

Парламентське дослідження щодо законодавчого регулювання діяльності Рахункової палати у сфері зовнішнього фінансового контролю в Україні*

I. Вступ.

Відповідно до статті 346 Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони (далі – Угода про асоціацію) співробітництво в галузі управління державними фінансами спрямовується на забезпечення розвитку бюджетної політики і надійних систем внутрішнього контролю та зовнішнього аудиту, що базуються на міжнародних стандартах, а також відповідають основоположним принципам підзвітності, прозорості, економності, ефективності та результативності. Згідно зі статтею 347 Угоди про асоціацію Сторони обмінюються інформацією, досвідом, найкращою практикою та здійснюють інші заходи, зокрема, у галузі зовнішнього аудиту щодо імплементації стандартів та методик Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (далі – INTOSAI), а також обміну найкращими практиками держав-членів ЄС у галузі зовнішнього контролю та аудиту державних фінансів з особливим акцентом на незалежності відповідних органів Сторін; у галузі державного внутрішнього фінансового контролю щодо подальшого розвитку системи державного внутрішнього фінансового контролю шляхом гармонізації з міжнародно визнаними стандартами (Інституту внутрішніх аудиторів (ІА), Міжнародної федерації бухгалтерів (ІФАС), INTOSAI) та методологіями, а також найкращою практикою щодо внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в державних органах.

В Аналітичному звіті до Повідомлення Комісії для Європейського Парламенту, Європейської Ради та Ради (Висновку Європейської Комісії щодо заявки України на членство в Європейському Союзі)¹ зазначено, що «згідно з Конституцією Рахункова палата України наділена обмеженими повноваженнями із проведення аудиту державних органів і ресурсів та здійснення контролю за надходженнями до державного бюджету та їх використанням. Рахункова палата не має повноважень здійснювати аудит, наприклад, місцевих бюджетів, бюджетів державних підприємств та інших позабюджетних витрат. У Конституції не закріплено статус і незалежність Рахункової палати, хоча вони й закріплені в секторальному законі. Рахункова палата підзвітна Міністерству фінансів, що підриває її автономію. Щодо стосується інституційної спроможності Рахункової палати, згідно із Законом України «Про Рахункову палату» вона зобов'язана застосовувати основні принципи Міжнародної організації вищих органів аудиту (INTOSAI), Європейської організації вищих органів аудиту (EUROSAI) та Міжнародні стандарти вищих органів аудиту (ISSAI) у частині, що не суперечить Конституції та законам України. Це створило умови для застосування неналежних практик, які не відповідають міжнародним стандартам, як-от можливість оскаржувати рекомендації Рахункової палати в адміністративному суді. Щодо якості здійснюваного нею

¹ Аналітичний звіт до Повідомлення Комісії для Європейського Парламенту, Європейської Ради та Ради (Висновок Європейської Комісії щодо заявки України на членство в Європейському Союзі) від 01.02.2023 р. URL: https://eu-ua.kmu.gov.ua/sites/default/files/imce/analitchnyy_zvit_yek_ukrayinskoju.pdf

аудиту, Рахункова палата зосереджується радше на проведенні перевірок установ, а не аудитів, як визначено міжнародними стандартами аудиту для публічного сектора. Крім того, має місце дублювання повноважень Рахункової палати та Державної аудиторської служби (далі – ДАС), яка наділена широкими повноваженнями, включно з проведенням нечітко визначених державних фінансових аудитів та ІТ-аудитів. Аудиторська діяльність Рахункової палати має незначний вплив. Ефективність роботи вимірюють на основі кількості проведених аудитів, а не впливу рекомендацій, наданих за їх результатами. Відсутня затверджена процедура моніторингу виконання рекомендацій Рахункової палати. Що стосується прозорості, звіти за результатами аудиту публікують на вебсайті Рахункової палати, проте не передбачене планове звітування та проактивна комунікація із ЗМІ та громадськістю для роз'яснення результатів аудиту. Крім того, відсутні офіційні парламентські процедури розгляду звітів вищої аудиторської установи або моніторингу виконання рекомендацій за результатами аудиту».

З огляду на кандидатство України на членство в Європейському Союзі (далі – ЄС) та враховуючи висновки Єврокомісії, існує нагальна потреба удосконалення законодавства України з питань здійснення Рахунковою палатою повноважень у сфері державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту). Отже, завданням цього дослідження є вивчення міжнародних стандартів, доктринальних підходів, кращого досвіду держав-членів ЄС (Німеччини, Франції, Італії, Нідерландів, Польщі, Чехії та держав Балтії) з питань законодавчого регулювання зовнішнього фінансового контролю з метою подальшого можливого впровадження такого досвіду в законодавство України.

II. Основна частина.

1. Міжнародні та європейські стандарти у сфері зовнішнього фінансового контролю.

Міжнародні стандарти у сфері зовнішнього фінансового контролю визначаються INTOSAI². У своїй діяльності INTOSAI, насамперед, керується Лімською декларацією про основні принципи здійснення аудиту (1977)³, що містить основні концептуальні підходи, визначає цінності демократичності та незалежності вищих органів фінансового контролю, а також Мексиканською декларацією незалежності вищих органів державного аудиту (2007)⁴.

Лімська декларація традиційним завданням вищого органу аудиту (далі – ВОА) називає перевірку законності та правильності управління фінансами та подання фінансової звітності. Крім того, передбачається аудит ефективності, спрямований на перевірку економічності, ефективності й результативності управління. Аудит ефективності включає не лише перевірку конкретних фінансових операцій, а й управлінської діяльності уряду загалом, у тому числі організаційної та адміністративної системи. Цілі контрольної роботи вищого органу аудиту – законність, правильність, економічність, ефективність та

² Рахункова палата є повноправним членом INTOSAI з 1998 року.

³ Лімська декларація про основні принципи здійснення аудиту 1977 р. URL: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INT_P_1_u_P_10/issai_1_ru.pdf

⁴ Мексиканською декларацією незалежності ВОА 2007 р. URL: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INT_P_1_u_P_10/issai_10_ru.pdf

результативність управління фінансами – здебільшого однаково важливі. Кожен вищий орган аудиту визначає собі пріоритетність зазначених цілей.

Декларацією визначаються принципи незалежності безпосередньо ВОА (ВОА повинен мати функціональну та організаційну незалежність; ВОА та необхідний ступінь його незалежності мають бути закладені в конституції; має бути гарантовано адекватний юридичний захист верховним судом проти будь-якого втручання, що підриває незалежність та контрольні повноваження найвищого органу аудиту), а також його членів (незалежність членів ВОА має бути гарантована конституцією, процедура їхнього відкликання не повинна завдавати шкоди їх незалежності; у професійній кар'єрі члени ВОА не можуть бути піддані впливу організацій, що перевіряються, не можуть бути залежні від таких організацій). Вищий орган аудиту також має бути забезпечений фінансовими засобами, необхідними для виконання покладених на нього завдань. ВОА повинен мати право звертатися із проханням про виділення необхідних фінансових коштів безпосередньо до державного органу, який приймає рішення щодо національного бюджету, та використовувати в межах своїх повноважень кошти, виділені йому окремим рядком бюджету.

Навіть у тому випадку, коли ВОА виступає представником парламенту та проводить перевірки за його вказівками, незалежність цього органу має забезпечувати йому можливість працювати із високим ступенем ініціативи та автономії. Положення про взаємовідносини між ВОА та парламентом мають бути визначені національною конституцією. ВОА перевіряє діяльність уряду, його адміністративних органів та будь-яких інших підпорядкованих йому організацій. При цьому уряд цілком і повністю відповідає за свої дії та помилки і не може звільняти себе від відповідальності, посиляючись на результати перевірки та експертні думки ВОА.

ВОА повинен мати доступ до всіх документів, що належать до управління фінансами, і мати право запитувати усно чи письмово у організації, що перевіряється, будь-яку інформацію, яку він визнає необхідною; самостійно приймати рішення про те, де доцільніше проводити перевірку, безпосередньо за місцезнаходженням перевіреної організації або у ВОА. ВОА має бути наділений правом звертатися до компетентних органів із вимогою про прийняття необхідних заходів та притягнення до відповідальності винних. Що стосується нормотворчої діяльності, ВОА може надавати парламенту та іншим органам державної влади свої експертні висновки, включаючи зауваження щодо проектів законів та інших нормативно-правових актів, що належать до фінансових питань; нормативно-правові акти та уніфіковані процедури фінансової звітності повинні прийматися за погодженням із ВОА.

У конституції мають бути закріплені можливість та обов'язок щорічного повідомлення про результати діяльності ВОА парламенту чи іншому компетентному державному органу. Доповідь має бути опублікована з метою забезпечення інформування широкої громадськості і можливості обговорення. Також ВОА має бути уповноважений спрямовувати свої звіти з особливо важливих справ до парламенту по мірі їх завершення, не чекаючи термінів подання річних звітів.

Основні контрольні повноваження ВОА мають бути закріплені в конституції, а деталі встановлені іншими законами. Все управління державними

фінансами, – незалежно від того, відображено воно в загальному державному бюджеті чи ні, – має бути об'єктом аудиту ВОА. Зокрема, аудиту повинні піддаватися: державні органи та державні організації, створені за кордоном, податки, державні контракти й роботи по забезпеченню державних потреб, витрати на технічні засоби електронної обробки даних, комерційні організації із державною часткою, організації, що субсидуються державою, витрати на участь у міжнародних і наднаціональних організаціях тощо.

Метою Мексиканської декларації незалежності вищих органів державного аудиту стало проголошення незалежності ВОА у тих випадках, коли така незалежність не закріплена в конституції держави або проголошена лише формально.

Мексиканська декларація містить такі основні принципи дотримання незалежності:

1. Наявність належних та ефективних конституційних / законодавчих норм, а також положень щодо їх застосування на практиці (законодавство, в якому б докладно описувалося ступінь незалежності ВОА).

2. Незалежність голови та членів ВОА (колегіальних інститутів), включаючи гарантії щодо терміну перебування на посаді та правовий імунітет при нормальному виконанні своїх обов'язків (законодавство визначає умови для призначення, повторного призначення, звільнення та виходу на пенсію голови ВОА та членів колегіальних інститутів).

3. Достатньо широкі повноваження та повна самостійність діяльності ВОА (ВОА має бути уповноважений проводити перевірки: використання державних коштів, ресурсів чи активів одержувачем або вигодонабувачем незалежно від їх юридичної природи; збору доходів, що належать державі або державним організаціям; законності та правильності рахунків уряду чи державних установ; якості фінансового управління та звітності; економічності, ефективності й результативності дій уряду чи державних установ. За винятком випадків, встановлених законодавством, ВОА не проводить аудит політики уряду чи державних установ. ВОА вільний від вказівок або втручання із боку законодавчої чи виконавчої влади у питаннях: вибору напрямів аудиту; планування, складання програм, звітності та контролю реалізації рекомендацій ВОА; організації та складу штату службовців; забезпечення виконання своїх рішень).

4. Необмежений доступ до інформації (ВОА слід мати відповідний рівень повноважень для отримання своєчасного, необмеженого, прямого та вільного доступу до всіх необхідних документів та інформації).

5. Право та обов'язок звітувати про виконану роботу (ВОА не повинен мати обмежень у звітності за результатами своєї аудиторської роботи і повинен згідно із законом як мінімум раз на рік звітувати про результати).

6. Свобода прийняття рішень про зміст і строки звітів щодо результатів перевірок, а також про їх опублікування та розповсюдження (зокрема, ВОА має право подавати у своїх аудиторських звітах спостереження та рекомендації, беручи до уваги думку організації, що перевіряється; законодавством мають бути встановлені мінімальні вимоги до аудиторської звітності ВОА та, за необхідності, конкретні шаблони, відповідно до яких має бути оформлено офіційний аудиторський висновок).

7. Наявність ефективних механізмів відстеження реалізації рекомендацій ВОА (ВОА подає свої звіти законодавчій владі, її комісіям або керуючому органу організації, що перевіряється, для розгляду та вжиття заходів; ВОА має внутрішню систему контролю реалізації перевіреними органами висновків та рекомендацій за результатами перевірок, а також рекомендацій законодавчій владі, її комісіям або керуючим органам; ВОА подає свої звіти щодо контролю реалізації об'єктами, що перевіряються, своїх висновків та рекомендацій).

8. Фінансова та управлінська / адміністративна автономія і наявність відповідних трудових, матеріальних та грошових ресурсів (зокрема, виконавча влада не може контролювати чи керувати доступом до ресурсів ВОА; ВОА управляє своїм власним бюджетом; законодавча влада відповідає за забезпечення ВОА відповідними ресурсами для виконання його повноважень; ВОА має право безпосередньо звертатися до законодавчої влади, якщо наданих ресурсів недостатньо для виконання його повноважень).

У повній відповідності до декларацій INTOSAI наявність незалежного ВОА є однією з умов вступу до ЄС. Отже, ВОА держав-членів ЄС є незалежними державними органами: їх наявність, а також, в окремих випадках, незалежність від законодавчої, виконавчої та судової влади закріплена в національних конституціях. Залежно від своїх повноважень, ВОА можуть проводити попередні або фактичні перевірки для оцінки законності й регулярності доходів і витрат, а також економічності, ефективності та результативності державної політики та окремих програм, заходів або функціонування державного управління. Деякі ВОА також можуть оцінювати фактичний вплив державної політики та програм. Як зовнішні аудитори виконавчої влади, вони оцінюють, наскільки урядова політика й витрати досягають намічених цілей, перевіряють управління державними фінансами та звітують про рахунки державних органів, таким чином надаючи незалежну інформацію і гарантії парламентам.

Зокрема, ВОА здійснюють такі аудити: фінансові (перевірка документів, звітів, систем внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, бухгалтерських і фінансових процедур та інших записів, щоб переконатися, що фінансові звіти відображають правдивий і справедливий фінансовий стан, а результати фінансової діяльності відповідають прийнятим стандартам бухгалтерського обліку); аудити відповідності (перевірка того, чи відповідає економічне та фінансове управління нормативним положенням); аудит ефективності (перевірка програм, операцій, систем управління та процедур, що використовуються органами та установами, які управляють ресурсами, для оцінки економічної ефективності та результативності використання таких ресурсів).

Незважаючи на деякі відмінності, загальною рисою є те, що ВОА держав-членів ЄС загалом підтримують тісні стосунки зі своїми парламентами. Ці відносини є переважно звітними, ВОА надсилає свої аудиторські звіти до парламенту, і вони зазвичай обговорюються спеціальним комітетом, а іноді, залежно від предмету аудиту, також парламентськими комітетами, що займаються певними темами. Представники ВОА мають право бути присутніми та/або брати участь у цих дебатах, у деяких державах-членах ЄС голова ВОА також має право бути присутнім та почутим під час парламентських дискусій щодо питань, які мають відношення до роботи ВОА. Парламенти часто

відіграють вирішальну роль у призначенні та/або погодженні кандидатур президента / генерального аудитора або керівного органу ВОА. На додаток до цього, деякі парламенти також розробляють і затверджують бюджет ВОА або призначають зовнішнього аудитора для перевірки звітності ВОА. Окремі ВОА мають повноваження перевіряти адміністративні витрати своїх національних парламентів.

ВОА зазвичай публікує щорічні звіти про аудит річної звітності держави та виконання державного бюджету, а деякі ВОА можуть публікувати звіти про фінансову звітність конкретних органів або установ (таких як парламент, глава держави або установи системи соціального забезпечення), а також аудиторські висновки щодо цих фінансових і річних звітів. ВОА також надають аудиторські звіти з конкретних тем, висновки щодо (проектів) законодавства, публікації на основі рецензій або звіти з рекомендаціями щодо подальших дій. Деякі ВОА регулярно публікують звіти про управління та використання коштів ЄС у своїй країні. ВОА зазвичай подають свої звіти до парламенту, зокрема до комітетів, відповідальних за питання бюджету та/або інші теми, охоплені аудитом. Оприлюднюється більшість згаданих аудиторських звітів. Однак існують винятки для звітів із чутливих сфер (наприклад, оборони) або якщо застосовуються особливі зобов'язання щодо конфіденційності.

Водночас, залежно від національного законодавства, у певних аспектах регулювання ВОА відрізняється. Наприклад, розрізняють органи з юрисдикційними повноваженнями або без них; одноосібні та колегіальні. В окремих державах (Австрія, Данія, Фінляндія, Угорщина та ін.) ВОА є частиною парламентської наглядової структури. Кадрові та фінансові ресурси ВОА також значно різняться між країнами. Ці відмінності відображають не лише повноваження ВОА та його організацію, а й характеристики держави-члена та її національної системи публічної адміністрації.

ВОА перевіряють доходи та витрати державних бюджетів на центральному чи федеральному рівнях, а в деяких державах-членах можуть також проводити перевірки на регіональному, місцевому чи муніципальному рівнях. Незважаючи на те, що аудити зосереджені, насамперед, на урядових органах, об'єктами аудиту можуть також бути державні підприємства, такі як телерадіокомпанії, вищі навчальні заклади або національні банки. Більшість ВОА мають право перевіряти всі державні доходи та витрати.

Існує тісна співпраця між ВОА держав-членів ЄС та Європейською рахунковою палатою⁵ (European Court of Auditors, ECA) (далі – ЄРП). Ця співпраця відбувається в рамках Контактного комітету, до складу якого входять керівники ВОА ЄС та ЄРП. Контактний комітет ЄС може створювати робочі та цільові групи з конкретних тем аудиту, пов'язаних із ЄС, а також забезпечує активну мережу для професійних контактів між співробітниками ВОА ЄС.

У статтях 285–287 Договору про функціонування ЄС⁶ рекомендується ЄРП співпрацювати та підтримувати зв'язок з ВОА держав-членів ЄС, а також дозволяється аудиторам ВОА держав-членів ЄС брати участь (як спостерігачам) у перевітках, які проводить ЄРП на їх національній території. Існує стандартна

⁵ European Court OF Auditors, Guardians of the EU's finances. URL: <https://www.eca.europa.eu/en>

⁶ Consolidated version of the Treaty on the Functioning of the European Union / EUR-Lex. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A12012E%2FTXT>

процедура, за якою ЄРП інформує національний ВОА про кожен аудиторський візит, запланований у його країні. Національний ВОА може прийняти рішення про направлення своїх співробітників до аудиторської групи ЄРП. Крім того, ВОА ЄС можуть проводити спільні або скоординовані аудити за вибраними предметами. Детальна інформація про ВОА розміщена на сайті ЄРП⁷.

2. Досвід законодавчого регулювання функціонування ВОА окремих держав-членів ЄС.

Дослідження законодавчого регулювання діяльності ВОА Німеччини, Франції, Італії, Нідерландів, Польщі, Чехії та держав Балтії свідчить, що не в усіх країнах регулювання державного зовнішнього фінансового контролю забезпечено у повній відповідності із вимогами Лімської та Мексиканської декларацій. Із проаналізованих держав найменш детально статус ВОА регламентовано конституціями Франції та Нідерландів.

Так, статтею 47² Конституції **Франції**⁸ встановлено, що Рахункова палата допомагає парламенту контролювати дії уряду. Вона допомагає парламенту та уряду в моніторингу виконання законів про фінанси та застосування законів про фінансування соціального забезпечення, а також в оцінці державної політики. Своїми публічними звітами вона сприяє інформуванню громадян. Звіти державних адміністрацій регулярні та відкриті. Вони показують справжню картину результатів управління, активів та фінансового стану. Стаття 13 Конституції передбачає, що старші радники Рахункової палати призначаються Радою Міністрів.

У статтях 76–78 Конституції **Нідерландів**⁹ встановлюється, що Рахункова палата відповідає за перевірку доходів і витрат центрального уряду. Члени Рахункової палати призначаються довічно Королівським указом у складі трьох осіб, висунутих Палатою представників Генеральних штатів. Вони звільняються за власним бажанням та у зв'язку з досягненням віку, встановленого законом. У випадках, передбачених законом, їх повноваження можуть бути зупинені або припинені Верховним судом. Закон також регулює їхнє правове становище. У законі визначається структура, склад та повноваження Рахункової палати. Інші обов'язки також можуть бути покладені на Рахункову палату законом.

Відповідно до статті 105 Конституції звітування щодо доходів і витрат центрального уряду здійснюється перед Генеральними штатами відповідно до положень закону. Звіт, затверджений Рахунковою палатою, подається до Генеральних штатів. Закон встановлює правила управління фінансами держави.

В Основному Законі **Німеччини**¹⁰ ВОА регулюється частиною другою статті 114): «Федеральна аудиторська служба, члени якої мають імунітет від судових позовів, перевіряє рахунки, а також ефективність і регулярність бюджету та управління економікою Федерації. З метою перевірки згідно з реченням 1 Федеральна аудиторська служба може також проводити розслідування в органах поза межами федеральної адміністрації; це також

⁷ Supreme audit institutions in the EU and its member states – an overview. URL: <https://op.europa.eu/webpub/eca/book-state-audit/en/>

⁸ Constitution de la République française: Assemblée Nationale. URL: <https://www.assemblee-nationale.fr/connaissance/constitution.asp>

⁹ Grondwet van Nederland / PARLEMENT.com. URL: https://www.parlement.com/id/vh8lnhrqeym0/grondwet_van_nederland

¹⁰ Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland. URL: <https://www.bundestag.de/gg>

стосується випадків, коли федеральний уряд виділяє цільові кошти землям для виконання державних завдань. Окрім Федерального уряду, вона щорічно звітує безпосередньо перед Бундестагом і Бундесратом. Інші повноваження Федеральної аудиторської служби регулюються федеральним законом». Попри компактність, цією нормою закріплено: а) незалежність ВОА; б) коло основних завдань та повноважень; в) підзвітність; г) визначення законом інших питань діяльності.

Стаття 97 Конституції *Чехії*¹¹ передбачає, що Верховна Палата Контролю є незалежним органом. Вона контролює управління державним майном та виконання державного бюджету. Президент і віце-президент Верховної Палати Контролю призначаються Президентом Республіки за пропозицією Палати Депутатів. Статус, обсяг, організаційна структура та інші деталі визначаються законом. Положення щодо призначення президента та віце-президента продубльовано у статті 62 Основного Закону, яка визначає повноваження Президента Республіки.

Конституція *Італії*¹² встановлює не тільки незалежність ВОА, а й надає йому широкі повноваження. Так, статтею 100 Конституції визначено, що Рахункова палата здійснює профілактичний контроль за законністю актів Уряду, а також наступний контроль за виконанням державного бюджету. Бере участь у випадках та у формах, встановлених законом, у контролі за управлінням фінансами суб'єктів, в які держава робить внесок на звичайній основі. Доповідає Палатам безпосередньо про результати проведеної перевірки. Основний Закон гарантує незалежність інституції та її членів відносно уряду. Відповідно до статті 103 Конституції Рахункова палата має юрисдикцію з питань державного обліку фінансів та інших питань, передбачених законом. Згідно зі статтею 113 гарантується судовий захист законних прав та інтересів органів звичайної чи адміністративної юрисдикції. Цей судовий захист не може бути виключений або обмежений окремими засобами оскарження або певними категоріями дій. Закон визначає, які відомчі органи можуть скасовувати акти державної адміністрації у випадках та з наслідками, передбаченими законом. Таким чином, Основним Законом Італії Рахунковій палаті надаються функції попереднього контролю та постконтролю (аудиту), а також судова функція, у тому числі що стосується порушених прав громадян (адміністративної юстиції).

У конституціях країн Балтії діяльності ВОА присвячено окремі невеликі розділи з назвою «Державний контроль»: у *Латвії* орган державного контролю є незалежною колегіальною установою; державні контролери призначаються та затверджуються в тому ж порядку, що і судді, але лише на певний строк, протягом якого вони можуть бути усунені з посади лише на підставі рішення суду; система державного контролю та компетенція визначаються окремим законом (статті 87–88, Глава VII Основного Закону¹³); у *Литві* – система та повноваження органу державного контролю встановлюються законом; орган державного контролю очолює державний контролер, який призначається Сеймом на п'ятирічний термін за поданням Президента Республіки; державний

¹¹ Ústava České republiky: Poslanecká sněmovna Parlamentu České Republiky. URL: <https://www.psp.cz/docs/laws/constitution.html>

¹² La Costituzione: Senato della Repubblica. URL: <https://www.senato.it/istituzione/la-costituzione>

¹³ Latvijas Republikas Satversme: LIKUMI. LV. URL: <https://likumi.lv/ta/id/57980-latvijas-republikas-satversme>

контролер складає присягу при вступі на посаду (присяга передбачена законом); орган державного контролю здійснює нагляд за законним управлінням та використанням державного майна та за виконанням державного бюджету; державний контролер подає до Сейму висновки щодо річного звіту про виконання бюджету (статті 133–134, Розділ XII Конституції¹⁴). У Конституції закріплено повноваження Сейму щодо призначення та звільнення з посади державного контролера (стаття 67), а також подання до Сейму кандидатури державного контролера Президентом Республіки, який також може висловити недовіру державному контролеру в Сеймі (стаття 84).

Дещо ширше унормовано діяльність органу державного контролю в *Естонії*. Так, відповідно до Глави XI Основного Закону¹⁵: орган державного контролю є державним органом, який здійснює незалежний економічний контроль діяльності (стаття 132); орган державного контролю здійснює аудит: господарської діяльності державних установ, державних підприємств та інших державних організацій; використання та збереження державного майна; користування та розпорядження державним майном, що перебуває у володінні органів місцевого самоврядування; господарської діяльності тих підприємств, в яких державі належить більше половини частки, визначеної паями чи акціями, чії кредити чи договірні зобов'язання гарантуються державою (стаття 133); орган державного контролю очолює Державний аудитор, якого призначає та звільняє з посади Голова Рійгікогу, термін його повноважень складає 5 років (стаття 134); Державний аудитор подає Рійгікогу огляд використання та збереження державного майна за попередній фінансовий рік одночасно з обговоренням у Рійгікогу звіту про виконання державного бюджету (стаття 135); Державний аудитор може брати участь у засіданнях Уряду Республіки із правом виступу з питань, що входять до його обов'язків, як керівник своєї служби він має ті ж права, які за законом надано міністру як голові міністерства (стаття 136); організацію органу державного контролю встановлено законом (стаття 137); Державний аудитор може бути притягнутий до кримінальної відповідальності лише за пропозицією канцлера юстиції за згодою більшості Рійгікогу (стаття 138). Повноваження Рійгікогу щодо призначення за пропозицією Президента Республіки Державного аудитора продубльовано у статті 65 Конституції, а статтею 104 визначено, що закон про державний контроль може бути прийнято та змінено лише більшістю голосів членів Рійгікогу. У статті 78 передбачено, що Президент Республіки пропонує Рійгікогу призначення, зокрема, Державного аудитора.

Найбільш докладно положення щодо ВОА викладено в конституціях *Польщі*¹⁶ та *Австрії*¹⁷.

Згідно з польською Конституцією вищим органом державного контролю є Верховна палата контролю (далі – ВПК), яка звітує перед Сеймом та діє на засадах колегіальності (стаття 202). ВПК контролює діяльність органів

¹⁴ Lietuvos Respublikos Konstitucija. URL: <https://www.lrs.lt/home/Konstitucija/Konstitucija.htm>

¹⁵ Eesti Vabariigi põhiseadus. URL: <https://www.riigiteataja.ee/akt/115052015002>

¹⁶ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. URL: <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU19970780483/U/D19970483Lj.pdf>

¹⁷ Bundes-Verfassungsgesetz. URL: <https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=bundesnormen&Gesetzesnummer=10000138>

державного управління, Національного банку Польщі, державних юридичних осіб та інших державних організаційних підрозділів із погляду законності, економічності, цілеспрямованості та надійності. ВПК може перевіряти діяльність органів місцевого самоврядування, муніципальних юридичних осіб та інших муніципальних організаційних одиниць із погляду законності, економічності та надійності. ВПК може також відповідним чином контролювати діяльність інших організаційних підрозділів та суб'єктів господарювання за обсягом використання ними державного чи комунального майна чи коштів та виконання їх фінансових зобов'язань перед державою (стаття 203).

ВПК подає до Сейму: аналіз виконання державного бюджету та прогноз монетарної політики; висновок про звільнення Ради міністрів; відомості про результати перевірок, висновки та заяви, а також щорічний звіт про свою діяльність (стаття 204).

Голова ВПК призначається Сеймом за згодою Сенату на шість років і може бути призначений повторно лише один раз. Він не може обіймати іншу посаду, крім посади професора вищого навчального закладу, або займатися іншою професійною діяльністю. Голова ВПК не може належати до політичної партії, профспілки або займатися громадською діяльністю, несумісною з гідністю його посади (стаття 205). Голова ВПК не може бути притягнутий до кримінальної відповідальності або позбавлений волі без попередньої згоди Сейму. Він не може бути затриманий чи заарештований, за винятком випадків затримання його на місці вчинення злочину та якщо його затримання необхідне для забезпечення належного перебігу провадження. Про затримання негайно повідомляється маршалку Сейму, який може розпорядитися про негайне звільнення затриманої особи (стаття 206).

Організація та порядок діяльності ВПК визначаються статутом (стаття 207).

У Конституції Австрії діяльність ВОА врегульовано розділом VII «Виставлення рахунків та управлінський контроль». Зокрема, передбачено, що Рахункова палата перевіряє управління федеральним урядом, федеральними землями, асоціаціями муніципалітетів, муніципалітетами та іншими юридичними особами, визначеними законом. Рахункова палата складає федеральний фінансовий звіт та представляє його Національній раді.

Усі документи, що стосуються фінансових боргів Федерації, мають бути завірені Головою Рахункової палати або, якщо він не може цього зробити, його заступником; підпис гарантує законність запозичення та правильний запис у головній книзі державного боргу.

Раз на два роки Рахункова палата перевіряє середній дохід, включаючи всі соціальні та негрошові виплати, а також додаткові виплати до пенсій членів правління та наглядових рад, а також усіх працівників підприємств та установ, що підлягають її контролю, та щодо яких існує зобов'язання звітувати перед Національною радою, отримувати інформацію від цих компаній та установ. Середній дохід вищезгаданих груп осіб вказується окремо по кожному підприємству й установі (стаття 121).

Рахункова палата, що є органом Національної ради, підпорядковується їй безпосередньо і відповідає за федеральні фінанси та фінанси професійних спілок, що відносяться до сфери компетенції федерального уряду. Рахункова палата, що

є органом відповідного парламенту федеральної землі (ландтагу), відповідає за фінанси федеральних земель, муніципальних асоціацій, муніципальні фінанси та фінанси професійних спілок, що підпадають під дію виконавчої влади федеральних земель. Рахункова палата незалежна від федерального уряду та урядів земель і підпорядковується лише положенням закону.

Рахункова палата складається із Голови, необхідних посадових осіб та допоміжного персоналу. Її Голова обирається Національною радою строком на 12 років за пропозицією Головного комітету; переобрання не допускається. Головний комітет затверджує пропозицію за присутності не менше половини його членів та більшістю у 2/3 голосів. Аналогічно Національна рада обирає Голову Рахункової палати за присутності не менше половини її членів та більшістю у 2/3 голосів. Перед вступом на посаду голову Рахункової палати приводить до присяги Федеральний президент. Голова Національної ради має оголосити про завершення повноважень Голови за чотири місяці до того, як вони можуть бути завершені або одразу по їх завершенню. Голова Рахункової палати повинен мати право обиратися до Національної ради, не може належати до спільного представницького органу чи Європейського Парламенту і не може бути членом федерального уряду чи уряду землі протягом останніх п'яти років (стаття 122). Відповідальність Голови Рахункової палати аналогічна відповідальності членів Федерального уряду або членів уряду відповідної землі, залежно від того, чи є Рахункова палата органом Національної ради чи ландтагу. Він може бути звільнений за рішенням Національної ради за наявності не менше половини її членів та за наявності більшості у 2/3 голосів (стаття 123).

Голова Рахункової палати має право брати участь у переговорах щодо звітів Рахункової палати, федеральної фінансової звітності, заяв, пов'язаних із виконанням спеціальних актів управлінської перевірки Рахунковою палатою та її підрозділами, проекту Федерального закону про фінанси, що стосується компетенції Рахункової палати, у Національній раді та її комітетах (підкомітетах). Відповідно до більш докладних положень Федерального закону про Регламент Національної ради Голова Рахункової палати має право бути заслуханим у будь-який час у ході перемовин із визначених питань (стаття 123а).

Якщо голова Рахункової палати недоступний або його було звільнено, Рахункову палату представляє її найвища посадова особа. Посада заступника Голови Рахункової палати в Національній раді визначається Федеральним законом про Регламент Національної ради (стаття 124).

Федеральний президент призначає посадових осіб Рахункової палати за пропозицією та за підписом Голови Рахункової палати; те саме стосується і присвоєння офіційних звань. Проте Федеральний президент може уповноважити Голову Рахункової палати призначати певні категорії державних службовців. Також він призначає помічників. Федеральну владу над працівниками Рахункової палати здійснює Голова Рахункової палати (стаття 125).

Жоден член Рахункової палати не може брати участь в управлінні будь-яким підприємством, що знаходиться під контролем Рахункової палати, та в управлінні іншими комерційними підприємствами (стаття 126).

У разі розбіжностей між Рахунковою палатою та юридичною особою щодо тлумачення норм законодавства, що регулюють компетенцію Рахункової палати, Конституційний Суд приймає рішення на запит Федерального Уряду, уряду

землі або Рахункової палати; юридичний висновок Конституційного Суду є обов'язковим для виконання (стаття 126а).

Рахункова палата повинна перевіряти всю державну економіку федерального уряду, а також управління фондами та установами, які перебувають у віданні федеральних органів або осіб (груп осіб), призначених для цієї мети федеральними органами. Вона також перевіряє управління компаніями, в яких федеральний уряд самостійно або разом з іншими юридичними особами, які підпадають під його юрисдикцію, має частку не менше 50 % акціонерного капіталу, основного капіталу або власного капіталу, або в яких федеральний уряд діє одноосібно чи спільно з іншими такими юридичними особами. Рахункова палата також перевіряє ті компанії, які федеральний уряд, самостійно або разом з іншими юридичними особами, фактично контролює за допомогою фінансових чи інших економічних чи організаційних заходів. Компетенція Рахункової палати також поширюється на компанії всіх наступних рівнів, в яких виконуються вказані вимоги. Рахункова палата уповноважена перевіряти управління державними корпораціями, що використовують федеральні кошти. Статтею 127 Конституції встановлено подібний перелік об'єктів контролю й щодо рівня федеральних земель, а статтею 127а – щодо муніципалітетів із населенням не менше 10 000 осіб. Відповідні органи управління повинні щорічно подавати оцінки та звіти до Рахункової палати, а вона повідомляє результати своєї перевірки таких звітів органу, що їх подав. Останній має прокоментувати його та у тримісячний строк проінформувати Рахункову палату про вжиті заходи за результатами перевірки. Крім того, Рахункова палата уповноважена перевіряти адміністрацію установ соціального забезпечення (стаття 126с).

За рішенням Національної ради або на вимогу її членів Рахункова палата зобов'язана здійснювати спеціальні заходи фінансового контролю, що входять до її компетенції (регламентується Федеральним законом про Регламент Національної ради). Аналогічним чином Рахункова палата має проводити такі заходи за обґрунтованим запитом федерального уряду або федерального міністра, а також за рішеннями ландтагів або їх членів, та інформувати орган, що запитує, про результат (стаття 126б).

Рахункова палата звітує перед Національною радою про свою діяльність за попередній рік не пізніше ніж 31 грудня кожного року. Крім того, Рахункова палата може в будь-який час відзвітувати перед Національною радою про індивідуальні зауваження, якщо це необхідно. Рахункова палата повинна повідомляти Федерального канцлера про кожен звіт одночасно з його поданням Національній раді. Звіти Рахункової палати публікуються після подання до Національної ради. У Національній раді створюється постійний комітет для узгодження звітів Рахункової палати, під час створення якого дотримується принцип пропорційного представництва (стаття 126д). За аналогічною процедурою Рахункова палата звітує перед ландтагом про свою діяльність, пов'язану з федеральною землею.

Рахункова палата має перевіряти управління деякими муніципалітетами з населенням менше ніж 10 000 осіб за рішенням парламенту землі та доводити до його відома свій звіт. Відповідно до статті 127б Основного Закону Рахункова палата уповноважена перевіряти діяльність осіб, що здійснюють окремі види професійної діяльності (наприклад бухгалтерів, юристів, адвокатів, аудиторів

тощо). Тобто представників окремих професій. Такі особи повинні щорічно подавати до Рахункової палати кошторис та бухгалтерський звіт. Рахункова палата оприлюднює результати перевірки відповідному голові представницького органу професійної спілки. Останній зобов'язаний подати результат перевірки разом із зауваженнями щодо нього до представницького органу. Водночас Рахункова палата має інформувати орган, відповідальний за вищий нагляд за професійним офіційним представництвом, про результати перевірки. Звіти Рахункової палати підлягають опублікуванню після подання до представницького органу. Якщо у федеральній землі заснована служба державного контролю, на неї також поширюються певні положення Конституції щодо функціонування Рахункової палати (стаття 127с); інші положення щодо створення та діяльності Рахункової палати встановлюються федеральним законом (стаття 128).

У всіх статтях, що стосуються здійснення заходів зовнішнього фінансового контролю, міститься положення про те, що перевірка Рахункової палати повинна охоплювати точність цифр, відповідність існуючим правилам, а також економію, економічність та доцільність. Таким чином, можна заключити: щодо будь-яких об'єктів контролю Рахунковою палатою Австрії здійснюються як фінансовий аудит, так і аудити відповідності й ефективності.

Загалом із наведених положень конституцій держав-членів ЄС можна дійти висновку, що конституційні засади діяльності ВОА значно різняться як за обсягом регулювання, так і за обсягом наданих органу повноважень. У більшості держав (в усіх досліджених, крім Польщі) існує спеціальний закон, що регулює статус відповідного органу; в окремих державах взаємовідносини між парламентом та ВОА регулюються регламентами парламентів (нижніх палат парламентів).

За результатами здійсненого аналізу необхідно підкреслити різницю у підходах до законодавчого регулювання діяльності рахункових палат у різних державах. Більшість ВОА діють колегіально, але існують і одноосібні органи (наприклад, у Австрії), частина з них є складовою парламентського контролю, але окремі є незалежними від усіх гілок влади (наприклад, Франція), основним завданням більшості є забезпечення належного та неупередженого інформування влади та суспільства щодо державних фінансів, однак деякі мають широкі повноваження щодо вжиття заходів за результатами аудиту (наприклад, Латвія), різняться порядок призначення членів ВОА, склад рахункових палат, обсяг повноважень та заходи забезпечення незалежності органу та його членів і працівників. Тим не менше, є суттєві спільні тенденції – так, усі держави намагаються максимально забезпечити незалежність відповідного органу, виходячи із власного рівня політичної та фінансової культури, а також максимально забезпечити охоплення сфер життя країни (їх фінансування за рахунок платників податків) державним зовнішнім фінансовим контролем. З цією метою ВОА надаються додаткові повноваження (у тому числі іншими законами, що регулюють специфічні відносини). Наприклад, у Австрії на Чехії ВОА контролюють звітність політичних партій, у Франції рахункові палати можуть перевіряти фонди спільного використання та благодійні організації тощо. Необхідно також відзначити відсутність визначення граничної чисельності працівників ВОА – держави виділяють певний бюджет на

фінансування органу, а далі рахункова палата самостійно визначає його використання, як це передбачено деклараціями INTOSAI. При цьому більшістю законів чітко передбачено аудиторський контроль за використанням бюджетних коштів ВОА. Враховуючи ситуацію в нашій державі, цікавим також видається досвід Польщі щодо врегулювання питань притягнення до відповідальності посадових осіб ВПК.

3. Програмні документи та позиції науковців.

У Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2022–2025 роки, схваленій розпорядженням Кабінету Міністрів України від 29 грудня 2021 року № 1805-р¹⁸, зазначаються певні проблеми щодо здійснення зовнішнього фінансового контролю, у тому числі пов'язані з діяльністю Рахункової плати. Так, одним із необхідних заходів реформування називається посилення ролі та підвищення ефективності зовнішнього фінансового контролю відповідно до стандартів INTOSAI.

У зв'язку з цим, перед Рахунковою палатою (далі – РП) постає ряд викликів, зумовлених новими тенденціями, зростаючими вимогами суспільства, швидкозмінними перетвореннями в державі, зокрема в політичному середовищі, активним розвитком незалежного зовнішнього аудиту у світі.

Необхідною умовою для розвитку РП як сучасного вищого органу аудиту є імплементація міжнародних стандартів, що вимагає системного удосконалення законодавства, поліпшення взаємодії РП із заінтересованими сторонами.

Проведення аудитів відповідно до міжнародних стандартів потребує значних ресурсів. Необхідно переглянути існуючі показники ефективності та результативності функціонування РП. Система обліку рекомендацій РП та моніторингу їх дотримання також повинна суттєво змінитися.

Необхідно забезпечити достатній рівень охоплення аудитом найважливіших сфер діяльності держави шляхом проведення ризик-орієнтованої оцінки у сфері управління публічними коштами та державним майном. Слід запровадити чіткі критерії планування аудитів для забезпечення впевненості громадян, суб'єктів господарювання та заінтересованих органів державної влади в тому, що затвержені бюджетні програми спрямовано на досягнення визначених цілей, кошти використано законно, результативно та економно.

Зростаюча роль вищих органів аудиту в сучасному світі зумовлює необхідність часткового перегляду існуючих повноважень Рахункової палати, проведення роботи з подальшого удосконалення механізмів співпраці з органами державної влади, об'єктами аудиту, правоохоронними, антикорупційними органами. Сприяти зміцненню фінансово-бюджетної дисципліни в Україні РП зможе, зокрема, за умови підвищення рівня відповідальності учасників бюджетного процесу за порушення вимог законодавства та прийняття неефективних управлінських рішень.

Розвиток громадянського суспільства в Україні також потребує відповідного реагування з боку РП, оскільки результати її роботи повинні бути доступними та зрозумілими громадянам, стати джерелом достовірної,

¹⁸ Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2022–2025 роки та плану заходів з її реалізації: розпорядження Кабінету Міністрів України від 29.12.2021 р. № 1805-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1805-2021-%D1%80#Text>

професійної та неупередженої інформації про ефективність управління публічними коштами та державним майном. Суспільний резонанс під час отримання такої інформації вимагає оперативного реагування всіх учасників процесу. РП необхідно забезпечити конструктивну взаємодію із суспільством для підвищення довіри до органів державної влади в цілому та РП, зокрема.

Для досягнення визначеної мети необхідні заходи за такими напрямками: максимальне наближення методології та практики проведення аудитів до стандартів INTOSAI; посилення консультативної (експертної) ролі РП як вищого органу аудиту в Україні.

Незважаючи на запропоновані підходи до оцінки результатів діяльності РП, Стратегія, тим не менш, пропонує прогрес у досягненні запланованих результатів визначати за таким індикатором, як кількість проведених аудитів відповідності (1 у 2022 році, 3 – у подальшому). Слід також відзначити, що більшість проблем (а відповідно й заходів, які залишаються нереалізованими) «кочують» зі стратегії до стратегії, але не вирішуються¹⁹.

Стратегія розвитку Рахункової палати на 2019–2024 роки, затверджена рішенням Рахункової палати від 29 липня 2019 року № 18-1²⁰, визначає п'ять пріоритетів у досягненні Стратегічної цілі I «Посилення ролі Рахункової палати як вищого органу аудиту в Україні», а саме: розширення повноважень РП для охоплення аудитом та експертно-аналітичними заходами усієї сфери управління публічними коштами та державним майном; максимальне наближення методології та практики проведення аудитів до міжнародних стандартів; підвищення якості аудиторських звітів, обґрунтованості висновків, рішень та рекомендацій РП; підвищення рівня виконання рекомендацій РП, удосконалення процесу моніторингу їх імплементації та посилення відповідальності за невиконання або неналежне їх виконання; посилення ролі РП у процесі прийняття управлінських рішень у сфері державного управління.

Задля досягнення цієї стратегічної цілі Рахунковою палатою пропонувалися такі зміни до законодавства: визначення повноважень щодо проведення аудиту відповідності як одного з видів зовнішнього аудиту, закріплених міжнародними стандартами; визначення повноважень у частині здійснення аудитів: інформаційних технологій та систем (ІТ-аудитів), використання грантів, фінансової, технічної допомоги інших держав чи організацій, місцевих бюджетів, державних підприємств та підприємств із часткою державної участі, управління державною власністю, управління та використання природних ресурсів; визначення, закріплення та розширення повноважень РП як вищого органу аудиту щодо проведення експертно-аналітичних заходів, зокрема експертизи державного бюджету та аналізу стану його виконання, оцінки ефективності функціонування бюджетної, податкової та митної систем та проведення реформ у цих сферах тощо; удосконалення законодавства щодо посилення інституційної, організаційної та фінансової незалежності РП; перегляд обсягу прав, обов'язків та відповідальності посадових

¹⁹ Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки: розпорядження Кабінету Міністрів України від 08.02.2017 р. № 142-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/142-2017-%D1%80#Text>

²⁰ Про затвердження Стратегії розвитку Рахункової палати на 2019-2024 роки: рішення Рахункової палати від 29.07.2019 № 18-1. URL: http://rp.gov.ua/Strategy/Strategy_2019-2024/?id=796

осіб РП – членів контрольних груп; запровадження та регламентування процедури складення аудиторських висновків та висновків за результатами здійснених експертно-аналітичних заходів, аудиторських звітів; регламентування структури, уніфікація та стандартизація форм подання звітів, висновків, зокрема шляхом запровадження єдиних підходів до викладення результатів аудиту та експертно-аналітичних заходів, та удосконалення процедур обговорення аудиторських висновків та звітів; удосконалення законодавства щодо посилення відповідальності за невиконання або неналежне виконання рішень РП; посилення консультативної ролі РП як вищого органу аудиту в Україні для Верховної Ради України; визначення правового статусу та повноважень державного аудитора²¹.

Дані пропозиції наведені у статті члена РП В. Невідомого (у співавторстві з К. Канонішеною-Коваленко), в якій підкреслюється, що для забезпечення незалежності та посилення потенціалу РП необхідно внести зміни до законодавства. Зокрема, це стосується уточнення видів публічного аудиту, наприклад, аудиту відповідності, IT-аудиту й інших аудитів відповідно до ISSAI. Необхідно забезпечити широкий мандат РП для охоплення аудиту всієї сфери публічних фінансів, зокрема, розширення повноважень у частині аудиту місцевих бюджетів, державних підприємств, консолідованої фінансової звітності. Для посилення консультативної ролі РП та більш ґрунтовної підготовки бюджету авторами пропонувалося надання Парламенту висновку РП на всіх стадіях бюджетного процесу, наприклад, щодо проекту закону про Державний бюджет до другого читання. Із метою посилення незалежності посадових осіб дослідники вважають за доцільне розглянути можливість виведення аудиторів із рангу державних службовців і надання імунітету проти судового переслідування за дії в межах належного виконання повноважень. Розширення фінансової незалежності РП може потребувати змін до бюджетного законодавства щодо подання бюджетних запитів безпосередньо до Парламенту. Організаційна незалежність може бути посилена завдяки відстеженню й обмеженню кількості та предметів додаткових аудитів, виконаних на вимогу депутатів. Для збільшення ступеня імплементації рекомендацій РП вчені вважають за необхідне спільно з парламентом розробити процедуру забезпечення реалізації рекомендацій²². В іншій статті автори зазначали, що внесення змін потребуватиме Закон України «Про Рахункову палату» в частині надання РП аудиторських висновків за результатами здійснених фінансових аудитів, як це передбачено міжнародними стандартами аудиту та стандартами INTOSAI, а також здійснення РП аудитів відповідності²³.

Слід зазначити, що запропоновані у стратегіях та статті пропозиції повною мірою відповідають підходам Лімської декларації про основні принципи здійснення аудиту та стандартам INTOSAI. Викликає сумнів лише пропозиція

²¹ До цього часу Рахунковою палатою мали бути розроблені та передані суб'єкту законодавчої ініціативи відповідні законопроекти, але на даний час такі проекти на сайті Верховної Ради України не зареєстровано.

²² Невідомий В., Канонішена-Коваленко К. Нова якість рахункової палати України: стратегія розвитку. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nova-yakist-rahunkovoyi-palati-ukrayini-strategiya-rozvitku/viewer>

²³ Невідомий В., Канонішена-Коваленко К. Імплементація міжнародних стандартів вищих органів аудиту у фінансові аудити Рахункової палати України. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/implementatsiya-mizhnarodnih-standartiv-vischih-organiv-auditu-u-finansovi-auditi-rahunkovoyi-palati-ukrayini/viewer>

щодо виведення аудиторів із рангу державних службовців, адже до них мають застосовуватися вимоги Закону України «Про запобігання корупції».

Із концептуального погляду, слід відзначити, що тривалий час зверталася увага на те, що система органів державного фінансового контролю України є простим набором різного роду контролюючих органів, які виконують неузгоджені, роз'єднані і невпорядковані контрольні заходи. Їх завдання і функції у сфері формування та використання бюджетно-фінансових ресурсів дуже часто переплетені, характеризуються елементами дублювання, паралелізму. У діяльності контрольних органів відсутня чітка взаємодія²⁴. У цьому контексті окремі дослідники пропонують ухвалити базовий закон про державний фінансовий контроль, що визначатиме коло об'єктів і суб'єктів державного фінансового контролю, їх функції, завдання і повноваження при його проведенні. Вважається за необхідне чітко виділити коло повноважень та відповідальності при проведенні контрольних заходів РП та Державною аудиторською службою України²⁵. Інші експерти пропонують наділити РП координаційними повноваженнями. Наприклад, В. Піхоцький та В. Рисін відзначають, що невідповідності і недоліки в системі фінансового контролю простежуються як по горизонталі (законодавчих і виконавчих органів державної влади), так і по вертикалі (місцевих рівнів влади). Тому пропонується наділити РП додатковими повноваженнями щодо координації діяльності всіх суб'єктів державного фінансового контролю. При цьому функції і компетенція РП мають концептуально відрізнитися від інших органів фінансового контролю. На думку науковців, необхідно надати РП вищі владно-розпорядчі повноваження, а також наділити РП правом безпосередньої законодавчої ініціативи з питань фінансового контролю (підготовки і внесення до Верховної Ради пропозицій не просто щодо усунення порушень і відхилень у бюджетному процесі, а й щодо вдосконалення бюджетного законодавства в цілому), правом розглядати справи про адміністративні правопорушення в галузі законодавства про фінансовий контроль, правом звернення з позовом до судів²⁶. Незважаючи на спосіб, обраний Верховною Радою України для вирішення питань координації органів державного зовнішнього фінансового контролю, слід відзначити, що проблема дійсно потребує вирішення, оскільки висновки вчених повністю корелюються із висновком Єврокомісії. Відокремлення фінансового контролю від зовнішнього державного аудиту дозволило б зменшити навантаження на Рахункову палату та забезпечити здійснення нею саме аудиту, що підсилило б ефективність усієї системи контролю за державними фінансами.

Що стосується підвищення незалежності РП, звертається увага на необхідність посилення гарантій для членів РП, у тому числі щодо затримання, арешту, притягнення до кримінальної відповідальності за згодою Верховної Ради України. Пропонується встановити, що кримінальна справа щодо членів Рахункової палати може бути порушена лише Генеральним прокурором України,

²⁴ Наприклад, Андрущенко Г.С., Савченко Л.А., Коваленко А.А. Фінансово-контрольне право. 2-ге перероблене та доповнене видання. Київ: Юрінком Інтер, 2021. С. 447–448.

²⁵ Наприклад, Найдьон Є., Сандул В. Окремі аспекти діяльності органів державного фінансового контролю. *Юридична наука*. 2020. № 5 (107) Т. 2. С. 52.

²⁶ Піхоцький В., Рисін В. Ефективність фінансового контролю та державного аудиту для забезпечення фінансово-економічної стійкості держави. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії і практики*. 2019. № 28. Том 1. С. 205–215.

директором Національного антикорупційного бюро України тощо²⁷. Такий підхід повністю відповідає принципам Мексиканської декларації незалежності ВОА 2007 року.

Широке коло науковців звертає увагу, що роботі РП не вистачає системності у проведенні заходів зовнішнього фінансового контролю. Ними пропонується застосування ризик-орієнтованого підходу при плануванні і здійсненні подібних заходів²⁸, врахування у плануванні основних напрямів бюджетної політики поточного року або ж визначення пріоритетних напрямів для аудиту разом із Верховною Радою України²⁹, запровадження чіткого розмежування підконтрольності об'єктів аудиту, а також критеріїв для відбору таких об'єктів. Наприклад, А. Ярошенко та Ж. Олексіч вважають, що при визначенні попереднього переліку можливих тем та об'єктів аудиту ефективності необхідно керуватися такими критеріями:

- соціально-економічна значимість теми, її важливість для громадськості, а також ступінь зацікавленості в результатах аудиту;
- ступінь наявності ризиків у даній сфері використання державних коштів або діяльності об'єктів аудиту, які потенційно можуть призводити до неефективних результатів;
- оцінка можливих результатів аудиту;
- обсяг державних коштів, що спрямовуються в цю сферу та/або використовуваних об'єктами аудиту;
- проведення попередніх перевірок у цій сфері та/або на даних об'єктах;
- наявність ресурсів РП³⁰.

Запропоновані підходи цілком відповідають міжнародним стандартам INTOSAI та можуть сприяти вирішенню проблем, про які зазначається у Стратегії розвитку Рахункової палати на 2019–2024 роки (зокрема, щодо великої кількості додаткових перевірок за запитами народних депутатів).

На нашу думку, з огляду на необхідність популяризувати діяльність Рахункової палати, видається цікавою ідея Е. Дмитренко, яка пропонує в Законі України «Про відкритість використання публічних коштів» увести окрему норму щодо оприлюднення РП результатів контрольних заходів щодо використання публічних коштів (із одночасним встановленням у Законі України «Про Рахункову палату» системи прав, обов'язків та відповідальності посадових осіб Рахункової палати щодо оприлюднення таких результатів)³¹. Безумовно, Єдиним порталом використання публічних коштів користується ширше коло споживачів, ніж сайтом РП, і наявність певних висновків цього органу на порталі дозволило б зацікавити їх діяльністю ВОА.

²⁷ Наприклад, Савченко Л. Призначення, звільнення членів рахункової палати України та гарантії їх правового статусу за новим Законом України «Про Рахункову палату». *Адміністративне право*. 2016. № 3.

²⁸ Наприклад, Найдьон Є., Сандул В. Окремі аспекти діяльності органів державного фінансового контролю. *Юридична наука*. 2020. № 5 (107). Т. 2. С. 52.

²⁹ Наприклад, Богма О., Овдій О. Методика оцінювання повноти і обґрунтованості планів діяльності інституту державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту). URL: <https://ej.journal.kspu.edu/index.php/ej/article/view/789/760>

³⁰ Ярошенко А., Олексіч Ж. Системний підхід до організації державного аудиту ефективності. URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/141457895.pdf>

³¹ Дмитренко Е. Удосконалення фінансового законодавства в умовах цифровізації фінансової системи України – потреба сьогодення. URL: <http://kyivchasprava.kneu.in.ua/index.php/kyivchasprava/article/view/140/129>

4. Аналіз чинного законодавства України, що регулює діяльність Рахункової палати.

Відповідно до статті 98 Конституції України контроль від імені Верховної Ради України за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використання здійснює Рахункова палата. Організація, повноваження і порядок діяльності Рахункової палати визначаються законом. Згідно зі статтею 85 Основного Закону до повноважень Верховної Ради України належить, зокрема, призначення на посади та звільнення з посад Голови та інших членів Рахункової палати.

Таким чином, на сьогодні в Конституції України відсутні положення, що мають бути закріплені відповідно до Лімської та Мексиканської декларацій.

Організацію, повноваження та порядок діяльності РП визначає Закон України «Про Рахункову палату» у редакції 2015 року (далі – Закон про РП). До нього внесено 17 змін, у тому числі щодо збільшення кількості членів РП з 9 до 13 (у 2019 році). Повноваження РП у бюджетному процесі визначено Бюджетним кодексом України. Процедури взаємодії (у тому числі, що стосується призначення та звільнення з посад Голови та членів РП) із Парламентом унормовуються Регламентом Верховної Ради України (далі – Регламент) та Законом України «Про комітети Верховної Ради України». Відповідальність за невиконання законних вимог РП, члена РП визначено Кодексом України про адміністративні правопорушення (стаття 188¹⁹), а за перешкоджання діяльності РП, члена РП – Кримінальним кодексом України (стаття 351¹).

Пропонується проаналізувати вищезазначені та інші законодавчі акти в контексті поставлених у зверненні запитань.

Процедуру призначення Голови та інших членів РП, кількість таких членів та строк їхніх повноважень визначено Законом про РП та Регламентом.

Стаття 19 Закону про РП встановлює вимоги до члена РП, а стаття 20 – порядок призначення на посади та звільнення з посад Голови та інших членів РП.

Члени РП призначаються на посади та звільняються з посад Верховною Радою на підставі конкурсу.

Відповідно до статті 208² Регламенту такий конкурс оголошується не пізніше як за шість місяців до закінчення строку повноважень члена РП або протягом 14 днів з дня дострокового припинення ним повноважень. Оголошення про умови та строки його проведення розміщується на офіційному вебсайті Верховної Ради та публікується в газеті «Голос України» за поданням комітету, до предмета відання якого належать питання бюджету.

Для участі в конкурсі на зайняття посади члена РП кандидат на таку посаду подає до комітету, до предмета відання якого належать питання бюджету, документи за переліком, визначеним Законом про РП. Інформація про кандидатів, які подали документи, розміщується на офіційному вебсайті Верховної Ради протягом п'яти робочих днів із дня закінчення строку для подання документів.

Комітет, до предмета відання якого належать питання бюджету, розглядає документи, подані кандидатами на посади членів РП, і попередньо обговорює кандидатів щодо їх відповідності вимогам, встановленим Законом про РП, та подає на розгляд Верховної Ради рішення із висновками щодо кожного кандидата. При цьому, відповідно до статті 33¹ Закону України «Про комітети

Верховної Ради України» комітет може здійснювати погодження і консультації щодо призначення на посади, здійснювати інші погодження і консультації. Процедура погодження і консультацій визначається спільним рішенням комітету і відповідного державного органу.

Рішення комітету, до предмета відання якого належать питання бюджету, та відомості про кандидатів на посади членів РП надаються народним депутатам не пізніше як за три дні до розгляду Верховною Радою відповідного питання. Обговорення кандидатів на посади членів РП проводиться в порядку, передбаченому частиною восьмою статті 205 Регламенту. Відбір на посади членів РП здійснюється Верховною Радою відкритим рейтинговим голосуванням по кожному кандидату окремо.

Верховна Рада призначає членів РП списком, визначеним за підсумками рейтингового голосування, відповідно до кількості вакантних посад відкритим голосуванням більшістю голосів народних депутатів від конституційного складу. Якщо за список кандидатів на посади членів РП не отримано необхідної для призначення кількості голосів народних депутатів, оголошується повторний конкурс, який проводиться відповідно до такої ж процедури.

Голова РП призначається на посаду Верховною Радою за поданням Голови Верховної Ради України із числа членів РП.

Таким чином, детальну процедуру призначення на посади членів РП законодавчими актами не визначено. Очевидно, що існуючий спосіб призначення не здатен забезпечити формування повного складу РП. До того ж, сумнів викликає норма щодо визначення процедури погодження і консультацій при призначенні на посади «спільним рішенням комітету і відповідного державного органу».

Звільнення з посад членів РП здійснюється відкритим голосуванням більшістю голосів народних депутатів від конституційного складу Верховної Ради за наявності рішення комітету, до предмета відання якого належать питання бюджету.

Призначення на посаду та звільнення з посади Голови РП здійснюється відкритим голосуванням більшістю голосів народних депутатів від конституційного складу Верховної Ради. Рішення щодо призначення на посаду та звільнення з посади оформляється відповідною постановою Верховної Ради.

Рахункова палата складається із тринадцяти членів РП (стаття 17 Закону України про РП); строк повноважень членів РП становить шість років. Одна і та сама особа не може обіймати таку посаду понад два строки (стаття 20 Закону).

Що стосується розподілу повноважень між Головою та іншими членами РП, взаємовідносин її членів і аудиторів (працівників) – Закон про РП чітко визначає повноваження Голови РП та її членів.

Статтею 21 названого Закону передбачено, що Голова РП: очолює РП, здійснює загальне керівництво її діяльністю та забезпечує загальну організацію роботи РП; представляє РП у відносинах з Верховною Радою України, її органами, іншими державними органами, органами місцевого самоврядування, громадськими об'єднаннями, підприємствами, установами та організаціями, органами державного фінансового контролю іноземних держав та іншими міжнародними організаціями; головує на засіданнях РП; вносить на розгляд РП пропозиції щодо загальної концепції роботи РП, кадрової політики, проектів її

кошторису, структури і штатного розпису апарату; вносить на розгляд РП пропозиції щодо призначення на посаду та звільнення з посади Секретаря РП і відповідно до рішення РП призначає на посаду та звільняє з посади Секретаря РП; інформує Верховну Раду України про результати здійснення державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту); підписує рішення РП та протоколи засідань РП; здійснює зв'язки із громадськістю та медіа; здійснює інші повноваження відповідно до Закону про РП та інших законів України.

Голова РП у межах своїх повноважень видає накази та розпорядження.

У разі відсутності Голови РП або неможливості здійснення ним своїх повноважень заступник Голови РП тимчасово виконує повноваження Голови РП.

У статті 23 Закону встановлено, що член РП забезпечує здійснення заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) відповідно до рішення РП. Для виконання своїх повноважень член РП надає доручення відповідному департаменту (департаментам) та/або територіальному підрозділу (підрозділам).

Член РП несе персональну відповідальність за результати своєї роботи, а у разі забезпечення здійснення заходу державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) двома або більше членами РП – вони несуть спільну відповідальність за результати їхньої роботи.

Член РП: готує пропозиції щодо планування заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) за закріпленими напрямками; координує з іншими членами РП роботу щодо здійснення заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту); створює для здійснення заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) контрольні групи, призначає керівників таких груп або очолює такі групи, залучаючи в разі необхідності працівників різних департаментів; координує роботу контрольних груп щодо здійснення заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту); підписує звіти за результатами здійснення заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) і представляє звіти на засіданні РП; за рішенням РП представляє її у відносинах з іншими державними органами, органами місцевого самоврядування, суб'єктами господарювання в Україні та за кордоном; подає Секретарю РП пропозиції щодо призначення на посади та звільнення з посад своїх радників; має право вимагати у межах своїх повноважень невідкладного прийому міністрами, іншими керівниками державних органів, керівниками органів влади Автономної Республіки Крим та органів місцевого самоврядування, громадських об'єднань, підприємств, установ, організацій незалежно від підпорядкування, виду діяльності та форми власності, їх посадовими та службовими особами; може бути присутнім у встановленому порядку на засіданнях Верховної Ради України, її органів, Кабінету Міністрів України, інших державних органів та брати участь в обговоренні питань, що стосуються компетенції РП.

Із норм, що стосуються роботи РП як колегіального органу, впливає можливість члена РП впливати на прийняті рішення шляхом голосування. Законом окремо також визначено права членів РП (стаття 8), статус члена РП (стаття 18), а також права і обов'язки осіб, які входять до складу контрольної групи РП (яку може координувати або очолювати член РП) (стаття 32).

Що стосується інших посадових осіб РП, визначено тільки повноваження Секретаря (стаття 22 Закону). Також визначено статус інших посадових осіб

(вони є державними службовцями; гарантії їх діяльності та оплати праці визначаються Законом України «Про державну службу» (статті 18, 24 Закону)), засади призначення, права та обов'язки осіб, які входять до складу контрольної групи РП (стаття 32). При цьому, Законом не передбачено вимоги щодо будь-яких посадових осіб апарату РП, у тому числі й тих, які безпосередньо беруть участь у здійсненні заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту).

Процедура організації роботи РП, територіальних та інших структурних підрозділів її апарату, питання взаємовідносин між структурними підрозділами, членами Рахункової палати та посадовими особами апарату, інші питання внутрішньої організації діяльності визначаються Законом про РП та Регламентом РП (стаття 28 Закону).

Главою 17 Регламенту Рахункової палати, затвердженого рішенням Рахункової палати від 28.08.2018 № 22-7³², регулюються питання департаментів, основними завданнями яких є здійснення заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту); главою 19 – територіальних підрозділів тощо. Главою 26 цього документу визначаються взаємовідносини членів РП з її апаратом³³.

Структура, штатний розпис апарату РП затверджуються РП, а гранична чисельність апарату – затверджується Верховною Радою України за поданням РП в межах бюджетних призначень на забезпечення її діяльності (стаття 17 Закону про РП).

Види аудитів, що здійснюються РП, визначаються статтею 4 Закону про РП, відповідно до якої державний зовнішній фінансовий контроль (аудит) забезпечується РП шляхом здійснення фінансового аудиту, аудиту ефективності, експертизи, аналізу та інших контрольних заходів.

Фінансовий аудит полягає в перевірці, аналізі та оцінці правильності ведення, повноти обліку й достовірності звітності щодо надходжень і витрат бюджету, встановленні фактичного стану справ щодо цільового використання бюджетних коштів, дотриманні законодавства при здійсненні операцій із бюджетними коштами.

Аудит ефективності передбачає встановлення фактичного стану справ і надання оцінки щодо своєчасності й повноти бюджетних надходжень, продуктивності, результативності, економності використання бюджетних коштів їх розпорядниками та одержувачами, законності, своєчасності і повноти прийняття управлінських рішень учасниками бюджетного процесу, стану внутрішнього контролю розпорядників бюджетних коштів. Оцінка продуктивності використання бюджетних коштів передбачає встановлення співвідношення між результатами діяльності розпорядника та одержувача бюджетних коштів і використаними для досягнення таких результатів коштами бюджету. Оцінка результативності використання бюджетних коштів передбачає встановлення ступеня відповідності фактичних результатів діяльності розпорядника та одержувача бюджетних коштів запланованим результатам. Оцінка економності використання бюджетних коштів передбачає встановлення

³² Регламент Рахункової палати : затверджено рішенням Рахункової палати від 28.08. 2018 № 22-7. URL: http://rp.gov.ua/upload-files/About/RegulatoryDoc/arp_1.pdf

³³ Регламент Рахункової палати : затверджено рішенням Рахункової палати від 28.08.2018 № 22-7. С. 34-36.

стану досягнення розпорядником та одержувачем таких коштів запланованих результатів за рахунок використання мінімального обсягу бюджетних коштів або досягнення максимального результату при використанні визначеного бюджетом обсягу коштів.

Статтями 9–16 названого Закону встановлено особливості здійснення окремих заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту): у сфері казначейського обслуговування коштів державного бюджету, за надходженням коштів до державного бюджету, за управлінням об'єктами державної власності, що мають фінансові наслідки для державного бюджету, щодо фінансування державного бюджету, державного боргу і гарантованого державою боргу, щодо діяльності Національного банку України та інших фінансових установ, щодо виконання державного замовлення та здійснення закупівель, суб'єктів господарювання, громадських чи інших організацій, які є одержувачами коштів державного бюджету, щодо надходжень закріплених за місцевими бюджетами загальнодержавних податків і зборів або їх частки, трансфертів між державним бюджетом та місцевими бюджетами, використання коштів місцевих бюджетів у частині видатків, які визначаються функціями держави і передані на виконання Автономній Республіці Крим та місцевому самоврядуванню, щодо таємних видатків державного бюджету.

Аналіз цих та інших норм Закону, а також норм Бюджетного кодексу України свідчить, що РП дійсно не наділена повноваженнями щодо здійснення аудиту відповідності. У контексті міжнародних стандартів, зауважень Єврокомісії та законодавчих пропозицій можна також зробити висновок щодо відсутності повноважень у частині здійснення аудитів інформаційних технологій та систем (ІТ-аудитів), управління та використання природних ресурсів. Що стосується використання грантів, фінансової, технічної допомоги інших держав чи організацій, на РП покладено обмежені повноваження – вона здійснює фінансовий аудит та аудит ефективності щодо використання кредитів (позик), залучених державою до спеціального фонду державного бюджету від іноземних держав, банків і міжнародних фінансових організацій, виконання міжнародних договорів України, що призводить до фінансових наслідків для державного бюджету, у межах, які стосуються таких наслідків. Так само встановлені обмежені повноваження щодо місцевих бюджетів, зокрема щодо коштів, наданих із Державного бюджету місцевим бюджетам. Водночас, враховуючи повноваження здійснювати фінансовий аудит та аудит ефективності щодо управління об'єктами державної власності, що мають фінансові наслідки для державного бюджету, включаючи забезпечення відрахування (сплати) до державного бюджету коштів, отриманих державою як власником таких об'єктів, та використання коштів державного бюджету, спрямованих на відповідні об'єкти, а також щодо інших операцій, пов'язаних із надходженням коштів до державного бюджету та їх використанням, повноваження РП є досить широкими. Імовірно, з метою кращого розуміння таких доволі широких норм окремі формулювання потребуватимуть уточнення для забезпечення їх однозначного трактування і застосування.

Частиною сьомою статті 3 Закону про РП передбачено, що РП застосовує у своїй діяльності основні принципи діяльності Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI), Європейської організації вищих

органів фінансового контролю (EUROSAI) та Міжнародні стандарти вищих органів фінансового контролю (ISSAI) в частині, що не суперечить Конституції та законам України. Водночас, прямої вимоги щодо використання названих стандартів під час проведення фінансового аудиту та аудиту ефективності Законом не встановлено. Аналіз норм Закону та Регламенту Рахункової палати свідчить, що закладений у них порядок здійснення заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) не суперечить міжнародним стандартам. При цьому проаналізовано зміст Міжнародних стандартів вищих органів фінансового контролю (ISSAI) у сфері фінансового аудиту³⁴ та аудиту ефективності³⁵. Однак необхідно відзначити, що навіть на рівні Регламенту Рахункової палати не виокремлено особливості здійснення різних видів заходів (аудиту).

Крім здійснення аудитів, до сфери повноважень РП належить:

експертиза поданого до Верховної Ради України проекту закону про Державний бюджет України та підготовка відповідних висновків;

аналіз виконання Державного бюджету України й підготовка висновків і пропозицій щодо усунення виявлених відхилень та порушень;

аналіз річного звіту Кабінету Міністрів України про виконання закону про Державний бюджет України та підготовка висновків із оцінкою ефективності управління коштами державного бюджету, а також пропозицій щодо усунення виявлених порушень та вдосконалення бюджетного законодавства;

аналіз ефективності використання суб'єктами господарювання пільг із сплати до державного бюджету податків, зборів, обов'язкових платежів, доцільності функціонування пільгових режимів оподаткування та їх впливу на загальний стан надходжень державного бюджету;

попередній аналіз до розгляду на засіданнях комітетів та на пленарних засіданнях Верховної Ради України звіту Антимонопольного комітету України та звіту Фонду державного майна України в частині, що впливає на виконання державного бюджету;

попередній аналіз до розгляду на засіданнях комітетів та на пленарних засіданнях Верховної Ради України щорічного звіту, що містить аналіз функціонування системи публічних закупівель та узагальнену інформацію про результати здійснення контролю у сфері закупівель;

за зверненням органів місцевого самоврядування, фондів загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування, державних підприємств та інших суб'єктів господарювання державного сектору економіки здійснення заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) щодо відповідних місцевих бюджетів та діяльності суб'єктів звернення;

направлення за результатами заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) обов'язкових для розгляду рішень РП;

³⁴ ISSAI 100 – основополагающие принципы аудита государственного сектора. URL: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/ISSAI_100_to_400/issai_100/ISSAI_100_EN.pdf; ISSAI 200 – Общие принципы финансового аудита. URL: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/ISSAI_100_to_400/issai_200/ISSAI_200_en_2020.pdf

³⁵ ISSAI 300 – Принципы аудита эффективности. URL: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/ISSAI_100_to_400/issai_300/ISSAI_300_ru_2019.pdf

аналіз реалізації наданих РП рекомендацій (пропозицій) з метою оцінки їх результативності;

звернення до суду в разі порушення об'єктами контролю повноважень членів РП та посадових осіб апарату РП, зокрема щодо усунення перешкод у реалізації таких повноважень;

у разі виявлення ознак кримінального або адміністративного правопорушення інформування про них відповідних правоохоронних органів;

співробітництво з вищими органами фінансового контролю інших держав, міжнародними організаціями, укладання з ними угод про співробітництво, проведення спільних та паралельних аудитів;

здійснення методичної та методологічної роботи з питань державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту);

забезпечення проведення для посадових осіб апарату навчання та підвищення кваліфікації;

здійснення інших повноважень, визначених законом.

Що стосується інших повноважень, вони закріплені, зокрема в Кодексі України про адміністративні правопорушення. Уповноважені на те посадові особи РП мають право складати протоколи про правопорушення за порушення законодавства про закупівлі та бюджетного законодавства, а також за невиконання законних вимог РП, члена РП, створення перешкод у їх роботі під час здійснення ними своїх повноважень, надання неправдивої або неповної інформації або ненадання інформації у строк, встановлений законом (у тому числі за повторні такі порушення). Натомість, справи про названі адміністративні правопорушення розглядаються судами (стаття 221 КУпАП).

Повноваження РП у бюджетному процесі деталізовано в Бюджетному кодексі України (крім названих, вони стосуються аналізу розпису Державного бюджету, висновків щодо факту перевиконання надходжень загального фонду державного бюджету, контролю державних деривативів, створених у Національному банку України на період дії воєнного стану рахунків головних розпорядників бюджетних коштів з метою залучення добровільних внесків тощо). Стаття 15 Бюджетного кодексу України встановлює, що РП не менше ніж один раз на три роки здійснює державний зовнішній фінансовий контроль (аудит) діяльності Боргового агентства України в частині управління державним боргом та гарантованим державою боргом.

Водночас, аналіз норм Бюджетного кодексу України та Регламенту (статті 157–159) свідчить, що висновки РП до проекту закону про Державний бюджет України на наступний рік надаються тільки до першого читання, натомість в реальності відповідні проекти зазнають значних змін у наступних читаннях. Тому вбачається за доцільне розглянути можливість посилення ролі РП у бюджетному процесі. Аналіз норм законодавчих актів також не виявив особливих прав РП порівняно з іншими розпорядниками бюджетних коштів під час складення її кошторису (затвердження відповідних бюджетних призначень).

Об'єктами контролю РП при виконанні повноважень є державні органи, органи влади Автономної Республіки Крим, органи місцевого самоврядування, інші бюджетні установи, у тому числі закордонні дипломатичні установи України, суб'єкти господарювання, громадські чи інші організації, фонди загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування,

Національний банк України та інші фінансові установи (частина друга статті 7 Закону про РП).

РП взаємодіє з Верховною Радою України та її органами в порядку, визначеному Законом про РП, Регламентом РП та іншими законами, що передбачає:

- призначення і звільнення Верховною Радою України Голови та інших членів РП;

- інформування Верховної Ради України та її органів про результати здійснення РП заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту);

- подання і представлення Верховній Раді України щорічного звіту про результати діяльності РП;

- заслуховування Верховною Радою України та її органами доповідей та інформацій (повідомлень) членів РП щодо здійснення заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту);

- надання РП у межах компетенції консультацій Верховній Раді України;

- участь народних депутатів України у засіданнях РП та участь членів РП у засіданнях Верховної Ради України та її органів.

Окрім процедури призначення та звільнення членів РП та питань, пов'язаних із прийняттям та виконанням Державного бюджету, Регламент РП передбачає, зокрема:

- участь Голови РП в урочистому засіданні Верховної Ради з нагоди складення присяги новообраними народними депутатами, у заслуховуванні щорічних та позачергових послань Президента України;

- фінансову перевірку виконання кошторису Верховної Ради в поточному році у разі прийняття рішення про включення до порядку денного сесії Парламенту питання про відкликання з посади його Голови;

- направлення РП інформації Кабінету Міністрів України за результатами відповідей на питання комітетів у разі внесення на розгляд Верховної Ради питання про відповідальність Уряду для підготовки висновків;

- надання висновків та, у разі необхідності, їх представлення щодо звітів Антимонопольного комітету України та Фонду державного майна України;

- інформування Верховної Ради про діяльність інших державних органів та посадових осіб.

Відповідно до статті 232² Регламенту Верховна Рада України щороку розглядає звіт про діяльність РП. Такий звіт надається народним депутатам та одночасно направляється до комітету, до предмета відання якого належать питання бюджету, який у 21-денний строк із дня отримання звіту здійснює попередню підготовку питання щодо розгляду звіту на пленарному засіданні Верховної Ради.

За підсумками обговорення щорічного звіту Верховна Рада може прийняти рішення про звернення для вжиття необхідних заходів до органів державної влади та органів місцевого самоврядування, які не поінформували Рахункову палату про результати розгляду її рішень або заходи яких, заплановані та вжиті у зв'язку з її рішеннями, визнані РП неналежними.

Верховна Рада може прийняти процедурне рішення про здійснення Рахунковою палатою позапланового заходу державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) за ініціативою не менш як однієї депутатської

фракції (депутатської групи). Таке питання не може розглядатися Верховною Радою більше одного разу протягом однієї чергової сесії Верховної Ради від однієї депутатської фракції (депутатської групи).

Звіт за результатами здійснення заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) та рішення РП, прийняте за результатами обговорення такого звіту, надсилаються РП до Верховної Ради протягом 15 днів із дня затвердження звіту. Відповідна інформація у п'ятиденний строк із дня її надходження передається до комітету, до предмета відання якого належать питання бюджету, інших комітетів відповідно до предметів відання, надається народним депутатам, а також може бути розглянута на пленарному засіданні Верховної Ради.

РП надсилає до Верховної Ради інформацію про стан виконання об'єктами контролю рішень РП протягом 45 днів із дня отримання інформації від об'єкта контролю.

Відповідно до статті 31 Закону України «Про комітети Верховної Ради України» комітети у відносинах з РП розглядають узагальнені відомості, одержані відповідно до Закону про РП, та розробляють на підставі її доповідей та інформацій (повідомлень) пропозиції щодо удосконалення законодавчих актів України, готують висновки з питань, передбачених Законом про РП. Щодо комітету Верховної Ради України, до предмета відання якого віднесено питання забезпечення контрольних функцій за діяльністю органів спеціального призначення з правоохоронними функціями, правоохоронних органів спеціального призначення та розвідувальних органів, названий Закон прямо передбачає розгляд звіту за результатами здійснення РП заходів державного зовнішнього фінансового контролю за використанням коштів Державного бюджету України органами спеціального призначення з правоохоронними функціями, правоохоронними органами спеціального призначення та розвідувальними органами, а також за дотриманням ними законодавства під час здійснення операцій з бюджетними коштами (стаття 33²).

Таким чином, у взаємовідносинах із Верховною Радою України РП, насамперед, виконує роль зовнішнього аудитора (у рамках парламентського контролю) та здійснює певне консультування під час складання проекту Державного бюджету України. Із передбачених законами наслідків розгляду в Парламенті висновків (рішень) РП – тільки можливість прийняття Верховною Радою рішення про звернення для вжиття необхідних заходів до органів державної влади та органів місцевого самоврядування, які не поінформували РП про результати розгляду її рішень, або заходи яких визнані РП неналежними.

Статтею 36 Закону про РП передбачено, що на основі обговорення на засіданні РП звіту, складеного за результатами здійснення заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту), РП приймає рішення, яке надсилає разом із відповідним звітом об'єкту контролю.

Рішення, прийняте за результатами обговорення звіту, підлягає розгляду об'єктом контролю, той у місячний строк інформує РП про заплановані та вжиті у зв'язку з цим заходи. Якщо об'єкт контролю не поінформував РП про результати розгляду її рішення або якщо РП визнала неналежними заходи, заплановані та вжиті об'єктом контролю у зв'язку з її рішенням, РП інформує про це відповідні органи влади, а також громадськість через медіа. Рішення РП

та результати їх розгляду об'єктом контролю оприлюднюються на офіційному вебсайті РП, крім інформації з обмеженим доступом.

Таким чином, норма щодо можливих заходів, щодо яких можуть видаватися рішення Рахункової палати, виглядає неконкретною, що може негативно відобразитися на результатах їх розгляду. Про відсутність уніфікованих форм рішень вже йшлося у цьому дослідженні. Натомість, аналіз законів України, що визначають засади діяльності контролюючих органів, свідчить, що вони здебільшого передбачають види приписів, які можуть бути видані за результатами здійсненого контролю. Низка законів також містить санкції, що можуть бути застосовані до об'єктів контролю (юридичних осіб). Звичайно, враховуючи, що контроль здійснюється за використанням саме бюджетних коштів, такі заходи впливу, як санкції (штрафи), мають бути обмежені, однак видається доцільним їх застосування, наприклад, під час зовнішнього фінансового аудиту інвестиційних проектів або проектів державно-приватного партнерства.

Як зазначалося, Кодекс України про адміністративні правопорушення (далі – КУпАП) передбачає право уповноважених на те посадових осіб РП складати протоколи про правопорушення за порушення законодавства. Водночас, Закон про РП встановлює обов'язок РП та її посадових осіб у разі виявлення при здійсненні заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) ознак кримінального або адміністративного правопорушення протягом семи днів повідомляти про них органи Бюро економічної безпеки України та інші відповідні правоохоронні органи. Відповідні правоохоронні органи за наслідками розгляду матеріалів РП інформують її про вжиті заходи реагування. Тобто законодавчі акти в цій частині виглядають дещо суперечливими. До того ж, ані КУпАП, ані спеціальним Законом не визначено «уповноважених на те посадових осіб» та/або порядку їх уповноваження.

Розглядаючи заходи можливого впливу за невиконання законних вимог РП, слід звернути увагу, що адміністративна та кримінальна відповідальність може бути застосована, по суті, за одні й ті самі порушення, які визначено достатньо неконкретно. Так, КУпАП передбачає відповідальність за «невиконання законних вимог Рахункової палати, члена Рахункової палати, створення перешкод у їх роботі під час здійснення ними своїх повноважень, надання неправдивої або неповної інформації або ненадання інформації у строк, встановлений законом», Кримінальний кодекс України – за «невиконання службовою особою законних вимог Рахункової палати, члена Рахункової палати, створення штучних перешкод у їх роботі, надання їм завідомо неправдивої інформації». Як бачимо, у складі правопорушень навіть не згадується про невиконання рішення РП, за що має бути, на нашу думку, найсуворіша відповідальність. До того ж, виникають питання щодо кваліфікації таких порушень, застосування адміністративної або кримінальної відповідальності, адже зазвичай при наявності схожих складів кримінальна відповідальність залежить від рецидиву або тяжкості наслідків. Сумнівними виглядають і санкції статей. Так, адміністративна відповідальність за порушення тягне за собою накладення штрафу від 200 до 350 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (за повторне вчинення – від 350 до 600), а кримінальна – від 100 до 1000 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Що стосується відповідальності членів РП та посадових осіб її апарату, згідно із Законом за свої протиправні дії чи бездіяльність вони несуть дисциплінарну, цивільно-правову, адміністративну або кримінальну відповідальність; притягаються до відповідальності за порушення порядку розкриття інформації з обмеженим доступом, що стала їм відомою у зв'язку з їх службовою діяльністю. Це цілком відповідає положенням статті 56 Конституції України, відповідно до якої кожен має право на відшкодування за рахунок держави чи органів місцевого самоврядування матеріальної та моральної шкоди, завданої незаконними рішеннями, діями чи бездіяльністю органів державної влади, органів місцевого самоврядування, їх посадових і службових осіб при здійсненні ними своїх повноважень. Статтею 2 Кодексу адміністративного судочинства України завданням адміністративного судочинства визначається справедливе, неупереджене та своєчасне вирішення судом спорів у сфері публічно-правових відносин з метою ефективного захисту прав, свобод та інтересів фізичних осіб, прав та інтересів юридичних осіб від порушень з боку суб'єктів владних повноважень. Таким чином, хоча Законом та Кодексом адміністративного судочинства прямо не передбачено можливість оскарження рішень РП, природньо, що їх перегляд може здійснюватися саме в межах адміністративного судочинства.

III. Висновки.

Дослідження міжнародних стандартів (принципів) INTOSAI, законодавства держав-членів ЄС у сфері державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту), концептуальних підходів та програмних документів, а також аналіз низки законодавчих актів України виявили ряд проблемних питань у законодавчому регулюванні діяльності Рахункової палати:

1. *Конституційні засади діяльності.* Лімською та Мексиканською деклараціями, INTOSAI встановлено положення щодо ВОА, які бажано закріпити в конституціях держав-членів цієї організації. Отже, на нашу думку, було б доцільно після закінчення правового режиму воєнного стану повернутися до питання внесення в Конституцію України змін, що стосуються закріплення статусу Рахункової палати як незалежного вищого органу фінансового контролю та її основних завдань (повноважень). Про те, що Рахункова палата нині виконує функції вищого органу фінансового контролю у державі, свідчить наявність у неї повноважень стосовно здійснення державного зовнішнього контролю за контрольною діяльністю певних суб'єктів. Зокрема, у статті 10 Закону України «Про Рахункову палату» зазначається, що: «Рахункова палата надає оцінку ефективності адміністрування контролюючими органами надходжень до державного бюджету та заходів, що вживаються органами стягнення до боржників державного бюджету. Зазначені заходи державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) здійснюються Рахунковою палатою щодо діяльності центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, інших органів, що контролюють справляння надходжень до державного бюджету»³⁶. Отже закріплення відповідного статусу

³⁶

Рахункової палати посилило б парламентський контроль у сфері публічних фінансів.

2. *Гарантії незалежності.* Можливо їх посилити в частині особливого порядку притягнення до відповідальності Голови та членів РП, як це передбачено в законодавстві багатьох держав-членів ЄС та пропонувалося науковцями. Водночас, можуть бути посилені й вимоги до кандидатів на ці посади – щодо відсутності в них родинних зв'язків із вищими посадовими особами держави або ж щодо періоду, протягом якого кандидат не повинен обіймати посади в органах виконавчої влади (як, наприклад, в Австрії). Із метою вибору оптимальної моделі можна було б рекомендувати проаналізувати й український досвід законодавчого регулювання питань забезпечення незалежності державних органів зі спеціальним статусом – наприклад, національних комісій та Антимонопольного комітету України. Зокрема, видаються цікавими в цьому контексті норми щодо заміни відповідача за позовами про незаконні дії або бездіяльність посадових осіб цих органів з посадової особи на власне державний орган.

3. *Види перевірок (аудиту).* З огляду на міжнародну практику, видається доцільним надання РП права здійснювати аудит відповідності та розширення кола об'єктів фінансового аудиту та аудиту ефективності (принаймні, за рахунок ІТ-аудиту та аудиту природних ресурсів). Також було б можливими визначення, закріплення та розширення повноважень Рахункової палати щодо проведення експертно-аналітичних заходів, зокрема експертизи проектів законів України та проекту державного бюджету на усіх стадіях законотворчого процесу, можливості аналізувати та оцінювати ефективність функціонування бюджетної, податкової, митної та інших систем і стану проведення реформ у цих сферах, що сприяло б значному надходженню додаткових коштів до Державного бюджету.

4. *Структура РП та взаємодія між РП та її апаратом.* Як бачимо, у багатьох державах членами колегіального ВОА є керівники департаментів фінансового контролю (аудиту). Враховуючи, що в будь-якому разі члени РП курують той чи інший напрямок аудиту, можливо розглянути питання щодо подібного «суміщення посад». На наш погляд, запровадження такої структури забезпечило б економію бюджетних коштів на утримання РП, а також зняло б питання можливих конфліктів (створення перешкод або неналежного виконання доручень) між членами РП та керівниками департаментів.

Ще одним проблемним питанням, на нашу думку, є запровадження вимог до аудиторів – зважаючи на стандарти ISSAI, які мають бути впроваджені в їх діяльність, та враховуючи міжнародний досвід регулювання, де в законах цій темі присвячено цілі розділи (глави).

5. *Планування діяльності.* Враховуючи висновки Єврокомісії про низьку ефективність проведених РП заходів, а також проблему перевантаження аудиторів через велику кількість позапланових перевірок (за запитами народних депутатів), уявляється за доцільне переглянути процес планування заходів державного фінансового контролю. Як свідчить наданий аналіз, ризик-орієнтований підхід у сфері контролю у світовій практиці застосовується не тільки в діяльності ВОА, а взагалі в будь-якій контрольованій сфері. Виглядають логічними й підходи, запропоновані науковцями, зокрема щодо врахування у

плануванні основних засад бюджетної політики, взаємодії з Парламентом у процесі планування, встановлення критеріїв відбору тощо.

6. *Унормування порядку проведення перевірок і заходів за їх результатами.* У світі органи контролю часто працюють за так званими «чек-листами» – переліком питань, на які має отримати відповіді перевіряючий. Закони України зазвичай уповноважують певний орган затверджувати форму акта перевірки.

Натомість, Законом про РП встановлено мінімальні й неконкретні вимоги до змісту акта (стаття 34), причому в нормі щодо звіту за результатами здійснення заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) (стаття 35) йдеться вже про «звіт, складовими частинами якого є акт (у разі наявності), висновки та рекомендації (пропозиції)» – тобто згідно з цією нормою акт не є обов'язковим. Не визначено розмежування між висновками, пропозиціями й рекомендаціями. Зміст рішення РП також не визначається – навіть на рівні обов'язкових реквізитів. Також не передбачено зміст можливих приписів ВОА. Можливо також розглянути питання щодо впровадження санкцій за результатами перевірок, а також проведення повторних перевірок у разі відсутності інформації від об'єкта аудиту щодо вжитих заходів.

7. *Заходи впливу на об'єкти аудиту.* Це питання виглядає найактуальнішим із погляду забезпечення ефективної роботи РП. У цьому дослідженні вже акцентовано на недоліках адміністративного та кримінального законодавства, а також правових прогалинах, що унеможливають належне реагування на створення перешкод у роботі РП та ігнорування її рішень. Жодним чином необґрунтовано уявляється відсутність можливості у РП розглядати справи про адміністративні правопорушення – зокрема, такими повноваженнями наділені навіть керівники та заступники керівних територіальних підрозділів центральних органів виконавчої влади (причому одноосібно). Заслуговує на увагу також зарубіжний досвід прийняття РП рішень про стягнення збитків, завданих у результаті неправомірних дій, виявлених під час перевірки. Зауважимо, що такі рішення зазвичай надають можливість об'єкту аудиту відшкодувати збитки добровільно, що дозволяє належним чином виконувати головне завдання ВОА – забезпечувати ефективний контроль за надходженнями та використанням бюджетних коштів.

Загалом, у світлі висновку Єврокомісії, програмних документів, пропозицій науковців необхідно вказати на доцільність створення в Україні цілісної та координованої системи державного зовнішнього фінансового контролю.

*Дослідницька служба
Верховної Ради України*

** Цей документ підготовлений Дослідницькою службою Верховної Ради України як довідковий інформаційно-аналітичний матеріал. Інформація та позиції, викладені в документі, не є офіційною позицією Верховної Ради України, її органів або посадових осіб. Цей документ може бути цитований, відтворений та перекладений для некомерційних цілей за умови відповідного посилання на джерело.*