

УДК [336.1:330.341.2]35.072.6

Корупція в Україні: Рахункова палата потребує зміцнення механізмів правової держави

Петренко П.С.

кандидат економічних наук, доцент кафедри економіки та соціально-поведінкових наук,
почесний академік Міжнародної Кадрової Академії,
Інститут економіки та бізнес освіти
Уманського державного педагогічного університету імені Павла Тичини

У статті досліджено особливості організації та функціонування Рахункової палати України як незалежного зовнішнього державного органу фінансового контролю спеціальної конституційної компетенції. Стаття присвячена вирішенню проблем складнощів інституціоналізації зовнішнього державного фінансового контролю, які полягають у протиріччях в чинній законодавчій базі, що, у свою чергу, обумовлює у зацікавлених сторін множинність можливих варіантів коригувань наявних нормативних правових актів. Відсутність механізму інституціоналізації державного фінансового контролю є головною причиною безконтрольності, казнокрадства, безладності економічних рішень і порушення законодавства в багатьох сферах господарювання, неефективного, нецільового використання бюджетних коштів та активізації діяльності «організованої злочинності» (корупції). Результати дослідження дозволили визнати, що зараз ефективність парламентського контролю в Україні недостатньо висока, навіть, порівняно з минулими роками. Подальше вдосконалення державного фінансового контролю і його ефективність повністю залежать від процесу вдосконалення законодавчої бази, використання сучасних інформаційних технологій і термінів початку робіт по цих напрямках. Аналіз практичного досвіду показує, що можливості застосування аудиту ефективності в діяльності Рахункової палати України можуть значно розширитися, якщо будуть вирішені проблеми вдосконалення нормативно-правової і методичної бази його проведення, зокрема, розробки методичних рекомендацій по проведенню аудиту ефективності в різних проблемних сферах. Створення правової сфери для здійснення аудиту ефективності, яка сприяє підвищенню відповідальності органами влади усіх рівнів, створює стимули для виробництва громадських послуг при максимально ефективному використанні державних ресурсів, прозорості і підвітності бюджетної політики.

Ключові слова: зовнішній контроль, організована злочинність, корупція, вищий орган контролю, управління державними фінансами.

Петренко П.С. КОРРУПЦИЯ В УКРАИНЕ: СЧЕТНАЯ ПАЛАТА НУЖДАЕТСЯ В УКРЕПЛЕНИИ МЕХАНИЗМОВ ПРАВОВОГО ГОСУДАРСТВА

В статье исследованы особенности организации и функционирования Счетной палаты Украины как независимого внешнего государственного органа финансового контроля специальной конституционной компетенции. Статья посвящена решению проблем сложности институционализации внешнего государственного финансового контроля, которые заключаются в противоречиях в действующей законодательной базе, что, в свою очередь, обуславливает у заинтересованных сторон множественность возможных вариантов корректировок имеющихся нормативных правовых актов. Отсутствие механизма институционализации государственного финансового контроля является главной причиной бесконтрольности, казнокрадства, беспорядочности экономических решений и нарушения законодательства во многих сферах ведения хозяйства, неэффективного, нецелевого использования бюджетных средств и активизации деятельности «организованной преступности» (коррупции). Результаты исследования позволили признать, что сейчас эффективность парламентского контроля в Украине недостаточно высока, сравнительно с прошлыми годами. Дальнейшее совершенствование государственного финансового контроля и его эффективность полностью зависят от процесса совершенствования законодательной базы, использования современных информационных технологий и сроков начала работ по этим направлениям. Анализ практического опыта показывает, что возможности применения аудита эффективности в деятельности Счетной палаты Украины могут значительно расширяться, если будут решены проблемы совершенствования нормативно-правовой и методической базы его проведения, в частности, разработки методических рекомендаций по проведению аудита эффективности в разных проблемных сферах. Создание правовой сферы для осуществления аудита эффективности, которая способствует повышению ответственности органами власти всех уровней, создает стимулы для производства общественных услуг при максимально эффективном использовании государственных ресурсов, прозрачности и подотчетности бюджетной политики.

Ключевые слова: внешний контроль, организованная преступность, коррупция, высший орган контроля, управление государственными финансами.

Petrenko P.S. CORRUPTION IN UKRAINE: ACCOUNTING CHAMBER NEEDS TO STRENGTHEN MECHANISMS OF LEGAL STATUS

The article investigates peculiarities of organization and functioning of Accounting Chamber of Ukraine as an independent external state body of financial control of special constitutional competence. The article is devoted to the solution of problems of difficulties of institutionalization of external state financial control. They are in contradictions in the current legislative framework, which, in turn, causes the parties concerned a plurality of possible options for adjusting the existing regulatory legal acts. The lack of a mechanism for institutionalizing state financial control is the main reason for the lack of control, embezzlement, disorder of economic decisions and violation of legislation in many spheres of economic management, ineffective, inappropriate use of budgetary funds and activation of "organized crime" (corruption). The study results made it possible to recognize that now the effectiveness of parliamentary control in Ukraine is not high enough, compared with past years. Further improvement of state financial control and its effectiveness are completely dependent on the process of improving the legislative base, use of modern information technologies and timing of the commencement of work in these areas. The analysis of practical experience shows that the possibilities of applying performance audit to activities of Accounting Chamber of Ukraine can significantly expand if the problems of improving the legal and regulatory framework for its implementation are resolved, in particular, development of methodological recommendations for conducting performance audits in various problem areas. The creation of a legal framework for performance audit which contributes to increasing the responsibility of the authorities at all levels and creates incentives for the production of public services with the most efficient use of public resources, transparency and accountability of budgetary policies.

Keywords: external control, organized crime, corruption, supreme control body, public finance management.

Актуальність теми. В зарубіжних країнах сформувалася сучасна розвинена і ефективна система державного фінансового контролю, що складається із *зовнішнього* контролю, здійснюваного незалежними і підзвітними лише парламентам своїх країн органами фінансового контролю, і *внутрішнього* контролю, діючого у рамках виконавчої влади через систему казначейства, а також різних органів контролю міністерств і відомств. *Зовнішній* державний фінансовий контроль здійснюється за допомогою проведення *зовнішнього* аудиту бюджету, що включає фінансовий аудит і аудит ефективності бюджетних витрат.

Формування *зовнішнього* державного контролю в Україні почалося із створення в середині 1990-х років Рахункової палати України в досить складних умовах перехідного періоду до ринкової економіки, що характеризувалося кризовим станом економіки і з усіма витікаючими з цього соціально-економічними проблемами, нестабільністю бюджетно-фінансової системи країни, відсутністю необхідного законодавчого забезпечення організації бюджетного процесу і низьким рівнем фінансової дисципліни. Сучасний рівень корупції, правопорушень у бюджетній сфері свідчить про необхідність подальшої трансформації системи зовнішнього фінансового контролю в Україні з урахуванням надбань вітчизняного та міжнародного досвіду.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Державний фінансовий контроль, будучи «завершальною стадією циклу управління, водночас є і «предтечею» нового циклу управління. Без нього цикл управління буде

розірваний, а управління як такого не буде [1, с. 13]. Контроль виступає не лише як одна з функцій системи управління, але є і найважливіший елемент цієї системи, під яким би кутом і в яких би структурних зрізах (функціональних, процедурних, організаційних, технологічних) він не розглядався. В підтвердження сказаного відомий німецький дослідник К. Фогель дав потрясаюче визначення ролі фінансів в сучасній державі: «*Фінанси – це реальність Конституції, сила держави, її нерви*» [2, с. 112]. Іншими словами організація надійного контролю за цільовим виконанням бюджетів і ефективним управлінням державним майном – одна з найважливіших умов побудови сильної і благополучної держави та захисту інтересів громадян.

Немає заперечень, що до сьогоднішньої економічної кризи причетна виконавча влада останніх трьох років, але стратегія розвалу української економіки була закладена в практичних діях минулого керівництва країни. Академік НАНУ Геєць В. М. у 2009 році охарактеризував причини розвалу економіки України: «*Сучасне економічне положення України особливо виділяє криміналізацію стосунків між державними установами і бізнесом, розподіл між кланами найприбутковіших секторів економіки України, «відірваність» України від світової економіки*» [3, с. 5-24]. А це означає, що сьогоднішнім владним структурам, використовуючи термінологію ООН, процес ефективного використання бюджетних коштів необхідно в першу чергу тісно пов'язувати з розробкою та реалізацією стратегії свого економічного розвитку та боротьбі з національною «організованою злочинністю»¹.

Підтвердилися твердження відомих вчених, які досліджували вплив Державного фінансового контролю (ДФК) на розвиток ринкової економіки [6; 7], що ринок сам по собі, без активної участі держави не вирішить соціальні проблеми.

Сьогодні на глобальному, загальнодержавному рівні не простежується довгостроковий стратегічний горизонт створення єдиної системи ДФК через те, що зруйновані наявні внутрішньодержавні горизонти у вигляді взаємозв'язку з суб'єктами господарювання і їх локальними управлінськими проблемами.

Влада в управлінні економікою держави не враховувала, що соціальні проблеми неминуче йдуть за проблемами управлінськими, за невирішеними проблемними питаннями у сфері відповідальності за ефективне використання національних ресурсів та управління ними, у сфері зовнішнього і внутрішнього фінансового економічного контролю, бухгалтерського і управлінського обліку [6, с. 259-266].

Система фінансового контролю набуває сьогодні ключового значення для економічної безпеки країни, причому як для держави, так і для недержавних суб'єктів господарювання. Держава як гарант і виразник інтересів усіх верств населення у фінансово-господарській сфері переслідує мету глобального характеру – фінансове забезпечення потреб держави і усього суспільства. Нові орієнтири соціально-економічного розвитку країни вимагають ефективного управління за використанням національних ресурсів і бюджетним процесом.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематиці державного фінансового контролю присвячені праці таких зарубіжних дослідників, як А. Арене, Р. Адамс, Є. Аткинсон, Дж. Бейлі, Дж. Бюкенен, Р. Зоді, Дж. Ваттс, Д. Ірвін, Дж. Робертсон, П. Самуельсон, Дж. Стігліц та ін. Досліджувана тематика також знайшла відображення у наукових працях вітчизняних науковців, серед яких, зокрема, В. Базилевич, О. Барановський, І. Басанцов, М. Білуха, О. Василик, Т. Васильєва, М. Корнеєв, В. Кравченко, І. Лютий, Ю. Осадчий, В. Симоненко, В. Федосов, В. Феценко, В. Шевчук та ін. Але, незважаючи на значний рівень

наукових здобутків з тематики контролю, значна кількість теоретичних та практичних аспектів вимагають проведення подальших досліджень у напрямку інституціоналізації ДФК.

Враховуючи, що Рахункова палата України в 1998 році стала повноправним членом Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI) її статус необхідно змінити, – в першу чергу це конституційне визнання її вищим органом контролю державних фінансів України. Таке її визнання буде активно сприяти впровадженню затверджених INTOSAI нових типів аудиту (аудиту ефективності), які на сьогодні виконують більшість країн-учасниць ООН. Використовуючи аудит ефективності, вищий орган фінансового контролю України може координувати здійснення зовнішнього державного контролю управління державними фінансами, а також може здійснювати незалежну оцінку результатів діяльності виконавчої влади та повноцінно робити висновки про ефективність використання бюджетних коштів.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Нам необхідно створити єдину струнку систему державного фінансового контролю, засновану на конституційних принципах розмежування предметів ведення і повноважень. Донині Рахункова палата, не має конституційного статусу вищого органу державного фінансового контролю, що не дозволяє їй в новій системі бюджетних координат контролювати не лише і не стільки технологію витрат, скільки результативність виконання конкретних функціональних завдань, поставлених перед державними управлінськими структурами. Для виконання цього непростого завдання система державних контрольних органів має бути структурно і методологічно єдиною, функціонально визначеною, з чітко прописаними правами, що охоплюють усю сукупність бюджетних ресурсів, спрямованих в економіку. Приймаючи нормативно-правові акти ми повинні використовувати стандарти INTOSAI при будь-якому законодавчому реформуванні діяльності Рахункової палати України. Таким чином, виникає ряд проблем, рішення яких залежить, передусім, від позиції законодавця.

¹ За визначенням Інтерполу, під організованою злочинністю слід розуміти «організацію або групу осіб, що займаються постійно міжнародною злочинною діяльністю, мета якої — отримання прибутку» [4, с. 7]. Ще у 1990 році в документі Секретаріату ООН, підготовленому до проведення VIII Конгресу ООН із запобігання злочинності та ставлення до правопорушників, відмічалось, що організовані злочинні угруповання одержують фінансові прибутки та отримують владу через створення та експлуатацію ринків незаконних товарів та послуг [5, с. 88]. Сьогодні організована злочинність — це масове об'єднання стійких і керованих угруповань, для яких злочинна діяльність є промислом і які створюють систему захисту від соціального контролю з використанням таких протизаконних засобів як насильство, залякування, корупція і великомасштабні розкрадання.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є необхідність впровадження цілісної системи заходів щодо подальшого вдосконалення нормативного правового регулювання усієї системи державного фінансового контролю. Ця проблема могла б бути ефективно розв'язана шляхом закріплення в Бюджетному кодексі положень по розподілу цілей, завдань і повноважень між державними, регіональними і місцевими органами внутрішнього фінансового контролю, з одного боку, і органом зовнішнього фінансового контролю, з іншого боку.

Виклад основного матеріалу дослідження. В сучасній міжнародній практиці, в останні чотири десятиріччя, повноваження в області ДФК реалізуються органами законодавчої влади шляхом створення нею спеціалізованої контрольно-перевірочної організації, яка здійснює зовнішній фінансовий контроль бюджетного процесу. Для особливого виділення державної організації, уповноваженої здійснювати від імені держави зовнішній фінансовий контроль бюджетного процесу, використовується поняття «Вищий орган державного фінансового контролю» (ВОДФК). Специфіка діяльності такого органу може відбуватися тільки за наявності правових підстав, а його функціонування повинне відбуватися виключно у межах правового поля.

У правовому відношенні стає дивним, коли **приймаються сучасні нормативно-правові акти діяльності Рахункової палати, а цю занадто важливу державну організацію боротьби з корупцією, конституційно не визнають Вищим органом державного фінансового контролю України.**

Не визнання Рахункової палати органом «Вищого державного фінансово-економічного контролю України», позбавило визнати її як орган, що повинен здійснювати процес координації дій як зовнішнього державного фінансового контролю так і внутрішнього контролю. Положення нормативно-правових актів не дозволяли Рахунковій палаті здійснювати контроль за виконанням державного бюджету як цілісного процесу, оскільки її позбавили здійснювати контроль за доходною частиною бюджету, що є невід'ємною складовою бюджетного процесу в державі. Цей процес «припинення» Рахункової палати продовжувався і до сьогоднішніх днів. Як доказ, можна привести волаючий приклад, коли в 2015 році виконавча влада, яка априорі не може впливати на повноваження і статут Рахункової палати, прийняла рішення про

тимчасову заборону здійснювати нею контрольно-експертні заходи.

Відповідно до Конституції України, прийнятої Верховною Радою України 28 червня 1996 року, був закріплений **конституційний статус Рахункової палати**. Верховна Рада України 11 липня 1996 року ухвалила **Закон України «Про Рахункову палату Верховної Ради України»**. Закон було введено в дію з дня опублікування – 22 жовтня 1996 року (згідно з **Постановою Верховної Ради України від 11 липня 1996 року N 316/96-ВР**). Президент України скористався своїм правом і 19 серпня 1996 року наклав вето на ухвалений закон. У жовтні Верховна Рада України подолала вето і закон був підписаний Президентом.

Президент України 28 грудня 1996 року звернувся до Конституційного Суду України з конституційним поданням щодо відповідності Конституції України Закону України «Про Рахункову палату Верховної Ради України». В кінцевому рахунку Конституційний Суд України, на звернення Президента України задовольнив його прохання, ухваливши рішення від 23 грудня 1997 року № 7-зп, яким визнав деякі положення цього закону **неконституційними**.

Зазначене рішення загнало розвиток економіки в депресію на десятиріччя, сприяло безперешкодній діяльності «**організований злочинності**», суспільству нанесені непоправимі моральні та фінансові втрати, оскільки зовнішній державний фінансовий контроль здійснюваний Рахунковою палатою був позбавлений контролю за доходною частиною бюджету та контролю за рухом коштів. Рахункова палата була позбавлена статусу вищого органу державного фінансового контролю України та здійснювати аудит ефективності використання бюджетних коштів, що стало основою відсторонення її від боротьби з корупцією.

Лише позбавлення вищезазначених двох функцій стали наслідком того, що нашій державі доводиться долати і усувати у фінансово-господарській сфері ряд негативних явищ, які на протязі двадцяти шести років незалежності держави набули характеру тенденцій. Це зловживання (на всіх рівнях) в процесі формування, розподілу і використання грошових фондів; недотримання чинного законодавства (передусім – бюджетного); нераціональність і економічна необґрунтованість використання та управління бюджетними ресурсами.

Нагадаємо, що на Конгресах ООН через кожні п'ять років, починаючи з п'ятого Кон-

гресу (Женева, 1975 р.) одним із стратегічних напрямів запобігання корупції особливо наголошується на проблемі боротьби з «*організованою злочинністю*». Україна підписала відповідний документ щодо виконання вимог і рекомендацій ООН по боротьбі з «*організованою злочинністю*», а Верховна Рада України прийняла **Закон України «Про організаційно-правові основи боротьби з організованою злочинністю» від 30 червня 1993 р. № N 3341 (включно до 2017 року в закон було внесено більше тридцяти змін і доповнень)**. Як свідчить життя, на цьому, власне, розпочалася і закінчилася боротьба з корупцією, а термін «*організована злочинність*» фактично був виключений із наукових досліджень.

Сьогоднішні гілки влади (законодавча і виконавча) та Президент України, розробляють та приймають низку нормативно-правових актів щодо контролю за ефективним та результативним використання бюджетних коштів. Так, наприклад, прийняті нові Закони України «Про Рахункову палату» від 2 липня 2015 року за № 576, «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» 21 грудня 2017 року № 2258; внесені зміни до Закону України «Про аудиторську діяльність» та інші нормативно-правові акти стосовно упорядкування діяльності ДФК.

На жаль, приходиться констатувати, що окремі положення зазначених нормативно-правових актів по основним критеріям залишаються на тому ж науково-правовому рівні, які не відповідають сучасним стандартам INTOSAI. Достатньо здійснити аналіз окремих статей Закону України «Про Рахункову палату» від 2 липня 2015 року за № 576 щоб підтвердити актуальність зробленого висновку.

Перша стаття закону (назва статті). Ключовим в назві статті 1 «*Статус Рахункової палати*» є перше слово – «*статус*». Зіставлення її назви і фактичний зміст норм, які включені у неї можна дійти висновку про відсутність логічного взаємозв'язку між ними. Іншими словами, назва цієї статті не відповідає тим нормам права, що містяться в її складі, але ж вони повинні формувати основи правового поля діяльності не Рахункової палати (так приписано в статті), а Рахункової палати України.

До речі, в цілому у Законі, не підтверджується, що це українська Рахункова палата, а до складу основних питань, що вирішуються в статті 1, взагалі не входять норми подібного змісту. Тлумачення ж поняття «статусу» лише

в його літературному значенні «Рахункова палата» повністю позбавляє комплекс норм, що містяться в цій статті, її правовстановлюючого спрямування.

Таким чином, результати аналізу поняття «статус», яке використовується у назві статті 1 Закону України «Про Рахункову палату», показують, що використання даного поняття для загальної характеристики комплексу нормативних приписів, що містяться у аналізованій статті, неприйнятне.

Поняття «Рахункова палата». Кожний орган державної влади повинен мати власну офіційну назву. Наявність офіційної назви державного органу дозволяє ідентифікувати його в системі державного апарату. Засаднича роль офіційної назви державного органу зумовлює необхідність обов'язкового закріплення його на нормативно-правовому рівні.

В міжнародній практиці, найбільш поширеним способом вказівки в офіційній назві органу, що здійснює зовнішній державний фінансовий контроль є його приналежність до Вищого рівня державного управління та включення до складу офіційної назви поняття «*вищий*», «*генеральний*», «*верховний*». Наприклад, Генеральне рахункове управління в США, Вища установа ревізії рахунків в Китаї, Вища фінансова рада в Туреччині; Верховна палата контролю в Польщі, Верховна контрольна служба в Чехії тощо. У міжнародній практиці використовується уніфікована назва – **Вищий орган державного фінансового контролю**. Єдиним ідентифікуючим елементом, присутнім в усіх без виключення офіційних назвах, є вказівка на приналежність національного ВОДФК до системи контрольно-перевірочних державних органів у фінансовій сфері. З цієї причини в офіційній назві ВОДФК цей елемент обов'язково присутній і у назві є ключовим.

Як показали результати проведеного аналізу, в статті 1 ЗУ про Рахункову палату не вирішена задача правового закріплення офіційної назви національного ВОДФК в Україні, оскільки в статті 1 не розкрита змістовна сторона офіційної назви ВОДФК, яка розкривається з допомогою встановлення: повної і короткої офіційної назви та легального визначення терміна «Рахункова палата України». Отже, норма статті 1 названого закону потребує наступне визначення Рахункової палати України: «*Рахункова палата України є постійно діючим органом державного фінансового контролю*».

В законі не зазначені правові положення в яких можна використовувати коротку назву

«Рахункова палата». Використання інших визначень терміну «Рахункова палата» можлива в індивідуальних, наукових і інших цілях, але при цьому такі визначення не будуть мати правової сили.

Місце Рахункової палати в системі органів державного фінансового контролю України. Питання визначення місця Рахункової палати в системі органів державного фінансового контролю України до цього часу не має нормативним чином закріпленого єдиного визначення. Чинне законодавство дає лише непрямі вказівки в цій області.

Так, Конституція України не містить прямих приписів, які характеризують правове положення Рахункової палати. Використовуючи парламентську модель розміщення норм, що регламентують діяльність національного ВОДФК, законодавець включає спеціалізовані приписи функціонування Рахункової палати до складу п'ятого розділу Конституції України – «Верховна Рада України». А це означає, що створюється взаємозв'язок між Рахунковою палатою України і системою представницьких органів України, а не лише з «Рахунковою палатою».

Існує думка, що Рахункова палата є контрольним органом законодавчої влади, оскільки вона створюється ВРУ і їй підвітна, а керівництво Рахункової палати призначається і звільняється від посад ВРУ.

Проте, неспроможність цієї позиції підтверджують самі норми Закону про Рахункову палату. Так, в статті 3 закріплюється організаційна і функціональна незалежність Рахункової палати в рамках визначених їй законом завдань, а принцип незалежності проголошується одним з основних принципів здійснення Рахунковою палатою контрольної діяльності. Іншими словами Рахункова палата України виконує покладені на неї повноваження незалежно від будь-якої гілки влади (Верховної Ради України, адміністрації Президента, Уряду).

Використовуване для визначення Рахункової палати поняття «*орган парламентського контролю*» не слід також розглядати як вказівку на її приналежність і підлеглість парламенту України. Це вказівка на принцип і цілі діяльності Рахункової палати.

Рахункову палату слід розглядати як самостійний підрозділ в структурі стримуючих важелів і противаг системи розподілу влади. Цей висновок слідує із декількох статей Лімської декларації керівних принципів аудиту державних фінансів (INTOSAI), наприклад, у

статті 2 пункту 3 указується, що «*Контроль за фактом, що здійснюється Вищим органом контролю державних фінансів, дозволяє встановити відповідальність підвітних осіб, відшкодувати збитки та перешкодити повторенню виявлених порушень у майбутньому*».

На мою думку, чергова відмова авторів нового закону від формування легального визначення поняття «*Рахункова палата України*» відбувається не випадково. Використовуючи термінологію ООН «*організована злочинність*» і в черговій редакції нового закону про Рахункову палату не дозволила отримати статус ВОДФК України, оскільки Вищий орган державного фінансового контролю України (Рахункова палата України) **в питаннях попередження корупції зобов'язана виконувати одну із ключових ролей.**

Знову, шляхом використання не існуючої законодавчої лінгвістичної моделі, яка повністю не включає комплекси основних і допоміжних ідентифікуючих ознак у новому Законі України «Про Рахункову палату» мають місце ті ж самі неузгодженості і протиріччя. Так, згідно статті 4 Закону України «Про Рахункову палату» від 02.07.2015 № 576 «*Повноваження, покладені на Рахункову палату Конституцією України, здійснюються через провадження заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту)*», а «*...забезпечується такий контроль шляхом здійснення фінансового аудиту, аудиту ефективності, експертизи, аналізу та інших контрольних заходів*».

Така постановка питання про здійснення зовнішнього фінансового контролю дозволяє зрозуміти, що, перш за все, Рахункова палата зобов'язана здійснювати фінансовий аудит. Тобто той вид контролю, який повинна в першу чергу здійснювати Державна аудиторська служба України та підконтрольні їй внутрішні органи контролю підприємств, установ, організацій тощо.

В Законі України «Про Рахункову палату» від 02.07.2015 № 576 (стаття 3 п.7) *вперше зазначається* на необхідність виконувати повноваження, використовуючи в її діяльності затверджені принципи Міжнародної організації Вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI), Європейської організації вищих органів фінансового контролю (EUROSAI) та Міжнародні стандарти вищих органів фінансового контролю (ISSAI). Проте, незважаючи на посилання використовувати методологічні принципи вказаних міжнародних організа-

цій, існує велика кількість неузгодженостей, стримуючих чинників у їх використанні. Вони негативно впливають в цілому на ефективність здійснюваного державою зовнішнього фінансового контролю, не наділяючи її повноваженнями Вищого органу державного фінансового контролю України, відокремлює її від створення єдиної системи державного фінансового контролю, видвигаючи на провідне місце органи контролю виконавчої влади.

Так, згідно міжнародних стандартів INTOSAI, в новому законі Рахунковій палаті введено повноваження здійснювати **аудит ефективності**. Впроваджуючи аудит ефективності Рахункова палата зобов'язана давати оцінку безпосередньо самій виконавчій владі по досягненню поставлених нею цілей і завдань і, відповідно, робити висновки про ступінь ефективності використання витрачених на це державних коштів. Тому, закономірно, що Рахункова палата, як самостійний, незалежний орган, повинна мати статус **Вищого** органу державного фінансового контролю.

Крім того, між **Вищим** зовнішнім органом та **внутрішніми** органами ДФК *виконавчої влади* повинен скластися певний на законодавчій основі функціональний розподіл виконання повноважень. ВОДФК концентрує свою контрольну діяльність головним чином використовуючи дані фінансового аудиту вищого органу внутрішнього державного контролю виконавчої влади, річних звітів здійснених міністерствами і відомствами, а також урядом про виконання бюджету. На основі даних фінансового аудиту (перевірки рахунків і правильності ведення фінансової звітності в структурі виконавчої влади) Рахункова палата здійснює аудит ефективності. Слід відмітити, що використання даних фінансового аудиту, здійсненого внутрішніми органами контролю, не позбавляє зовнішній орган фінансового контролю здійснювати фінансовий аудит у випадку виявлення причин для його здійснення (*невірні дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності, відсутність документів, що призвели до збитків тощо*).

При цьому Вищі органи зовнішнього фінансового контролю **виконують провідну роль** по відношенню до структур внутрішнього державного фінансового контролю виконавчої влади. В процесі проведення фінансового аудиту вони оцінюють якість та надійність контрольно-ревізійної діяльності внутрішніх органів контролю **виконавчої влади**. Іншими словами, використовуючи методологічні принципи проведення аудиту ефективності, чинна

система державного фінансового контролю зарубіжних країн дає можливість Вищим органам державного фінансового контролю, використовувати результати роботи органів внутрішнього контролю та сконцентрувати основну увагу на перевірці ефективності та результативності використання державних коштів.

При таких принципах побудови контролю підвищується **загальний рівень відповідальності зовнішнього і внутрішнього контролів** за якістю виконання наданих їм повноважень; забезпечується висока ступінь вірогідності виявлення і можливості припинення порушень використання державних коштів. У більшості розвинених країн зовнішні органи державного фінансового контролю підзвітні парламенту або є частиною законодавчої гілки влади, тому парламент має значний вплив на діяльність зовнішнього органу фінансового контролю.

Незважаючи на те що термін «аудит ефективності» в нашій країні на слуху понад 26 років, навіть формальних змін в Законі України «Про Рахункову палату» в застосуванні цього типу державного аудиту не сталося. Для розвитку аудиту ефективності потрібне дотримання двох основних умов – наявність правового забезпечення і методологічного супроводу. У нашій законодавчій базі було відсутнє визначення термінів «ефективність» і «аудиту ефективності» органів фінансового контролю. Методичне забезпечення існує – це стандарти INTOSAI, які широко використовуються контрольно-рахунковими органами зарубіжних країн та розроблені методики здійснення аудиту ефективності фахівцями Рахункової палати.

Правова основа діяльності Рахункової палати. Діяльність Рахункової палати, як і будь-якого іншого органу державної влади повинна мати правову основу. Особливе положення Рахункової палати, коли вона офіційно не визнається Вищим органом державного фінансового контролю України, ускладнює її сприйняття стандартів Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI) та їх застосування на практиці. Отже, проблема не в назві, а в тих повноваженнях, які Рахунковій палаті надає їй назва для розробки правової основи її діяльності з усіма гілками влади, які її зобов'язані визнавати як ВОДФК

Специфіку правової основи діяльності ВОДФК розкривають, зокрема, статті 1, 6, 8, 16, 18 Лімської декларації керівних принци-

пів аудиту державних фінансів. У цих статтях приписані вимоги обов'язкового включення в текст конституцій (основний закон) держав спеціальних норм, присвячених діяльності національних ВОДФК.

Шляхи модернізації Закону України «Про Рахункову палату». Передусім слід змінити формулювання назви закону, оскільки зовнішній держаний контроль згідно норм права, як вже про це говорилося, повинен мати назву: Закон України «Про Рахункову палату України». Замість назви статті 1 «Статус Рахункової палати» доцільно використовувати назву «**Статус Рахункової палати України**». У вдосконаленому легальному визначенні повинна знаходитися вказівка на верховенство Рахункової палати України в системі державних органів, що здійснюють фінансовий контроль. Повністю виконати ці вимоги можливо тільки співставляючи нормативно-правовий припис українського і міжнародного законодавства, враховуючи сучасні наукові дослідження, у тому числі здійснені спеціалістами Рахункової палати України.

Використання універсального міжнародного терміну «Вищий орган державного фінансового контролю» висвітлює, що даний орган є в державній системі головним суб'єктом державного фінансового контролю в Україні. А це означає, що діяльність Рахункової палати України повинна бути законодавчо спрямована на забезпечення державної бюджетної безпеки, боротьби з корупцією і стану правопорядку у сфері використання національних ресурсів і державної власності. Для отримання такого результату необхідно Рахунковою палатою України розробити комплексну програму та затвердити її Верховною Радою України.

Аудит ефективності: попередження корупції, нові підходи. Корупція як одне з найбільш небезпечних громадських явищ, серйозно перешкоджає економічному розвитку і деформує систему соціальних стосунків в Україні. Часті прояви корупції вимагають від **ВОДФК** застосування комплексного підходу в боротьбі з корупцією, що потребує не лише участь професіоналів з правоохоронних органів, але і залучення експертів, учених, представників бізнесу і громадянського суспільства для вироблення ефективних антикорупційних заходів. Тому саме попередженню проявів корупції зі сторони Рахункової палати України повинно надаватися особливе значення.

Новий Закон України «Про Рахункову палату» свідчить, що проблема корупції не набула наступального системного характеру.

В новому Законі України «Про Рахункову палату» термін корупція вживається у статті 19 «Вимоги до члена Рахункової палати», де мова йде про **подання декларацій про непричетність до корупції** та підбору «**чистих**» кадрів. Підбір «чистих» кадрів це фундамент діяльності Рахункової палати, оскільки такі кадри зобов'язані на перше місце ставити головне завдання – **про роль Рахункової палати України у попередженні корупції. Це окреме найважливіше питання, яке потребує окремої характеристики у діяльності палати, і яке не знайшло визначення в законі і потребує особливої підтримки від громадськості.**

Враховуючи, що роль Вищого органу державного фінансового контролю в питаннях попередження корупції (Рахунковою палатою України) – одна із ключових, нами досліджена система застосування ризик-орієнтованих підходів при здійсненні аудиту ефективності. Тобто заздалегідь слід передбачати можливість появи корупційних ділянок в роботі органів виконавчої влади, узяти їх на особливий контроль і рекомендувати створити механізм безперервних позитивних змін у системі державного управління. Саме такий підхід є найбільш затребуваним у світовій практиці Міжнародної організації Вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI) при здійсненні державного аудиту. Інституціонально Законом України «**Про запобігання корупції**» від **14 жовтня 2014 року № 1700-VII** (статті 3 і 14) Рахункова палата включена в систему державних органів, до повноважень яких віднесена боротьба з корупцією.

Нині в Україні не розроблена єдина концепція державного фінансового контролю, не кажучи вже про методологічні, правові та організаційні питання. Окремі види зовнішнього контролю тільки почали формуватися. Наразі побудова ДФК, відповідно до вимог стосовно сприяння боротьбі з корупцією, пов'язана з подоланням багатьох проблем, які вимагають швидкого розв'язання. Розглядаючи ДФК з точки зору його інституціоналізації, необхідно здійснити конкретні заходи щодо вирішення виниклих протиріч.

Без інституціоналізації державного фінансового контролю даремно чекати, що реформи в нашій державі підуть у правильному напрямі і нам вдасться подолати «організовану злочинність», безконтрольність, казнокрадство, уникнути неефективних економічних рішень і запобігти порушенням законодавства в багатьох сферах господарювання.

Відсутність однозначного теоретичного осмислення поняття ДФК, невизнання Рахункової палати Вищим органом державного фінансового контролю України обумовлює складнощі в процесі його інституціоналізації, що виражається у відсутності визначеності стосовно того, якими повноваженнями повинні бути наділені суб'єкти державного фінансового контролю, а відповідно до них вже повинні вибудовуватися відносини Вищого контрольного органу з ВРУ, Кабінетом Міністрів України, Адміністрацією Президента України і органами внутрішнього контролю виконавчої влади, а також з Генеральною прокуратурою, Національним банком України тощо.

Для підвищення ефективної діяльності Рахункової палати України одними поправками до чинних законів не обійтися. Базовим перспективним документом розвитку повинна стати доктрина (концепція) про єдину систему державного фінансового контролю та Закон України «Про державний фінансовий контр-

оль». У цій роботі повинні взяти участь всі зацікавлені органи державної влади.

Узагальнюючи вищесказане, можна сформулювати основне завдання, що стоїть перед Україною як правовою державою, створити на усій території України єдине поле фінансового контролю, залучаючи до нього суспільство, оскільки Рахункова палата України є не тільки державним органом управління фінансами, а й суспільною організацією державного фінансового контролю ефективного використання національних ресурсів.

Висновки з цього дослідження. Неefektivність державного фінансового контролю в Україні в цілому обумовлена відсутністю правової регламентації його здійснення і координації в діяльності різних контролюючих органів, слабкістю правової і методологічної основи їх діяльності. Відсторонення Рахункової палати України від вирішення цих проблем є однією із основних причин розгулу в державі «організованої злочинності».

ЛІТЕРАТУРА:

1. Симоненко В.К., Барановський О.І., Петренко П.С. Основи єдиної системи державного фінансового контролю в Україні (макроекономічний аспект). К.: Знання України, 2006. 280 с.
2. Государственное право Германия / Под. ред. Й. Изензее и Кирххофа. 1994.
3. Геєць В. Макроекономічна оцінка грошово-кредитної і валютно-курсової політики України до і під час фінансової кризи. Економіка України. 2009. № 2. С. 5-24.
4. Воробьев И.А. Организованная преступность и борьба с ней в Германии: монография. М.: ВНИИ МВД РФ, 1996. 88 с.
5. Основы борьбы с организованной преступностью. Монография / Коннов А.И., Куликов В.И., Овчинский А.С., Овчинский В.С., и др.; Под ред.: Овчинский В.С., Эминов В.Е., Яблоков Н.П. - М.: Инфра-М, 1996. 400 с.
6. См.: Josef E. Stiglitz. Globalization and Discontents / w.w. Norton & Company. N.Y., 2002. P. XIII.
7. Кейнс Дж.М. Общая теория занятости, процента и денег. Антология экономической классики: в 2 т. М.: Эконом, 1993. Т. 2. С. 367.
8. Максимова В.Ф. Пріоритетні напрямки удосконалення обліку та контролю в управлінні підприємством. Вісник соціально-економічних досліджень. Вип. 3(43). Одеса: ОНЕУ, 2011. 398 с.

REFERENCES:

1. Symonenko, V.K., Baranovsky, O.I., Petrenko, P.S. 2006. Fundamentals of the Unified System of State Financial Control in Ukraine (Macroeconomic Aspect). Kyiv: Knowledge of Ukraine.
2. Isensee J., Kirchhof. 1994. State law of Germany.
3. Heyets, V. 2009. Macroeconomic assessment of monetary and exchange rate policy of Ukraine before and during the financial crisis. Economy of Ukraine, 2: 5-24.
4. Vorob'ev, I.A. Organizovannayaprestupnost' i bor'ba s nei v Germanii: monografiya (Organized crime and struggle against it in Germany: monography). Moscow: VNII MVD Rossii, 1996, 88 p.
5. Konnov A.I., Kulikov V.I., Ovchinsky A.S., Ovchinsky V.S., Ovchinsky S.S., Eminov V.E., Yablokov N.P. Basics of the fight against organized crime. Monograph / Edited: V.S. Ovchinsky, V.E. Eminov, N.P. Yablokov. - M.: Publishing house «INFRA-M», 1996. 400 p.
6. Josef E. Stiglitz. 2002. Globalization and Discontents. N.Y: Norton & Company.
7. Keynes, J.M. 1993. General theory of employment, interest and money. Anthology of economic classics, 2: 367.
8. Maksimova, V.F. 2011. Priority directions of improvement of accounting and control in the management of the enterprise. Bulletin of social and economic research, 3(43): 398.