
ГОСПОДАРСЬКЕ ПРАВО. ФІНАНСОВЕ ПРАВО

УДК 347.73

С. О. Ніщимна, д. ю. н., доцент

**РОЛЬ ПРИНЦИПІВ ПУБЛІЧНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ
У ДІЯЛЬНОСТІ ВИЩИХ ОРГАНІВ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ**

***Анотація.** Досліджено теоретичні питання ролі принципів публічного фінансового контролю при здійсненні вищими органами фінансового контролю своєї діяльності. Мексиканською декларацією незалежності, прийнятою на Конгресі INTOSAI, визначені принципи, які встановлюють головні вимоги до належного аудиту державного сектору.*

***Ключові слова:** публічний фінансовий контроль, принципи публічного фінансового контролю, вищий орган фінансового контролю.*

С. А. Нищимная, д. ю. н., доцент

**РОЛЬ ПРИНЦИПОВ ПУБЛИЧНОГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ
В ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ВЫСШИХ ОРГАНОВ ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ**

***Аннотация.** Исследованы теоретические вопросы роли принципов публичного финансового контроля при осуществлении высшими органами финансового контроля своей деятельности. Мексиканской декларацией независимости, принятой на Конгрессе INTOSAI, определены принципы, которые устанавливают главные требования к надлежащему аудиту государственного сектора.*

***Ключевые слова:** публичный финансовый контроль, принципы публичного финансового контроля, высший орган финансового контроля.*

S. O. Nishchymna, Doctor of Juridical Sciences, Associate Professor

**THE ROLE OF PUBLIC FINANCIAL CONTROL PRINCIPLES
IN THE ACTIVITY OF SUPERIOR BODIES OF FINANCIAL CONTROL**

***Abstract.** The article explores theoretical issues concerning the role of public financial control principles in realization of activity by superior bodies of financial control. The Mexican declaration of independence, which was adopted at the Congress of INTOSAI, defines the basic requirements for appropriate audit of state sector.*

***Key words:** public financial control, public financial control principles, Supreme Audit Institution.*

Постановка проблеми. У сучасній практиці використовують різні переклади Лімської декларації. Так, на офіційному сайті Рахункової палати України розміщена Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів; на офіційному сайті Верховної Ради України – Лімська декларація керівних принципів контролю. Неузгодженість перекладів призводить до розбіжностей у трактуваннях.

ГОСПОДАРСЬКЕ ПРАВО. ФІНАНСОВЕ ПРАВО

Актуальність теми дослідження підтверджується тим, що проблематиці ролі принципів публічного фінансового контролю, які застосовують у своїй діяльності вищі органи фінансового контролю присвячені численні загальнотеоретичні дослідження. Проте й нині це питання перебуває в центрі уваги вчених і практиків, особливо коли йдеться про спеціальні галузеві дослідження. У науці фінансового права дана проблема ускладнена неоднозначним розумінням самої системи фінансового права, його поділу на загальну та особливу частини, структури обох цих частин.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Зважаючи на комплексний характер дослідження теоретичною базою стали наукові праці учених юристів та економістів: В. Б. Авер'янова, С. С. Алексєєва, Ю. П. Битяка, Л. К. Воронової, О. П. Гетманець, Л. М. Касьяненко, А. Т. Ковальчука, І. Є. Криницького, М. П. Кучерявенка, Т. А. Латковської, О. А. Лукашева, О. А. Музики-Стефанчук, О. П. Орлюк, Л. А. Савченко та інших.

Мета статті полягає у здійсненні теоретичного дослідження принципів діяльності вищих органів фінансового контролю.

Виклад основного матеріалу. Принципи діяльності вищих органів фінансового контролю (ВОФК) висвітлюються у декількох джерелах. Але на наш погляд, найбільш раціональним є трактування, що міститься у Мексиканській декларації незалежності, прийнятій на Конгресі INTOSAI у м. Мехіко (листопад 2007 р.), Мексиканські Об'єднані Штати [1].

Зазначена декларація називає принципи через призму головних вимог до належного аудиту державного сектору. До вказаних принципів відносять:

1. Наявність відповідної та ефективної конституційної (статутної) правової структури та фактичне застосування положень цієї структури.

Запропонований принцип передбачає обов'язкове прийняття нормативно-правових актів, які детально регламентують правове положення ВОФК та ступінь їх незалежності. Структура Рахункової палати України визначена відповідним Законом України (безпосередньо його 8 статтею). Очолює Рахункову палату голова. До членів Рахункової палати відносять першого заступника, заступника, головних контролерів, секретаря. Для вирішення поточних питань та забезпечення діяльності діє колегія Рахункової палати, до компетенції якої належить затвердження структури, апарату, штатного розпису [2].

2. Незалежність Голів та членів ВОФК (в колегіальних інституціях), включаючи гарантію перебування на посаді та судовий імунітет під час виконання своїх обов'язків.

Даний принцип відповідає нормам чинного законодавства щодо визначення умов поточної кадрової діяльності. Так, на законодавчому рівні закріплено організаційний порядок проходження служби, починаючи з порядку першого чи повторного призначення та звільнення як членів Рахункової палати, так і голови ВОФК. Крім того, увага приділена й порядку відставки (виходу на пенсію). Призначенням цього принципу є розкриття сутності незалежності членів колегіальних інституцій. Це означає:

- незалежність членів ВОФК від виконавчої влади на всіх етапах діяльності (звільнення, призначення, у тому числі повторне);

- призначення на тривалий термін (визначений строк), що забезпечує можливість неупередженого виконання поставлених завдань;

ГОСПОДАРСЬКЕ ПРАВО. ФІНАНСОВЕ ПРАВО

- закріплення імунітету від судового переслідування. Дозволяє уникнути пред'явлення звинувачення за дії, вчинені під час належного виконання службових обов'язків. Нажаль, Україна досі не закріпила законодавчо цей принцип.

3. Достатньо широкі повноваження та повна свобода дій при виконанні функцій ВОФК.

Принцип окреслює повноваження ВОФК щодо здійснення аудиту за чітко встановленими напрямками, які стосуються державних коштів, ресурсів, майна особою, незалежно від її юридичного статусу; отримання коштів до Державного бюджету або державних підприємств, установ, організацій; діяльність уряду та державних установ, підприємств, організацій, яка має забезпечувати економність, ефективність, результативність. Діяльність ВОФК не розповсюджується на політичну складову діяльності уряду чи державних підприємств, установ, організацій (за виключенням випадків, коли це передбачено законодавством). Виключення складає аудит реалізації політики.

Не аби яким позитивним моментом (принципом) діяльності ВОФК є свобода дій, що передбачає неможливість органам законодавчої або виконавчої влади не тільки втручатися у його діяльність, але й здійснювати контроль над ним. Така незалежність передбачена при здійсненні дій, які напряду віднесені до компетенції ВОФК, наприклад: окреслення кола питань, за якими має бути здійснений аудит; планування та розробка програм аудиту; порядок проведення аудиту; складання звіту та здійснення аналізу аудитів; порядок організації та управління ВОФК; виконання рішень в межах компетенції ВОФК.

Вищий орган фінансового контролю має статус установи, яка не має перебувати з об'єктами перевірки у будь-яких відносинах, включаючи участь в управлінні. Перевіряючи особи мають забезпечувати об'єктивність перевірки, що передбачає відсутність з ними будь-яких відносин.

Задля забезпечення ефективного управління державними фондами коштів, вдосконалення механізму їх використання, ВОФК мають бути забезпечені повною свободою дій, яка спрямована на тісну співпрацю з державними підприємствами, установами, організаціями, а також урядом держави. Виконання поставлених завдань досягається за допомогою використання:

- певних стандартів (організаційних, аудиторських або стандартів діяльності);

- кодексу етики, побудованого на положеннях офіційних документів INTOSAI, Міжнародної федерації бухгалтерів тощо. Ці органи безпосередньо розробляють стандарти, спеціалізуються на їх вдосконаленні. Законодавством певної держави встановлюється уповноважений орган, якому наприкінці фінансового року ВОФК подає звіт. Звіт підлягає оприлюдненню в порядку, передбаченому нормативно-правовими актами держави.

В Україні повноваження Рахункової палати України закріплені у ст. 7 Закону України «Про Рахункову палату»: 1) здійснювати експертно-аналітичні, інформаційні та інші види діяльності, що забезпечують контроль за використанням коштів загальнодержавних цільових фондів, коштів позабюджетних фондів, за цільовим використанням фінансово-кредитних і валютних ресурсів під час здійснення загальнодержавних програм; 2) проводити фінансові перевірки, ревізії в апараті Верховної Ради України, органах виконавчої влади, Національному банку України, Фонді державного майна України, інших підзвітних Вер-

ГОСПОДАРСЬКЕ ПРАВО. ФІНАНСОВЕ ПРАВО

ховній Раді України органах, а також на підприємствах і в організаціях незалежно від форм власності в межах, визначених законодавством; 3) перевіряти в перелічених органах і на об'єктах грошові документи, бухгалтерські книги, звіти, плани, кошториси витрат та іншу документацію щодо фінансово-господарської діяльності, а також здійснювати перевірку касових операцій з готівкою та цінними паперами, матеріальних цінностей, їх обліку, зберігання й витрачання; 4) отримувати від керівників установ та організацій, що перевіряються, всю необхідну документацію та іншу інформацію про фінансово-господарську діяльність; 5) отримувати від Національного банку України, уповноважених банків та інших кредитних установ необхідні відомості про здійснювані ними операції та стан рахунків установ та організацій, що перевіряються, від інших підприємств та організацій – довідки, копії документів по операціях і рахунках цих підприємств та організацій; 6) організувати й проводити оперативний контроль за використанням коштів Державного бюджету України за звітний період; 7) проводити комплексні ревізії й тематичні перевірки по окремих розділах і статтях Державного бюджету України, у тому числі бюджетів загальнодержавних цільових фондів; 8) проводити експертизу проектів Державного бюджету України, а також проектів законів та інших нормативних актів, міжнародних договорів України, загальнодержавних програм та інших документів, що стосуються питань державного бюджету та фінансів України; 9) здійснювати аналіз і дослідження порушень і відхилень бюджетного процесу, підготовку та внесення до Верховної Ради України пропозицій щодо їх усунення, а також удосконалення бюджетного законодавства в цілому; 10) готувати й подавати висновки до Верховної Ради України та її комітетів щодо виконання Державного бюджету України, у тому числі доходів і видатків загальнодержавних цільових фондів, фінансування загальнодержавних програм за звітний рік; 11) направляти матеріали перевірок, ревізій та обслідувань Кабінету Міністрів України, відповідним центральним органам виконавчої влади, Національному банку України, Фонду державного майна України, підприємствам, установам й організаціям для розгляду та вжиття необхідних заходів; 12) порушувати перед Верховною Радою України, Президентом України, а також органами виконавчої влади клопотання про притягнення до відповідальності посадових осіб, винних у порушенні вимог чинного законодавства України, внаслідок чого завдано матеріальної шкоди державі; 13) залучати до проведення перевірок, ревізій та обслідувань на договірних засадах кваліфікованих спеціалістів і фахівців-експертів з інших установ та організацій, а також працівників інших державних контрольних, податкових і правоохоронних органів з оплатою їх праці в необхідних випадках за рахунок власних коштів; 14) у разі виявлення під час перевірок, ревізій та обслідувань фактів привласнення грошей і матеріальних цінностей, інших зловживань, передавати матеріали перевірок, ревізій та обслідувань до правоохоронних органів з інформуванням про це Верховної Ради України [2].

4. Необмежений доступ до інформації.

Під час виконання службових обов'язків співробітники ВОФК повинні мати доступ до необхідних матеріалів та інформації. Такий принцип забезпечить належне виконання повноважень суб'єктами ВОФК та об'єктивність висвітлених даних.

ГОСПОДАРСЬКЕ ПРАВО. ФІНАНСОВЕ ПРАВО

Так, п. 4 ст. 7 Закону України «Про Рахункову палату» закріплює таке повноваження, як «отримувати від керівників установ та організацій, що перевіряються, всю необхідну документацію та іншу інформацію про фінансово-господарську діяльність». Ст. 18 Закону закріплює норму, згідно з якою всі органи державної влади, місцевого самоврядування та підприємств, установ, організацій всіх форм власності зобов'язані на першу вимогу надавати необхідну інформацію. Запит не може виходити за рамки діяльності об'єктів контролю та встановленої програми перевірки, ревізії тощо. Аналогічний порядок передбачений і для банківського сектору: Національного банку України, уповноважених банків, інших кредитно-фінансових установ. Вони зобов'язані надавати необхідні документальні підтвердження операцій і стану рахунків об'єктів, що перевіряються. Крім суб'єктів банківського сектору, підприємства, установи, організації також зобов'язані надавати на вимогу Рахункової палати довідки і копії документів щодо операцій і розрахунків з об'єктами, що перевіряються. За відмову або ухилення від своєчасного надання необхідної інформації або документації на вимогу Рахункової палати передбачена відповідальності посадових осіб згідно з чинним законодавством України.

5. Право та обов'язок звітування щодо своєї діяльності.

Даний принцип дещо переплітається з одним із попередніх описаних принципів, де йшлося про обов'язкове звітування та оприлюднення діяльності ВОФК за результатами фінансового року. Цей принцип більше стосується права ВОФК оприлюднювати звіти про результати своєї аудиторської діяльності в конкретних перевірках (до закінчення фінансового року).

На наш погляд, сама назва принципу, як засади діяльності, що включає словосполучення «право та обов'язок» є не зовсім вдалою. Хоча сутність зазначеного принципу є достатньо зрозумілою та прийнятною. Так, даний принцип знайшов закріплення в ст. 35 Закону України «Про Рахункову палату», яка передбачає, що «Рахункова палата щорічно не пізніше 1 грудня подає Верховній Раді України загальний письмовий звіт про результати виконання доручень Верховної Ради України, проведених перевірок, ревізій та обслідувань, а також про витрати на цю діяльність» [2].

6. Самостійність прийняття рішень стосовно змісту та часу написання аудиторських звітів, публікації і розповсюдження звітів.

Принцип самостійності прийняття рішень дозволяє ВОФК самостійно визначати форму звітності. Крім того, нормативно не закріплено точного переліку питань, які мають міститися в даному звіті. Такими складовими можуть бути: перелік конкретних фактів порушень, що виявлені при перевірці; рекомендації, надані перевіряючими особами; перелік зауважень тощо. Натомість законодавчо встановлено мінімальний перелік вимог до змісту звітів ВОФК (так званий перелік особливих питань, які обов'язково мають бути висвітлені в аудиторських висновках або сертифікаті). Керуючись особливими вимогами до звітування, ВОФК має право самостійно встановлювати час написання своїх аудиторських звітів.

Перевірки з боку ВОФК не завжди носять плановий характер. Особливістю його діяльності є те, що вищий орган фінансового контролю зобов'язаний реагувати на спеціальні запити уповноважених органів шляхом здійснення аудиту тих питань, які передбачені у запиті. Стосовно такого роду перевірок, на наш по-

ГОСПОДАРСЬКЕ ПРАВО. ФІНАНСОВЕ ПРАВО

гляд, має бути законодавчо закріплений порядок офіційного оприлюднення або подання відповідному державному органу звіту ВОФК. Важливо, що ВОФК має бути наділений самостійністю вирішувати питання щодо опублікування та оприлюднення свого звіту (без порушення процедури офіційного порядку оприлюднення).

Цей принцип також врахований у ст. 35 Закону України «Про Рахункову палату»: «Звіт Рахункової палати, затверджений Верховною Радою України, публікується у виданнях Верховної Ради України». Окрім цього, звіти розміщуються на офіційному сайті, а також публікуються в спеціальних виданнях Рахункової палати.

7. Наявність ефективних механізмів реалізації рекомендацій ВОФК.

Зазначений принцип зобов'язує ВОФК надавати інформацію уповноваженим органам законодавчої та виконавчої гілок влади стосовно підконтрольних суб'єктів. Така тісна співпраця дозволить уповноваженим органам вивчити стан справ, виробити рекомендації та застосувати певні заходи, спрямовані на усунення недоліків.

У рамках виконання вказаного принципу, ВОФК проводить моніторинг виконання своїх рекомендацій, чим забезпечує запровадження ефективного механізму реагування на результати проведеного аудиту. Крім цього, ВОФК зобов'язаний здійснювати такий моніторинг відповідно до наданих повноважень та звітувати відповідним уповноваженим органам влади з питань моніторингу виконання рекомендацій. Уповноважені органи на підставі представлених матеріалів розробляють заходи реагування.

В Україні даний принцип ні на законодавчому, ні на правореалізаційному рівні не враховується. Підтвердженням цього є щорічні звіти Рахункової палати, де вказуються порушення з боку розпорядників бюджетних коштів, надаються рекомендації на майбутнє. Проте в наступних роках констатується здійснення аналогічних правопорушень, заходи вжиті не були. Моніторинг виконання рекомендацій також не здійснюється.

8. Фінансова та управлінська/адміністративна самостійність, наявність (доступність) відповідних людських, матеріальних та грошових ресурсів.

Представлений принцип доводить, що ВОФК не можуть ефективно функціонувати без наявних необхідних матеріальних та грошових ресурсів. Систему таких ресурсів забезпечують безпосередньо ВОФК без втручання органів виконавчої влади. Так само ВОФК самостійно управляють власним бюджетом та розподіляють його за призначенням, оскільки маючи таку досить широку самостійність, ВОФК мають бути забезпечені належними ресурсами для виконання своїх повноважень. Обов'язок та відповідальність за належне забезпечення ВОФК необхідними ресурсами покладено на законодавчі органи країни або уповноважений комітет, який гарантує надання відповідних ресурсів. У випадку незабезпеченості або недостатньої забезпеченості ресурсами для виконання своїх функцій, ВОФК звертається безпосередньо до законодавчого органу для вирішення даного питання.

Даний принцип об'єднує в собі два принципи: фінансової незалежності та управлінської/адміністративної самостійності. Відповідно до ч. 2 ст. 8 Закону України «Про Рахункову палату» для здійснення своєї діяльності «Рахункова палата має апарат. Структуру і штатний розпис апарату Рахункової палати за-

ГОСПОДАРСЬКЕ ПРАВО. ФІНАНСОВЕ ПРАВО

тверджує Колегія Рахункової палати за поданням Голови Рахункової палати в межах бюджетних коштів, передбачених на її утримання» [2].

Висновки. Отже, лише два принципи, закріплені в Мексиканській декларації незалежності, – «незалежність Голів та членів ВОФК (в колегіальних інституціях), включаючи гарантію перебування на посаді та судовий імунітет під час виконання своїх обов'язків» і «наявність ефективних механізмів реалізації рекомендацій ВОФК», – у вітчизняному законодавстві не мають своєї належної легалізації. Щодо інших принципів, то окремі з них, завдяки існуючим нормам, можуть не дотримуватися в практичній діяльності Рахункової палати.

На сьогодні міжнародний напрям правового регулювання діяльності суб'єктів публічного фінансового контролю стосується переважно ВОФК. Україна йде шляхом визнання міжнародних принципів фінансового контролю, їх імплементації у вітчизняне законодавство та практичної реалізації.

Література

1. Офіційний сайт Рахункової палати України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/index>.
2. Про Рахункову палату : Закон України від 11 липня 1996 р. № 315 // Верховна Рада України. – 1996. – № 43. – С. 212.