бути реалізована на локальному рівні, рівні регіонів і окремих громад [3].

Таблиця 1

Становлення державного фінансового контролю у провідних країнах світу (XVIII–XXI ст.)



Джерело: складено автором на основі [2; 3; 6; 7]

Теорія комунікативної дії та концепція Good Governance створили достатнє методологічне підґрунтя для модернізації системи державного фінансового контролю, а саме поширення нової моделі державного аудиту публічного сектору (*Public Sector Auditing*). Ця модель у порівнянні з попередньою (аудит державного сектору) мала істотні відмінності.

1. У контрольній діяльності як і в діяльності владних установ відтепер наголос робиться на публічному характері влади у державі замість більш вузького за змістом поняття «урядова влада». Публічна влада розглядається як сукупність державних і самоврядних владних інституцій разом із неурядовими організаціями, яким на підставі закону делегуються деякі повноваження перших. Так, у 2013 р. Комітет з професійних стандартів INTOSAI (INTOSAI Professional Standards Committee) затвердив нові Фундаментальні принципи аудиту *публічного сектору* (ISSAI 100 Fundamental Principles of Public-sector Auditing), які змінили колишній стандарт Базових принципів *державного* (урядового) *аудиту* (ISSAI 100 – Basic Principles in Government Auditing).

2. У відповідності до нових стандартів державного аудиту публічного сектору було виокремлено три типи даної моделі аудиту – фінансовий аудит (financial audit), аудит відповідності (compliance audit) та аудит адміністративної діяльності (performance audit) – замість лише фінансового аудиту як основи попередньої моделі контрольної діяльності [6, р. 3–5].

3. Центральне значення у новій моделі державного фінансового контролю набуває аудит адміністративної діяльності (performance audit). У чинних нормативних документах INTOSAI аудит адміністративної діяльності на відміну від «простого» фінансового аудиту визначено як незалежну та об'єктивну перевірку урядових (government) дій, програм та організацій з точки зору більшого чи меншого додержання трьох принципів – економічності, результативності та ефективності (three aspects of economy, efficiency and effectiveness), – спрямованих на досягнення кращих результатів [7, р. 2].

4. Наголос на додержанні принципів економічності, результативності та ефективності в аудиті адміністративної діяльності є успадкованим від Нового державного менеджменту, оскільки саме ця державно-управлінська концепція провідне значення надавала *кількісним* показникам результатів державного управління. Проте, у поєднанні з вимогами щодо біль-

шої відкритості перевірок у межах аудиту адміністративної діяльності, його принципова спрямованість на надання публічної інформації та співпрацю з громадськістю ці базові принципи повністю співпадають з цілями належного врядування.

5. Професійні стандарти державного аудиту публічного сектору виробляються, ухвалюються та змінюються виключно недержавними фаховими організаціями, що діють у відповідності із національним законодавством. У теперішній час провідна роль у виробленні професійних стандартів належить Міжнародній організації вищих органів аудиту та її Комітету з професійних стандартів (INTOSAI Professional Standards Committee), хоча роль національних стандартів (GASB, IASB), особливо у США та Великій Британії, залишається традиційно високою.

6. Розподіл державного фінансового контролю на зовнішній (незалежний від виконавчої гілки державної влади) та внутрішній (урядовий та відомчий) з пріоритетом першого після Лімського конгресу INTOSAI 1977 р. став стандартною умовою, закріпленою у Мексиканській декларації незалежності Вищих органів аудиту 2007 р., та поміж іншого у резолюції Генеральної Асамблеї ООН «Просування ефективності, підзвітності, результативності та прозорості державного управління шляхом посилення вищих органів фінансового контролю» від 22 грудня 2011 р. Посилення організаційної, функціональної та фінансової незалежності національних вищих органів аудиту в контексті просування належного врядування відтепер розглядається як імперативна вимога міжнародної фахової спільноти.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Імплементация в Україні сучасної нормативної моделі державного фінансового контролю – моделі державного аудиту публічного сектору – потребуватиме великих цілеспрямованих зусиль не тільки від державних інституцій, а й фахових аудиторських організацій, що в межах вказаної моделі набувають офіційного статусу. Ухвалення нової редакції Закону України «Про Рахункову палату» (2 липня 2015 р.) та утворення на сучасних організаційно-функціональних засадах Державної аудиторської служби України, яка за Постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 2015 р. має заступити місце колишньої Державної фінансової інспекції, є першими значними кроками у цьому напрямку.

Література

1. Васильева М. В. Мировой опыт организации государственного и муниципального финансового контроля и возможность его применения в России / М. В. Васильева // Национальные интересы: приоритеты и безопасность. — 2011. — № 25 (118). — С. 46–57 [Электронный документ]. — Режим доступа: http://www.juristlib.ru/book_6750.html.
2. Никитин В. В. Гражданское общество в контексте развития мировой государственно-управленческой науки / В. В. Никитин // Государственная власть и местное самоуправление в России: история и современность [Текст]: V Междунар. науч. форум / Сев. — Зап. акад. гос. службы; Т. 1 / ред. В. А. Волков. — СПб: Изд-во СЗАГС, 2007. — С. 94–99.
3. Нікітін В. В. Методологічні та евристичні інтенції сучасної концепції Governance / В. В. Корженко, В. В. Нікітін // Державне будівництво: електронне фахове видання ХарPI НАДУ. — 2007. — № 1. — <http://kbuara.kharkov.ua/e-book/doc/1/01.pdf>.
4. Федосов П. А. Европейские модели государственного управления: общее и особенное / П. А. Федосов // Проблемный анализ и государственно-управленческое проектирование. — № 2. — Том 3. — 2010. — С. 51–59 [Электронный документ]. — Режим доступа: — <http://cyberleninka.ru/article/n/evropeyskie-modeli-gosudarstvennogo-upravleniya-obschee-i-osobnoe>.
5. Чхиквадзе В. В. Организационно-правовые основы государственного финансового контроля в зарубежных странах / В. В. Чхиквадзе // Публично-правовые исследования (электронный журнал). — 2012. — № 2 [Электронный документ]. — Режим доступа: <http://justicemaker.ru/view-article.php?id=23&art=3164>.
6. ISSAI 100 — Fundamental Principles of Public-sector Auditing. — 16 p. [Электронный документ]. — Режим доступа: <http://www.issai.org/media/69909/issai-100-english.pdf>.
7. ISSAI 3100 Performance Audit Guidelines — Key Principles (2010 p.) [Электронный документ]. — Режим доступа: http://www.issai.org/media/13220/issai_3100_e.pdf.
8. United States Government Accountability Office. Government Auditing Standards 2011 Revision. — 235 p. [Электронный документ]. — Режим доступа: <https://www.archives.gov/oig/pdf/government-auditing-standards-2011-revision.pdf>.