

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
«ОДЕСЬКА ЮРИДИЧНА АКАДЕМІЯ»

На правах рукопису

КОЙЧЕВА ОЛЬГА СЕМЕНІВНА

УДК 347.73:336.146/148(477)

РАХУНКОВА ПАЛАТА ЯК СУБ'ЄКТ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

12.00.07 – адміністративне право і процес;
фінансове право; інформаційне право

ДИСЕРТАЦІЯ

на здобуття наукового ступеня
кандидата юридичних наук

Науковий керівник:

ЛАТКОВСЬКА Тамара Анатоліївна,
доктор юридичних наук, професор

Одеса – 2016

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ОСНОВИ ДОСЛІДЖЕННЯ РАХУНКОВОЇ ПАЛАТИ ЯК СУБ'ЄКТА ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ.....	13
1.1 Стан наукових досліджень Рахункової палати як суб'єкта фінансового контролю.....	13
1.2 Місце Рахункової палати в системі органів фінансового контролю.....	30
1.3 Нормативно-правове забезпечення діяльності Рахункової палати як суб'єкта фінансового контролю.....	58
Висновки до розділу 1.....	72
РОЗДІЛ 2 ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ДІЯЛЬНОСТІ РАХУНКОВОЇ ПАЛАТИ ЯК СУБ'ЄКТА ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ.....	76
2.1 Повноваження та функції Рахункової палати	76
2.2 Форми та методи здійснення фінансового контролю Рахунковою палатою	109
2.3 Принципи діяльності Рахункової палати	132
Висновки до розділу 2	151
РОЗДІЛ 3 МІЖНАРОДНИЙ АСПЕКТ ДІЯЛЬНОСТІ РАХУНКОВИХ ОРГАНІВ.....	156
3.1 Транспарентність як необхідний елемент розвитку діяльності Рахункової палати.	156
3.2 Удосконалення діяльності Рахункової палати з урахуванням зарубіжного досвіду.....	176
Висновки до розділу 3	196
ВИСНОВКИ.....	200
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	205

ВСТУП

Актуальність теми. Фінансовий контроль є індикатором ефективності бюджетної політики у державі, оскільки забезпечення функціонування будь-якої сфери життєдіяльності держави потребує фінансування з її боку. Високий рівень законності та дисципліни у сфері формування, розподілу і використання публічних грошових фондів є одним із критеріїв правової держави. Результативність фінансового контролю значною мірою залежить від злагодженості системи органів, завдяки якій він здійснюється, функціонування кожного елемента якої має детермінуватися об'єктивними потребами. Існування та функціонування таких органів є обов'язковим елементом управління суспільними фінансовими ресурсами, умовою побудови правової держави, оскільки Державний бюджет, що формується платниками податків, утворює фінансову основу існування державно-організованого соціуму. Зазначені фактори обумовлюють пильний інтерес до органів, які здійснюють фінансовий контроль з боку наукової спільноти та громадськості. Система фінансового контролю є необхідною, перш за все, для попередження нецільового використання бюджетних коштів, шахрайства та корупції.

В Україні контроль за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням здійснює Рахункова палата. Практика її функціонування в Україні свідчить про те, що її правовий статус не може поки що бути оцінений як цілісний, несуперечливий і пророблений з концептуальної точки зору. Дослідження Рахункової палати як суб'єкта фінансового контролю є необхідною основою удосконалення правового регулювання усього механізму фінансового контролю. Наукова привабливість теми обумовлюється також тенденцією еволюції правового положення цих органів, що веде до посилення їх ролі у сучасній системі публічного управління.

У зв'язку з нещодавною модернізацією Рахункової палати, яка пов'язана із прийняттям нового закону, обумовлюється необхідність

дослідження впроваджених новел з розробкою подальших пропозицій та шляхів їх удосконалення. Дослідження функціональних змін, здійснення порівняльного аналізу попереднього та чинного законів, відмінностей та нововведень у сфері діяльності Рахункової палати як суб'єкта фінансового контролю є необхідною умовою для проведення реформ у публічно-правовій та соціально-економічній сферах. Новаторські ідеї та зміни, запропоновані в законі, не мають завершеного цілісного характеру, що підтверджується прогалинами, виявленими в законі, на які вказується у дослідженні. Водночас, значним досягненням нового закону стало впровадження аудиту як основної форми діяльності Рахункової палати. Проте залишається ряд проблем, які потребують наукового дослідження з подальшим нормативним урегулюванням.

Рахункова палата була предметом дослідження науковців у галузі конституційного, адміністративного та фінансового права, що породжує розрізненість тлумачення її статусу та сфери діяльності.

Окремі аспекти діяльності Рахункової палати розглядалися в дисертаційних роботах О.І. Гриценко «Організаційно-правове забезпечення діяльності Рахункової палати (2005) – в якій приділено увагу функціональній складовій Рахункової палати та її забезпеченню, досліджено особливості діяльності контрольно-рахункових органів зарубіжних країн та надано пропозиції щодо використання їх досвіду; Д.С. Роговенко «Правовий статус Рахункової палати України» (2007) – в якій здійснено дослідження специфіки Рахункової палати як органу державного контролю, зазначено її організаційні та функціональні особливості у порівнянні з іншими фінансово-контрольними органами, зроблено висновок щодо неможливості закріплення за Рахунковою палатою статусу вищого органу фінансового контролю. Поза увагою дослідників залишається низка питань, зумовлена вимогами сьогодення, які потребують ретельного дослідження та подальшого врегулювання. Існуючі пропозиції удосконалення діяльності потребують рекомендацій щодо їх втілення. Прийняття нового закону вимагає

відповідного наукового дослідження та аналізу його застосування, надання обґрунтованих пропозицій щодо його удосконалення.

Актуальність обраної теми посилюється розрізненістю статусу Рахункової палати, якого закріплено в національному законодавстві, та статусу, що властивий їй як члену INTOSAI, з повноваженнями та функціями, які із цього випливають.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційне дослідження виконано відповідно до плану наукових досліджень кафедри адміністративного і фінансового права Національного університету «Одеська юридична академія» «Системи адміністративного, адміністративно-процесуального та фінансового права у контексті адміністративної реформи», що є складовою частиною теми «Теоретичні та практичні проблеми забезпечення сталого розвитку української державності та права» (державний реєстраційний номер 0110U000671).

Мета і задачі дослідження. Мета дисертаційного дослідження полягає у теоретико-правовій характеристиці Рахункової палати як суб'єкта фінансового контролю, її місця в системі органів фінансового контролю; у дослідженні основ національного та зарубіжного законодавства, наукових розробок та практики функціонування Рахункових палат як суб'єктів фінансового контролю із наданням характеристики форм, методів, принципів діяльності; у виявленні недоліків та розробці пропозицій щодо їх ліквідації та удосконалення чинного законодавства.

Зазначена мета обумовила постановку та вирішення таких задач:

визначити стан наукових досліджень фінансового контролю та Рахункової палати, зокрема;

з'ясувати зміст категорії «фінансовий контроль» та його властивості у діяльності Рахункової палати;

визначити основні елементи фінансової системи та місце, яке відведено Рахунковій палаті;

охарактеризувати нормативно-правові акти, які регулюють діяльність Рахункової палати у сфері здійснення фінансового контролю;

розкрити організаційно-правові засади діяльності Рахункової палати;

з'ясувати зміст повноважень та функцій Рахункової палати;

визначити форми та методи фінансового контролю в діяльності Рахункової палати;

охарактеризувати принципи діяльності Рахункової палати як вищого органу фінансового контролю;

надати характеристику зарубіжній практиці діяльності інститутів зовнішнього незалежного державного фінансового контролю;

обґрунтувати необхідність впровадження транспарентності в діяльності Рахункової палати;

сформулювати пропозиції з удосконалення нормативного регулювання статусу та діяльності Рахункової палати.

Об'єктом дослідження є фінансовий контроль як правове явище.

Предметом дослідження є Рахункова палата як суб'єкт фінансового контролю.

Методи дослідження. Методологічні засади дослідження містять у собі фундаментальні категорії, поняття та принципи сучасної юридичної науки, загальноприйняту методологію наукових досліджень. Комплекс методів, використаних у дослідженні Рахункової палати як органу фінансового контролю, засновано на принципах об'єктивності, послідовності, конкретності, пізнаваності, детермінізму, розвитку, історизму, єдності теорії та практики. Використання загальних та спеціальних методів наукового пізнання дозволило досягти поставленої мети дослідження та сприяло достовірності отриманих результатів.

Діалектичний метод став основним способом пізнання правової дійсності, за його допомогою було розглянуто наукові погляди на зміст фінансового контролю, особливості здійснення та перспективи удосконалення (р. 1– р. 3). Завдяки філософському методу використано

структурно-функціональний аналіз, науково-пізнавальні можливості та якості системи, такі як інтегративність, компонентність, співвідношення цілого і частини, структури і функцій, які сприяли дослідженню місця Рахункової палати в системі органів фінансового контролю (п. 1.2), її компетенції та функцій (п. 2.1). Системний метод став основою методологічної конструкції дослідження (р. 1– р. 3). Методи формальної логіки (індукція, дедукція, аналіз, синтез, порівняння, аналогія) використано під час аналізу доктринальних поглядів розвитку фінансового контролю та Рахункової палати (п. 1.1), її функцій та повноважень (п. 2.1). Застосовано спеціальноююридичні методи – історико-правовий, порівняльно-правовий, формально-догматичний, моделювання законодавчих актів. Історико-правовий метод використано при аналізові стану досліджень та еволюції фінансового контролю та Рахункової палати (п. 1.1). Порівняльно-правовий метод став своєрідним продовженням у правовій площі діалектичного методу та був використаний при аналізові вітчизняного та зарубіжного законодавства, яке регулює статус органів, аналогічних за функціями Рахунковій палаті, та особливості їх функціонування (п.п. 1.3, 2.2, 3.2). Зазначений метод дозволив здійснити узагальнення поглядів вчених на теоретичні та практичні проблеми здійснення фінансового контролю. За допомогою формально-догматичного методу здійснено змістовний аналіз норм законодавства з регулювання діяльності Рахункової палати (п. 1.3), принципів (п. 2.3) та методів (п. 2.2) її здійснення, особливостей функціонування. Метод тлумачення використано під час дослідження нормативно-правових актів із зазначеної проблематики. Метод моделювання законодавчих актів застосовано при наданні пропозицій з удосконалення чинного законодавства (р. 2, п. 3.1). Використання в рамках дослідження зазначених методів не виключає в окремих випадках можливості простого викладу фактів як необхідної аргументації, якій притаманна достатня доказова сила і акцентує увагу на особливостях розглядуваної проблеми. У висновках використано метод узагальнення та прогнозування.

Науково-теоретичним підґрунтям для дисертаційного дослідження стали доробки таких провідних науковців у галузі теорії держави та права, конституційного та адміністративного права, як: В.Б. Авер'янов, О.Ф. Андрійко, Д.М. Бахрах, Ю.П. Битяк, Л.Р. Біла-Тіунова, І.К. Залюбовська, С.В. Ківалов, В.В. Копейчиков, О.О. Майданник, П.А. Манченко, О.О. Овсяннікова, О.Ф. Скакун, Ю.М. Тодика, Ю.С. Шемшученко та ін. Важливою доктринальною основою стали роботи науковців юристів-фінансистів: Л.К. Воронової, О.Ю. Грачової, Н.Е. Златіної, Л.М. Касьяненко, І.Є. Криницького, М.П. Кучерявенка, Т.А. Латковської, О.А. Лукашева, А.О. Монаєнка, О.А. Музики-Стефанчук, А.С. Нестеренко, А.А. Нечай, С.О. Ніщимої, О.П. Орлюк, Н.Д. Погосяна, Н.Ю. Пришви, Ю.А. Ровінського, Л.А. Савченко, О.В. Солдатенко, В.Д. Чернадчука, С.О. Шохіна та ін. Використано також науковий доробок таких вчених, представників робіт у галузі економіки та фінансів, як М.Ф. Базась, І.В. Басанцов, А.І. Бондаренко, Н.Д. Бровкіна, Е.О. Вознесенський, Ю.Р. Гавдьо, Н.М. Сабітова, Є.В. Калюга, І.С. Микитюк, І.Б. Стефанюк, А.В. Хомутенко, І.Ю. Чумакова та ін. У дослідження проблематики статусу Рахункової палати та її функціонування значний внесок зробили О.В. Владимірова, О.І. Гриценко, Г.В. Зубенко, Р.М. Магута, В.І. Невідомий, С.П. Паньків, Д.С. Роговенко, В.К. Симоненко, роботи яких мають наукову та практичну цінність.

Нормативно-правовою базою роботи стали Конституція України, закони України, міжнародні акти у галузі фінансового контролю та регулювання діяльності вищого органу фінансового контролю, нормативні акти Рахункової палати та інші підзаконні акти, що стосуються досліджуваної проблематики.

Емпіричною основою дослідження є річні звіти Рахункової палати, звіти за результатами здійснення Рахунковою палатою контрольних заходів та статистичні дані.

Наукова новизна одержаних результатів. Дисертація є одним із перших монографічних досліджень Рахункової палати як суб'єкта

фінансового контролю у контексті прийнятого Закону України «Про Рахункову палату» (2015), в якому сформульовано ряд положень та висновків, запропонованих особисто здобувачем, що знайшли відображення у такому:

уперше:

надано визначення поняття «фінансовий контроль Рахункової палати» як діяльності, що здійснюється під час виконання завдань, покладених Конституцією і законами України, та спрямована на дотримання законності з метою забезпечення встановлених законодавством надходжень до державного бюджету та їх ефективного використання;

доведено необхідність закріплення за Рахунковою палатою статусу вищого органу фінансового контролю з наданням координаційних повноважень у системі фінансового контролю;

встановлено, що фінансовий аудит та аудит ефективності є формами здійснення фінансового контролю Рахунковою палатою;

обґрунтовано доцільність впровадження транспарентності в діяльність Рахункової палати та системи фінансового контролю, зокрема;

удосконалено:

визначення поняття «зовнішній державний фінансовий контроль» та його співвідношення з поняттям «фінансовий контроль, здійснюваний органами виконавчої влади»;

структуру системи органів державного фінансового контролю з наданням Рахунковій палаті координаційних повноважень;

перелік принципів діяльності Рахункової палати шляхом доповнення його принципом системності, сутність якого полягає у здійсненні фінансового контролю усіма органами системи державного фінансового контролю шляхом охоплення усіх груп підконтрольних об'єктів за певний проміжок часу з уникненням дублювання контрольних заходів;

набули подальшого розвитку:

положення щодо надання Рахунковій палаті повноважень зі здійснення фінансового контролю за надходженнями та видатками місцевих бюджетів;

обґрунтування закріплення за Рахунковою палатою права на безпосереднє звернення до суду та представництво у ньому інтересів держави;

пропозиції щодо удосконалення механізму взаємодії Рахункової палати з правоохоронними та судовими органами щодо притягнення до відповідальності підконтрольних суб'єктів за результатами заходів, запроваджених Рахунковою палатою;

теза щодо необхідності удосконалення механізму реагування органами законодавчої та виконавчої влади на висновки та рекомендації, надані Рахунковою палатою;

положення щодо невідповідності норм національного законодавства міжнародним актам, які визначають статус Рахункової палати як вищого та незалежного органу фінансового контролю;

запропоновано зміни і доповнення до Закону України «Про Рахункову палату» та інших законодавчих актів.

Практичне значення одержаних результатів полягає у тому, що сформульовані висновки та пропозиції мають теоретичну та практичну цінність і в подальшому можуть бути використаними у:

науково-дослідній сфері – при подальшій розробці організаційно-правового статусу Рахункової палати та визначенні місця, яке вона посідає в системі державного фінансового контролю, а також при дослідженні проблем та перспективних напрямків побудови єдиної системи державного фінансового контролю з визначенням функцій та повноважень органів, з яких її складено;

правотворчій діяльності – для удосконалення чинного законодавства, шляхом внесення змін до Конституції України, Закону України «Про Рахункову палату» та розробки і прийняття Закону України «Про систему державного фінансового контролю»;

правозастосовній діяльності – при проведенні науково-методичних семінарів з працівниками Рахункової палати та контролюючих органів, для удосконалення практичних навичок у їх роботі;

навчальному процесі – для підготовки підручників та навчальних посібників із дисциплін «Фінансове право», «Бюджетне право», «Фінансовий контроль» та при викладанні зазначених дисциплін у вищих навчальних закладах.

Апробація результатів дослідження. Положення і висновки дисертаційного дослідження доповідалися й обговорювалися на засіданнях кафедри адміністративного і фінансового права Національного університету «Одеська юридична академія». Положення, висновки та пропозиції, що містяться в дисертації, доповідалися на: міжнародній науково-практичній конференції, присвяченій ювілею академіка С.В. Ківалова, «Правове життя сучасної України» (м. Одеса, 16–17 травня 2014 р.), *Medzinarodna vedecka konferencia. Ludske a obcianske prava a slobody: mechanizmus ich implementacie a ochrany v roznych odvetviach prava*, Paneuropska vysoka skola, Fakulta prava (Bratislava, Slovenska republika, 19–20 septembra 2014 r.), II науково-практичному круглому столі «Проблеми теорії фінансового права в сучасний період», Юридичний факультет Київського національного університету імені Тараса Шевченка (21 листопада 2014 р.), всеукраїнській науково-практичній конференції «Нові завдання та напрями розвитку юридичної науки у XXI столітті» Міжнародний гуманітарний університет, (м. Одеса, 6–7 лютого 2015 р.), міжнародній науково-практичній конференції «Правові та інституційні механізми забезпечення сталого розвитку України» Національний університет «Одеська юридична академія» (м. Одеса, 15–16 травня 2015 р.).

Публікації. Основні положення та висновки дисертаційного дослідження містяться у 13 публікаціях, 7 із яких – статті у наукових фахових виданнях, що входять до затвердженого переліку, 1 стаття – у

зарубіжному науковому виданні та тезах 5 доповідей на науково-практичних конференціях.

Структура дисертації. Робота складається із вступу, трьох розділів, що містять вісім підрозділів, висновків до розділів, загальних висновків, списку використаних джерел. Загальний обсяг дисертації становить 236 сторінок, із них основного тексту 205 сторінок, список використаних джерел містить 324 найменування і розміщений на 31 сторінці.

РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ОСНОВИ ДОСЛІДЖЕННЯ РАХУНКОВОЇ ПАЛАТИ ЯК СУБ'ЄКТА ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

1.1 Стан наукових досліджень Рахункової палати як суб'єкта фінансового контролю

Фінансовий контроль як невід'ємна функція органів державної влади має багатовікову історію як у світі, так і на тернах України. Виникнення різноманітних форм і органів фінансового контролю було викликано епохою існування і соціально-економічним розвитком суспільства. Історично саме виникнення грошових відносин, самих грошей приводить до виникнення своєрідного об'єкта контролю – грошових ресурсів, це сприяло виділенню фінансового контролю із контролю за ресурсами [30, с. 15]. І, хоча вік незалежної України становить майже 25 років, повноцінної системи державного фінансового контролю, ієрархії органів фінансового контролю та законодавства, яке регламентувало б їх діяльність, до цього часу не створено. Таким чином, звертаючись до перегорнутих сторінок нашої історії, можна проаналізувати позитивний досвід, помилки у сфері державних фінансів, динаміку та специфіку розвитку цього надважливого інституту держави.

Не зважаючи на багаточисленні дослідження в цій сфері досі залишається коло спірних та невирішених питань пов'язаних з діяльністю Рахункової палати і в першу чергу з генезисом її становлення.

Вагоме значення для дослідження історії фінансового контролю та становлення органів, які його здійснювали, серед яких і Рахункова палата, відіграли праці видатних науковців дореволюційного, радянського та сучасного періоду.

Конституційний статус органів, уповноважених здійснювати контрольні функції в галузі фінансів, є об'єктом дослідження науки конституційного права. Крім того, фінансовий контроль, як складова більш широкого поняття – державного контролю є об'єктом дослідження управлінської науки та науки адміністративного права. В контексті його

впливу на соціальні процеси в державі, фінансовий контроль вивчається і соціологічною наукою. Таким чином, фінансовий контроль, як багатоаспектне явище в різних своїх проявах є об'єктом вивчення різних за своєю суттю та завданнями наукових галузей.

Значний внесок в дослідження фінансового контролю здійснили видатні вчені в галузі фінансово-економічної науки, як: Азаренкова Г.М., Базась М.Ф., Барановський О.І., Бардаш С.В., Білуха М.Т., Бодюк А.В., Бровкіна Н. Д., Волков А.Ю., Ващенко І.В., Гулько В. В. [66], Гуцаленко Л.В. [67], Есманов О. М., Купріянов О.Ю., Сабітова Н.М., Симоненко В.К. та ін.

Дореволюційна історіографія багата дослідженнями, в яких висвітлювалися різні сторони фінансової політики самодержавства, значна увага приділялася вивченню науки та галузі фінансового права, аналізувалися питання бюджету, кредиту, оподаткування і, в тому числі, державного фінансового контролю.

Результати досліджень фінансової науки початку ХІХ ст. були узагальнені університетською наукою. У 1841 р. виходить «Теорія фінансів» І.Я. Горлова – перший підручник з фінансової науки, підготовлений в Російській імперії та виданий російською мовою. У 1868 р. професор Московського університету Ф.Б. Мільгаузен видає літографований курс лекцій, в назві якого вперше згадувалося «фінансове право». Значний підйом у розвитку фінансової науки намітився в 1870-1880-х рр. З'являється плеяда талановитих вчених-фінансистів: С.І. Іловайський та І.І. Патлаєвський в Новоросійському університеті в Одесі, Д.М. Львов у Казанському університеті, Г.Д. Сидоренко та І.І. Блех в університеті св. Володимира в Києві, І.Т. Тарасов та М.М. Капустін у Ярославському Демідівському юридичному ліцеї в Ярославлі, І.І. Янжул у Московському університеті, В.О. Лебедев, наукова та педагогічна діяльність якого нерозривно пов'язана з Санкт-Петербурзьким університетом.

На сучасному етапі, вивчаючи становлення фінансового права, неможливо його уявити без участі В.О. Лебедева. Його основна праця –

«Финансовое право» здобула схвалення не лише на батьківщині, а й далеко за її межами. Одним із перших він надає визначення фінансового права, та зазначає про необхідність викладання політичних наук, до яких відносить фінансову науку, у двох напрямках: юридично-догматичному вивченні фінансових законодавств – що є фінансовим правом, та політичному – вивчення правил фінансового господарства з економічного та політичного боку, що складає фінансову науку, яку іноді називають фінансовою політикою. Фінансове право та фінансова наука мають один й той самий предмет; як зазначає автор вони розрізняються лише за «способом рассмотрения». Особливу увагу вчений приділяє проблемі взаємодії науки та законодавства. У розробці системи науки фінансового права заслугою В.О. Лебедева є відхід від тенденції, що намітилася в фінансовій літературі обмежувати область дослідження питаннями публічних доходів. Науковець систему фінансово-правової науки представляє наступним чином:

- 1) огляд державних потреб, поняття про фінансове господарство та фінансові установи;
- 2) огляд державних доходів та повинностей;
- 3) виклад улаштування земського фінансового господарства;
- 4) розгляд засобів покриття надзвичайних потреб.

Вибудована таким чином система фінансово-правової науки підкреслює пріоритет державних витрат у порівнянні з державними доходами. Держава мобілізує доходи не для збагачення, а лише для покриття витрат на поточний фінансовий рік. У цьому полягає основна відмінність публічних фінансів від фінансів приватних [131].

Так повелося в історії, що видатного науковця Янжул І.І. розглядають більше як економіста, ніж юриста, завдяки його працям з економіки та економічної політики. Переважання економічної тематики в науковій творчості спеціалістів з фінансового права обумовлюється тією обставиною, що в дореволюційній Росії наука про фінанси розвивалася в системі економічних наук [288, с. 313]. Янжул І.І. віднесений до засновників

фінансової науки завдяки роботі «Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах», яка стала важливим надбанням цієї галузі юриспруденції кін. XIX ст. Стислий курс лекцій, які викладено у цьому підручнику, складався з загальної частини – значення та сутність фінансової науки, місце фінансової науки та її система та так званих звичайних державних доходів – державне майно, регалії, податки та мито [317].

Капустін М.М. почавши розробляти в Ярославському Демідовському ліцеї фінансову проблематику, по відношенню до фінансового права зайняв радикальну позицію, заперечуючи існування такої галузі права [96]. С.І. Іловайський визнавав фінансове право «самостоятельной отраслью знаний, имеющей свою особую область исследований» та вступав у полеміку з тими, хто намагався ототожнити предмет фінансового права з предметом політичної економії [90, с. 3]. Більшість праць з фінансового права того періоду представляла собою дослідження економіко-правового характеру. При цьому економічна проблематика в них, безумовно, домінувала. На загальному фоні робота І.Т. Тарасова «Очерк науки финансового права» [262] є унікальною тим, що в ній чітко виокремлено правову складову фінансової науки. У зв'язку з цим, особливий інтерес викликає загальна частина його курсу фінансового права, в якій науковець вперше у вітчизняній науці фінансового права, розробив вчення про відповідальність у сфері фінансового управління, а також створив оригінальну концепцію фінансового закону [263, с. 18].

Видатний спеціаліст в галузі фінансового права XIX ст. Д. Львов, стверджував: «Термін «державний контроль» вживається у двоякому значенні: а) в розумінні закладу або місця, де здійснюється ревізія (рада Державного Контролю, Контрольні палати); б) у значенні ревізійного процесу або самої ревізії» [136].

Особливу увагу слід приділити роботам таких авторів, як Н.В. Алишевський, І.І. Блех, І.С. Бліох, Ф.І. Бочковський, О.О. Головачов, В.А.

Сакович, В.О. Татаринов, Д.А. Толстой які на досить високому рівні, з нашої точки зору, досліджували інститут державного фінансового контролю в історичному розвитку.

Перш за все, привертає увагу скрупульозність у вивченні даними авторами об'єкта дослідження. Цінність їх праць наближається до архівних джерел, оскільки вони містять не лише широкий фактичний матеріал про зміни у правовому регулюванні державного фінансового контролю в Російській імперії, але і розглядають причини внесення таких змін, їх сприйняття суспільством. У них викладаються також обставини, що вплинули в цілому на розвиток досліджуваного інституту; розглядається процес розробки та реалізації реформ у цій сфері, міститься їх оцінка на основі аналізу архівних матеріалів, статистичних відомостей і правових актів; в певній мірі проводиться порівняльна характеристика правового статусу російських органів державного фінансового контролю з аналогічними в зарубіжних державах.

Неможливо залишити поза уваги і деякі недоліки, які притаманні роботам того періоду та в узагальненому вигляді полягають у наступному: в основному увага приділяється визначенню тривалості існування та завданням того чи іншого органу фінансового контролю, при цьому залишаються без відповіді питання про його повноваження, функції, особливості правового статусу, місце і значення в системі державного механізму (І.І. Блех) [23]; спостерігається фрагментарний виклад матеріалу, не аналізуються тенденції розвитку державного фінансового контролю, практично не розглядаються питання наявності або відсутності наступності в правовому регулюванні фінансово-контрольної діяльності до і після проведення відповідних реформ у цій сфері (І.С. Бліох і ін.) [24].

У той же час не можна не відзначити твір В.А. Саковича про становлення і розвиток інституту державного фінансового контролю в Російській імперії. У ньому на основі аналізу нормативних актів досліджено правовий статус органів державного фінансового контролю з моменту їх

створення і до кінця XIX ст., при цьому особливу увагу приділено фінансово-контрольної реформі 60-х років зазначеного сторіччя. Крім того, автор досить докладно розглянув безпосередньо ревізійну діяльність, кошторисні та касові правила, провів порівняльний аналіз фінансового контролю Росії з аналогічними інститутами в зарубіжних державах. Таким чином, в роботі в комплексі вивчені організаційні, правові та економічні питання державного фінансового контролю [239].

Безсумнівний інтерес у дослідженні проблем державного фінансового контролю викликають праці В.А. Татаринова, який розвиваючи ідеї М.М. Сперанського про незалежність контролю, намагався створити повноправний та авторитетний контроль, для досягнення мети він критично проаналізував устрій державної звітності та фінансового контролю, порядок складання та виконання кошторисів в Австрії, Бельгії, Пруссії та Франції, вказавши на гідності в організації контрольно-ревізійної справи в цих країнах і можливості їх застосування в Російській імперії в процесі проведення реформ [315, 164], і твір Ф.І. Бочковського, який розглядав російський інститут фінансового контролю в порівнянні з державами Західної Європи. Зазначаючи, що в організації та правовому забезпеченні державного фінансового контролю різних держав є багато корисного, що можна було б творчо використати і в Росії [29, с. 53]. Проте автори констатують, що відмінності між контрольними системами різних країн вельми істотні і обумовлені вони в першу чергу історичними умовами формування державної влади, формами державного устрою і управління, конституційними традиціями, тому брати за основу розробки зарубіжних фахівців без урахування російської специфіки недоцільно.

60-і рр. XIX ст. були оформлені комплексом перетворень, з яких найбільше значення для розвитку інституту державного фінансового контролю мала фінансово-контрольна реформа В.А. Татаринова. Відзначимо, що в дореволюційний період є не так вже й багато монографічних праць, присвячених безпосередньо її дослідженням, серед яких роботи Н.В.

Алишевського та О.О. Головачова [46]. Ці автори не просто дали критичну оцінку реформі у сфері управління фінансами, а й зуміли відбити той фон, який існував при її проведенні, і без якого картина перетворень була б неповною.

Фінансовий контроль на етапі свого становлення був невід'ємною частиною державного контролю, цей факт підтверджується в дослідженні Володимирової О.В., яке присвячено дореволюційному періоду [40, с. 141-147]. Після революції 1917 року новою владою використовувався досвід організації фінансового контролю дореволюційного періоду. У 20-х рр. увагу фінансовому контролю приділяли А.В. Ніколаєва [165], А.О. Альський, який у роботі «Задачи и методы финансового контроля» досить ґрунтовно і повно розкрив завдання фінансового контролю у бюджетній сфері, які були характерні для того періоду, наводячи приклади неефективного витрачання коштів, він проаналізував організацію і деякі результати роботи апарату фінансового контролю, вказав на важливість ревізії як методу контролю [9]. Однією з перших робіт, яка вводить в науковий обіг поняття «фінансовий контроль», стала монографія проф. С.А. Котляревського «Финансовое право СССР», що вийшла в 1926 р. У ній, зокрема, була зроблена спроба розмежувати поняття державного контролю, що здійснювався тоді Наркомом Робітничої селянської інспекції СРСР, і власне фінансового контролю, покладеного на Фінансово-контрольне управління Наркомфіну СРСР [119, с. 143-146]. У 1930-1940-х рр. активізувалися наукові дискусії про предмет фінансового права та місці фінансового контролю в його системі. Особливо слід зазначити, що проф. Р.Й. Халфіна віднесла фінансовий контроль до інститутів Загальної частини фінансового права. Такий погляд на місце фінансового контролю в системі фінансового права став загальновизнаним [280, с. 167-170].

Короткий історичний нарис організації фінансового контролю міститься у роботах А.І. Коняєва [117] в яких досліджено дореволюційний період. У 1950-1980-х рр. фінансовий контроль став предметом невеликої

кількості монографічних та дисертаційних досліджень юристів та економістів, в яких фінансовий контроль вже більше не ототожнюється з системою контролюючих органів, а розглядається як самостійний напрям фінансової діяльності держави. Так, на думку Р.І. Розенблюма, «фінансовий контроль є здійснювана в загальнонародних інтересах і регульована правовими нормами діяльність державних органів з перевірки утворення, розподілу і витрачання радянських соціалістичних фінансових ресурсів відповідно до директив партії, державним народногосподарським планом, що має своєю метою не тільки виявити, але і попередити недоліки в роботі підконтрольних органів» [223]. У дослідженнях цього періоду переважає ідеологізований підхід до визначення фінансового контролю як правової категорії.

У 1964 р. Малєїн М.С. визначив фінансовий контроль як регульовану правовими нормами діяльність фінансових, кредитних і господарських органів (організацій), спрямовану на забезпечення фінансової, бюджетної, кредитної, розрахункової та касової дисципліни в процесі виконання планів і полягає у перевірці законності, обґрунтованості та раціональності грошових витрат, а також значну увагу приділив формам фінансового контролю та питанням підвищення його ефективності [142, с. 103]. Своя власна позиція з приводу фінансового контролю була у Анісімова О.О., який зробив спробу показати організацію фінансового контролю у капіталістичних країнах, розглянув сферу та види фінансового контролю, що здійснюється парламентом, урядовими та відомчими органами, виклав основні питання організації та методів контролю, а сам контроль в капіталістичному суспільстві визначав як нагляд за належною реалізацією фінансової політики панівного класу органами управління в процесі втілення останніми функцій держави [15]. Теоретичні напрацювання вченого в радянський період недооцінювалися з боку їх подальшого практичного використання.

Особливої уваги заслуговує думка видатного радянського вченого-економіста Е.О. Вознесенського, який не вважав за необхідне розділяти

фінансовий контроль на такі види, як фактичний та документальний, оскільки, на його думку, не існує ні однієї контрольно-перевірочної дії, яка не супроводжувалась би одночасним поєднанням документальних та фактичних даних. Він стверджував, що використання будь-якого методу чи прийому фактичного контролю вимагає співставлення його результатів з документами бухгалтерського обліку [41, с. 69]. Таким чином, Е.О. Вознесенський небезпідставно поставив під сумнів не тільки самостійний характер фінансового фактичного контролю, але і його доцільності виділення як різновиду фінансового контролю.

Горшенев В.М. та Шахов І.Б. розглядали контроль як різновид юридичного процесу, процесуальну форму в контрольній діяльності [52].

Белобжецький І.А. зазначає, що під фінансово-господарським контролем слід розуміти систему нагляду, наділених контрольними функціями державних та громадських органів, за фінансово-господарською діяльністю підприємств, об'єднань, установ, організацій та інших підрозділів матеріального виробництва та невиробничої сфери з метою об'єктивно оцінити економічну ефективність цієї діяльності, встановити законність, достовірність та доцільність господарських та фінансових операцій, збереження соціалістичної власності, виявити внутрішньогосподарські резерви підвищення ефективності виробництва та зростання доходів державного бюджету [20, с. 23].

Дослідженням фінансового контролю присвятили свою увагу не лише науковці в сфері фінансово-правової та фінансово-економічної науки, поряд з цим необхідно звернути увагу на дослідження в галузі адміністративного права. Зазначені дослідження обумовлені двома підставами: 1) фінансовий контроль досить часто розглядають, як контрольну функцію фінансів, з цього приводу досить обґрунтованим є визначення Савченко Л.А.: «поняття «фінансовий контроль» і «контрольна функція фінансів» є різними, оскільки контрольна функція фінансів – це прояв їх суспільного призначення і забезпечення економічних умов для здійснення контролю за формуванням,

розподілом і використанням фондів коштів, а фінансовий контроль – це діяльність відповідних державних органів чи недержавних організацій, які практично використовують контрольний характер фінансів. Основу контрольної функції фінансів складає рух фінансових ресурсів, а шляхом проведення фінансового контролю реалізується можливість впливу на процес виробництва, обліку і споживання» [237, с. 37-38]; 2) фінансовий контроль розглядають як різновид державного контролю. О.Ф. Андрійко зосереджує увагу на тому, що державний контроль може бути загальним або спеціальним, виокремлюючи такий вид спеціального державного контролю, як фінансовий. Залежно від галузей, сфер діяльності та суб'єктів, що здійснюють контроль у сфері виконавчої влади [12]. Кузьменко О.А. досліджувала контроль за виконанням державного бюджету України як функцію управління, що є складовою фінансового контролю взагалі [123].

Плеяду видатних науковців, які присвятили свої дослідження фінансовому контролю, після розпаду СРСР можна поділити на декілька груп в залежності від їх розуміння фінансового контролю як функції, діяльності, різновиду державного контролю, або сукупності заходів, які проводяться контролюючими органами.

Перша група складається з прихильників розгляду фінансового контролю, як функції. Бахрах Д.М. акцентує увагу на тому, що контроль – це атрибут адміністративної влади, одна з найважливіших її функцій. Він містить спостереження за законністю та доцільністю діяльності, її оцінку з правових, наукових, соціально-політичних, організаційно-технічних позицій. В багатьох випадках заради забезпечення свободи громадян, підприємств, організацій, огороження від надмірної державної опіки контрольні повноваження суб'єктів влади обмежують правовими актами, надаючи їм можливість здійснювати лише нагляд. А коли між перевіряючим, та тим що перевіряється суб'єктом відсутня організаційна підлеглість, то відмежування контролю від нагляду необхідне для запобігання втручання в оперативну діяльність суб'єктів, які не несуть відповідальності за її наслідки... Нагляд –

це обмежений, звужений контроль [1, с. 403-404]. Автор розглядає контроль взагалі, та дає своє визначення, яке нам необхідне для подальшого дослідження саме фінансового контролю.

Дослідник фінансового контролю в сфері економічної науки О.Д. Василик зазначає, що «фінансовий контроль за своєю економічною суттю – це функція управління, яка включає сукупність спостережень, перевірок за діяльністю об'єкта управління з метою оцінки обґрунтованості й ефективності прийняття рішень і результатів їх виконання» [34, с. 342]. З наведеного визначення важко простежити зв'язок саме з фінансами та перелік складових, за допомогою яких здійснюється контроль значно ширший.

Розглядаючи державний фінансовий контроль з точки зору економіки, Н.М. Сабітова є прихильницею, що це одна з функцій управління фінансами, яка здійснюється уповноваженими органами за процесами формування та використання централізованих та децентралізованих фінансових фондів у цілях дотримання законодавства, а також забезпечення результативності поставлених цілей державної фінансової політики [53, с. 18].

За визначенням Г.М. Давидова «фінансовий контроль є однією з функцій управління фінансами», а його специфіка «полягає в тому, що при його проведенні використовуються вартісні показники, які визначають кінцевий результат господарського процесу» [68, с. 382-384]. На відміну від Давидова Г.М., який розглядає фінансовий контроль як функцію управління, Є.В. Калюга, стверджує, що фінансовий контроль ґрунтується на використанні контрольної функції фінансів і виступає як один із проявів її важливого значення в розширеному відтворенні, одночасно зазначаючи, що фінансовий контроль являє собою діяльність державних і громадських органів, спрямовану на перевірку обґрунтованості процесів формування та раціонального використання коштів з метою установлення вірогідності, законності й доцільності операцій [95, с. 6].

Дадашев А.З. та Черник Д.Г. надають достатньо узагальнену характеристику фінансового контролю, який виступає формою реалізації контрольної функції фінансів. Його зміст і призначення зводиться до перевірки фінансової діяльності господарюючих суб'єктів та суб'єктів галузевого (відомчого) та територіального управління. Об'єктом фінансового контролю виступають розподільчі відносини на стадії формування і в процесі використання фінансових ресурсів, централізованих і децентралізованих грошових фондів. Фінансовій перевірці підлягають вартісні показники. Фінансовий контроль охоплює правильність формування вартісних показників та фінансових результатів діяльності господарюючих суб'єктів, складання та виконання бюджетів та позабюджетних фондів, витрачання коштів некомерційними організаціями, цільове використання бюджетних коштів, повноту та своєчасність податкових платежів та податкових відрахувань [158, с. 154].

До другої групи відносяться прихильники розгляду фінансового контролю через певну діяльність, необхідну для його здійснення. На думку Козиріна О.М. «під фінансовим контролем слід розуміти, здійснювану з використанням специфічних організаційних норм і методів діяльність державних органів, а в ряді випадків і недержавних органів, наділених законом відповідними повноваженнями, з метою встановлення законності та достовірності фінансових операцій, об'єктивної оцінки економічної ефективності фінансово-господарської діяльності, виявлення резервів її підвищення, збільшення доходних надходжень до бюджету і збереження державної власності» [109, с. 48].

Л.К. Воронова пропонує тлумачити фінансовий контроль як регламентовану правовими нормами діяльність державних і муніципальних та інших публічних органів з перевірки своєчасності й точності планування, обґрунтованості й повноти надходження коштів у відповідні фонди, правильності та ефективності їх використання [43, с. 82]. До суб'єктів

фінансового контролю крім вище зазначених, відносяться ще власники підприємств та організацій та аудиторські фірми.

Аналогічна неточність міститься у підручнику «Фінанси» під редакцією А.Г. Грязнової та О.В. Маркіної, у якому стверджується, що фінансовий контроль здійснюється у встановленому порядку усією системою органів державної влади та органів місцевого самоврядування, у тому числі, спеціальними контролюючими органами при участі громадських організацій, трудових колективів та громадян [64, с. 320]. У даному випадку автори упускають лише незалежні аудиторські фірми.

Савченко Л.А. відстоює точку зору, що фінансовий контроль є діяльністю державних органів та недержавних організацій, наділених відповідними повноваженнями, що спрямована на забезпечення законності, фінансової дисципліни, раціональності в ході мобілізації, розподілу і використання грошових фондів держави [234, с. 280]. Цікавим та обґрунтованим є визначення фінансового контролю Орлюк О.П., під яким науковець розуміє цілеспрямовану діяльність уповноважених державою органів, підприємств, установ та організацій незалежно від форм власності, спрямовану на дотримання законності, фінансової дисципліни й раціональності у реалізації публічної фінансової діяльності держави, тобто мобілізації, розподілу й використання публічних фондів коштів із метою виконання завдань і функцій держави і територіальних громад та ефективного соціально-економічного розвитку всіх суб'єктів фінансових відносин [180, с. 149]. На нашу думку, наведене визначення найбільш повно визначає сутність фінансового контролю.

Серед прихильників визначення фінансового контролю як процесу, варто навести точку зору Погосян Н.Д., який зазначає, що контроль в сфері фінансів можна визначити як сукупність регулярних і безперервних процесів, за допомогою яких їх учасники в легітимній формі забезпечують ефективне функціонування державного сектора, а також діяльність інших господарюючих суб'єктів, незалежно від форми власності [189, с. 109].

Видається, що зазначений підхід є занадто широким та ускладнює з'ясування сутності розглядуваної категорії.

Цалієв А.Т. досліджуючи організаційно-правове забезпечення державного фінансового контролю, надає йому наступне визначення: фінансовий контроль – багатоаспектна систему контролю фінансової діяльності державних, муніципальних и недержавних комерційних організацій, фізичних осіб, громадян-підприємців, організацій різних форм власності, іноземних інвесторів і т. д., що здійснюється державними, муніципальними та громадськими органами, а також уповноваженими незалежними приватними організаціями та підприємцями з метою об'єктивної оцінки ефективності цієї діяльності, встановлення законності та доцільності фінансово-господарських операцій та підтримки правопорядку в сфері фінансів. При цьому фінансовий контроль може бути представлений у вигляді сукупності дій з перевірки фінансових та пов'язаних з ними питань діяльності суб'єктів господарювання та управління з використанням певних форм та методів здійснення [287, с. 64-65].

Представники третьої групи розглядають фінансовий контроль, як різновид державного, що здійснюється, відповідно, органами державної влади. Видатний економіст проф. Б.Г. Болдирев у своєму підручнику «Фінанси капіталістичних країн» трактує фінансовий контроль «як форму державного контролю за утворенням, розподілом та використанням ресурсів усіх ланок фінансової системи» [26, с. 210]. Грачова О.Ю. та Соколова Е.Д. зазначають, що фінансовий контроль – вид державного контролю, який спрямований на перевірку витрачання державних коштів, своєчасності та повноти мобілізації державних ресурсів, законності витрат та доходів усіх ланок фінансової системи, дотримання правил обліку та звітності [55, с. 89].

С.О. Шохін визначає фінансовий контроль у відповідності з фінансовим правом, що це – система органів та заходів з перевірки законності та доцільності дій у сфері утворення, розподілу та використання грошових фондів держави та органів місцевого самоврядування, одна з форм

державного контролю, яка сприяє забезпеченню законності, охороні власності, правильному, ефективному та економному використанню бюджетних, позикових та власних коштів, що допомагає викрити порушення фінансової дисципліни [305, с. 13].

Н.І. Хімічева розглядає фінансовий контроль як контроль за законністю і доцільністю дій у сфері утворення, розподілу і використання державних, муніципальних та інших грошових фондів публічного характеру з метою ефективного соціально-економічного розвитку країни і окремих регіонів [273, с. 139]. Прогалиною у визначенні є відсутність вказівки хто саме наділений повноваженнями на здійснення такої діяльності.

Визначення деяких науковців неможливо віднести до однієї з наведених груп, наприклад Хомутенко А.В. визначає, що фінансовий контроль – це контроль за формуванням та використанням фінансових ресурсів; це система дій органів державної і місцевої влади, окремих суб'єктів господарювання і фізичних осіб, яка направлена на попередження та усунення фінансових правопорушень, неефективного управління фінансовими ресурсами і активами з боку підприємств, організацій, установ у процесі їх фінансово-господарської діяльності [286].

У Болгарії досліджуваною проблемою займається І.Г. Стоянов, і визначає фінансовий контроль як «особливий фінансово-правовий спосіб захисту публічної власності» [259, с. 15]. Взагалі в теорії фінансового права Болгарії фінансовий контроль визначається як «контроль за законністю і доцільністю дій щодо здійснення процесу акумулювання, розподілу і використання державних грошових засобів» [87, с. 137], тобто відбувається об'єднання понять «фінансовий контроль» та «державний фінансовий контроль».

Дослідження фінансового контролю тривають вже більше одного століття, що не можна сказати про орган, якій на світовому рівні проголошено як вищий орган фінансового контролю, а саме про Рахункову палату. В Україні вона була створена лише в 1996 р., тому дослідження

органу, що здійснює зовнішній фінансовий контроль почалися відносно нещодавно. Правова природа Рахункової палати привертає увагу дослідників у сфері конституційного, адміністративного та фінансового права.

В роботі Поліщук В.В. [191] досліджено механізми вдосконалення парламентського фінансового контролю на регіональному рівні, проаналізовано діяльність Рахункової палати Верховної Ради Автономної Республіки Крим як незалежного органу та визначено пріоритетні напрямки здійснення її функцій.

Невідомим В.І. [159] проведено конституційно-порівняльний аналіз статусу та діяльності Рахункових палат в Україні та країнах Європи. Опрацьовано конституційно-правову регламентацію статусу даних органів, конкретизовано та розкрито генезис, поняття й ознаки Рахункових палат в Україні та Європі. Здійснено порівняльний аналіз повноважень цих палат, розглянуто вимоги Європейського Союзу до побудови системи державного фінансового контролю. Висвітлено статус і діяльність рахункової палати ЄС.

В дисертаційному дослідженні Зубенко Г.В. [89] досліджено конституційно-правовий статус Рахункової палати Верховної Ради Автономної Республіки Крим. Розкрито правову природу та здійснено класифікацію контрольно-рахункових органів. Розглянуто концептуальні засади моделі Рахункової палати Верховної Ради АРК, а саме: визначено порядок її формування та структуру, принципи організації та діяльності.

Досліджуючи виконання державного бюджету Харенко М.В. звертає увагу на роль Рахункової палати у здійсненні парламентського контролю [281]. Діяльність Рахункової палати як форму реалізації парламентського контролю досліджувала Залюбовська І.К. [86]. На наш погляд, такий підхід до розгляду діяльності палати є неповним, оскільки за змістом, контроль цього органу не повинен бути ні «парламентським», ні належати будь-якому іншому органу. Сухарева Л.О. з цього приводу наводить аргументи Д. Маса (1850-1918): «Контроль, для того, щоб бути дійовим, має бути ввірений такому органу, який, з одного боку, мав би відомості про кожен документ, а з

іншого – користувався б необхідною незалежністю, щоб бути спроможним діяти вільно» [260, с. 20].

Досліджуючи правові проблеми фінансового контролю в Україні Савченко Л.А уточнює поняття фінансового контролю, його суть, завдання та функції. Дослідниця наводить своє бачення місця інституту фінансового контролю у системі фінансового права. Пропонує класифікацію зазначеного контролю за видами, методами, формами. Чітко визначає функції органів, для яких контрольна функція є основою. Виносить пропозицію визнати Рахункову палату вищим органом фінансового контролю [237].

У роботі Гриценко О.І. з'ясовано правову природу Рахункової палати, здійснено комплексний аналіз принципів її організації та діяльності, розкрито гарантії їх реалізації. Досліджено співвідношення функцій і повноважень Рахункової палати у контексті їх відповідності. Визначено ступінь впливу організаційно-правового забезпечення діяльності Рахункової палати на її ефективність. Досліджено досвід зарубіжних країн з питань організації та діяльності органів, подібних за своїм функціональним призначенням Рахунковій палаті України [62].

Дослідженню правового статусу Рахункової палати як органу державного фінансового контролю України присвячена робота Роговенко Д.С. Здійснено аналіз та порівняння вітчизняного та зарубіжного законодавства. Досліджено питання щодо завдань, функцій і повноважень Рахункової палати, принципів її організації та діяльності. За результатами дослідження відзначено, що Рахункова палата в Україні не може вважатися за своїм статусом вищим органом фінансового контролю держави [219].

В ході дослідження було встановлено, що єдине визначення фінансового контролю відсутнє як законодавчому рівні, так і на доктринальному, що є причиною існування різноманіття визначень та поглядів представників правової та економічної науки. Незважаючи на існування Рахункової палати вже досить тривалий період, комплексного дослідження її функціонування досі не проведено, що викликає необхідність

її дослідження за основним напрямком діяльності – здійсненням фінансового контролю з визначенням основних понять, форм, методів, принципів його здійснення. Для подальшого дослідження Рахункової палати як суб'єкта фінансового контролю, вважаємо, доцільно виходити з визначення фінансового контролю як особливого інституту фінансового права, норми якого входять як до загальної, так і до особливої частини. Фінансовий контроль здійснюваний Рахунковою палатою – діяльність під час виконання завдань покладених Конституцією та спрямована на дотримання законності та фінансової дисципліни з метою забезпечення встановлених законодавством надходжень до державного бюджету та їх ефективного використання.

1.2 Місце Рахункової палати в системі органів фінансового контролю

Проблема створення єдиної системи фінансового контролю в Україні обговорюється серед науковців і законодавців досить давно. Фінансовий контроль займає центральне місце в системі контролю, що викликає необхідність створення чіткої і впорядкованої системи органів, які реалізують свої повноваження в фінансово-контрольній галузі. Виконання завдань і функцій держави спричиняє вплив не лише на публічні, а й на приватні фінанси. Фінансовий контроль з боку держави здійснює вагомий вплив на усі фінанси, що викликає необхідність взаємодії усіх контрольно-фінансових органів. Національна система контролю перебуває на стадії формування, однак це не вказує на створення нових контролюючих структур, а має на меті вдосконалення системи діючих органів, з визначенням їх компетенції, повноваженнями та місцем, яке вони у ній займають. Побудова ефективної системи органів фінансового контролю має, перш за все, бути нормативно закріпленою та відповідати завданням сьогодення. Науковцями

неодноразово висловлювалися пропозиції щодо розроблення концепції розвитку фінансового контролю, є проект закону «Про систему державного фінансового контролю в Україні», однак всі ініціативи залишилися лише на рівні побажань. Компетенції Рахункової палати в системі органів фінансового контролю окремого дослідження присвячено не було, хоча це єдиний орган із конституційним статусом в цій системі, який, безумовно, потребує детального дослідження.

На сучасному етапі розвитку економіки в багатьох зарубіжних країнах спостерігається процес зміни та модернізації національних фінансових систем в результаті впливу зовнішніх факторів, до яких належать:

- процеси глобалізації, що тягнуть за собою необхідність реформування національних систем контролінгу та аудиту до вимог міжнародних стандартів;
- світова взаємозалежність країн в економіці, збільшення масштабів та багатоманітності транснаціональних операцій. Внаслідок збільшення транснаціональних фінансових потоків виникає потреба формування дієвих наднаціональних органів фінансового контролю і моніторингу фінансових потоків, а також виникає необхідність співробітництва країн за окремими проблемами на основі двох- і багатосторонніх угод;

Бум модернізації національних систем фінансового контролю не оминув і Україну. В нашій країні це відбулося шляхом реорганізації певних органів, серед яких: Державне казначейство України Указом Президента України від 13.04.2011 р. було реорганізоване у Державну казначейську службу України, Міністерство доходів і зборів Постановою Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 р. було реорганізоване в Державну фіскальну службу України, і наостанок – на Постановою Кабінету Міністрів України від 28.10.2015 р., утворено Державну аудиторську службу України шляхом реорганізації Державної фінансової інспекції України. Що стосується досліджуваного органу, то його також не минули реформи –

02.07.2015 р. був прийнятий новий Закон України «Про Рахункову палату» [209], який виступав однією з умов євроінтеграції.

В кращих традиціях європейської практики громадянське суспільство посилює свій вплив в механізмі контролю за діяльністю урядових структур на підставі концепції розгляду уряду як найманого колективного керуючого у всього суспільства з метою адекватного життєзабезпечення населення [14, с. 61]. Контроль з боку суспільства за державними органами має стати необхідною складовою їх діяльності, з подальшим впливом на результати такої діяльності.

На сьогоднішній день у країні відсутня чітка концепція створення системи державного фінансового контролю, як на науковому так і на законодавчому рівнях. Як наукове надбання вона має містити теоретичні та методологічні основи контролю, які знайдуть подальше відображення в нормативних документах щодо політики держави у сфері фінансового контролю. Результатом концепції має стати закріплення за Рахунковою палатою статусу ВОФК з відповідними координаційними повноваженнями, чітке розмежування повноважень органів зовнішнього та внутрішнього фінансового контролю.

Інститут державного фінансового контролю практично не виконує свою основну попереджувально-профілактичну функцію, виступаючи, як правило, лише реєстратором порушень. Форми наступного контролю (ревізія та перевірка), за якими переважно проводиться державний фінансовий контроль, без підкріплення аудитом ефективності, практично втрачають свою актуальність та дієвість в умовах ринкової економіки України. Застосовуючи ці форми, не можна, наприклад, перевірити якість виконаних робіт та послуг, якість придбаних за державні кошти матеріалів, ефективність використання державних ресурсів тощо. Тож стверджувати, що в Україні існує цілісна система державного фінансового контролю, а тим паче говорити про її ефективність, зарано. Організація та функціонування ефективної системи державного фінансового контролю – обов'язковий елемент державного

управління, і тому фінансовий контроль повинен здійснюватися не автономно, а як важлива ланка в загальній системі державного управління. Таким чином державний фінансовий контроль, як найважливіший засіб державного управління є одночасно критерієм визначення ефективності цього управління.

Проблеми реалізації фінансового контролю у кризові моменти для держави та населення, завжди загострюються та пригортають більше уваги. Необхідно розпочати, що на сьогоднішній день відсутня достатня розробленість термінологічного апарату та базових питань державного фінансового контролю. Шевченко Н.В. зазначає, що специфічне ставлення до державного фінансового контролю, його недооцінка зумовлені тим, що він реалізується у площині переплетіння державних, регіональних, корпоративних та індивідуальних інтересів [300].

В роботі органів фінансового контролю відсутня чітка координація, яка має забезпечити їх функціонування як складових елементів єдиного механізму, що мають працювати в одному ритмі та діяльність яких буде направлена на досягнення єдиної мети – цільового та ефективного використання коштів державного бюджету та недопущення фінансових порушень. Микитюк І.С. зазначає, що «кожний елемент, який входить до системи сам по собі може розглядатися як система, що складається із елементів іншого типу, тобто система є ієрархічною структурою; взаємозв'язки між елементами системи можуть змінюватися у часі відповідно до виконання функцій, що покладені на ці елементи» [152, с. 9].

Скоропад І.С. визначає, що нагальною проблемою є слабка взаємодія Державної контрольно-ревізійної служби з правоохоронними та судовими органами (зволікання судів з розглядом справ, безпідставне звільнення від відповідальності правопорушників, несвоєчасне інформування контролюючих органів про передачу до органів виконавчої служби постанов про притягнення правопорушників до адміністративної відповідальності). Більше того, суми штрафів, які призначають згідно із законодавством, значно

менші, ніж обсяги бюджетних коштів, які держава втрачає через зловживання відповідальних посадових осіб [247, с. 265].

Відсутність чіткої регламентації взаємодії контролюючих органів з правоохоронними та судовими, має негативні наслідки не лише для урядового фінансового контролю, це стосується і Рахункової палати. Відсутність належної нормативно-правової бази має наслідком фіксацію правопорушень, за якими не завжди настає відповідальність. Взаємодія таких органів регулюється лише підзаконними актами, що є недостатнім, і як показує практика – малоефективним.

Багато науковців звертають увагу на проблему кадрів органів державного фінансового контролю. Неефективна підготовка фахових спеціалістів викликана відсутністю необхідної наукової та методичної літератури, незабезпеченістю набуття належного практичного досвіду. Умови праці та її оплата, стандарти діяльності мало приваблюють висококваліфікованих спеціалістів в органи державного фінансового контролю.

Всі зазначені недоліки викликають необхідність пошуку шляхів подолання існуючої проблеми. Першим етапом має стати створення системи фінансового контролю. Обґрунтовуючи підходи до формування системи державного фінансового контролю, деякі науковці акцентують увагу на понятті «єдина», тобто та, яка має органічно поєднувати державний зовнішній і внутрішній контроль, що забезпечить координацію діяльності всіх органів контролю, сприятиме удосконаленню правового забезпечення методичного й аналітичного потенціалу контрольної діяльності в Україні. Говорячи про єдину систему державного фінансового контролю, розуміється, що вона має будуватися на єдиних принципах, на єдиних нормативно-правових засадах функціонування для вирішення завдань з контролю за публічними фінансами, але, водночас, – за чіткого розмежування функцій і повноважень органів контролю. За такого підходу на кожному рівні реалізації державного фінансового контролю можуть бути збережені

(модернізовані) всі нині діючі контрольні органи при чіткому розмежуванні їх функцій, оскільки системність зовсім не передбачає жорстку вертикальну підпорядкованість окремих елементів [17, с. 167]. Противники визнання за Рахунковою палатою статусу ВОФК якраз і найчастіше наводять доводи, що підпорядкованість порушить баланс між системою «стримувань та противаг», не беручи до уваги, що основною метою є координація діяльності органів, які мають входити до системи.

Наявність органів фінансового контролю в нашій державі необхідно розглядати як систему, неможливо розглядати кожен орган як окремий, неповторний елемент цієї системи. До цього часу на законодавчому рівні не визначено поняття: «система органів фінансового контролю», «публічні фінанси», «фінансовий контроль», «орган державного фінансового контролю». Для дослідження системи державного фінансового контролю необхідно почати з визначення органу державного фінансового контролю. Поняття «орган» (лат. *organum* – знаряддя або інструмент) означає інструмент для досягнення певних цілей. Відповідно визначенню в юридичній енциклопедії, орган держави – структурно організований елемент державного механізму, наділений владними повноваженнями та необхідними матеріальними засобами для здійснення завдань, пов'язаних з реалізацією тієї або іншої функції держави [313, с. 286]. Орган державного фінансового контролю – одиниця механізму державної влади, яка входить до певної структури, однак організаційно відокремлена, має власні повноваження та виключне функціональне призначення здійснювати від імені та в інтересах держави контроль в сфері публічних фінансів та фінансової діяльності держави [221, с. 346]. Наведене визначення досить обґрунтоване та актуальне, на нашу думку воно більше стосується органів державного фінансового контролю спеціальної компетенції.

В Проекті Закону України «Про систему державного фінансового контролю в Україні» (внесеного Ю.А. Кармазіним) орган державного фінансового контролю розглядається як «державний орган або його підрозділ

чи посадова особа, уповноважені державою на здійснення функцій державного фінансового контролю» [210]. В проекті також визначені єдині правові та організаційні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні, система органів державного фінансового контролю і механізм їх взаємодії. В документі наведене визначення системи державного фінансового контролю як поєднання структурної побудови державного фінансового контролю, сукупності об'єктів та суб'єктів контролю та взаємодія між ними під час здійснення покладених функцій. Недоліком, на наш погляд, є відсутність у визначенні мети зазначеного контролю. В рамках органів системи визначаються такі складові, як зовнішній, внутрішній, відомчий та спеціалізований державний фінансовий контроль в залежності від рівнів проведення. При цьому його специфікою є те, що він не регулює питання недержавної сфери фінансового контролю в Україні. Наведена система органів є занадто розгалуженою, багато статей проекту закону містять норми, які вже є у існуючому законодавстві. Проект не містить провідних методів, принципів діяльності, які діють у зарубіжних країнах з якісним функціонуванням системи фінансового контролю.

Практичне функціонування ефективно лише за умови досконалого нормативного закріплення, яке у нас, на жаль, відсутнє. Колишній Голова Рахункової палати В. К. Симоненко зазначав, що незважаючи на те, що Україна є багатою державою, державні кошти використовуються вкрай неефективно. Причину цього він вбачає у відсутності узгодженості та взаємодії між тими органами, які покликані здійснювати фінансовий контроль [244, с. 4]. Неузгодженість дій контрольно-фінансових органів призводить до того, що під час звітного періоду деякі установи підпадають під неодноразові перевірки, а інші зовсім не перевіряються – така ситуація призводить до негативних наслідків для економіки. Час спливає, а ситуація у нас лише погіршується і вимагає термінових реформуваль у цій сфері.

Відсутність узгодженості та єдності в системі органів фінансового контролю пов'язана з відсутністю єдиної концепції побудови такої системи. З

цього приводу слушним є зауваження Є.В. Калюги, що «через відсутність взаємодії між позавідомчими і відомчими контролюючими органами кожний з них перетворився в збирача, що замкнувся в собі, і споживача контрольної інформації» [94, с. 49].

Як один із шляхів розв'язання інституційної проблеми діяльності органів фінансового контролю, розглядається створення автономної системи контролюючих установ на чолі з єдиним органом із чіткою організаційною структурою. Пропонувалося виділити державний контроль в окрему галузь для поєднання в ній функцій контрольних органів виконавчої та законодавчої влади [144, с. 233].

Досліджуючи питання побудови фінансової системи України Роговенко Д.С. аналізує зарубіжну практику, нашу увагу привернуло дослідження А.Г. Андрєєва та А.Д. Соменкова. Дослідники вважають проблемним питання про форму діяльності органів контролю. Вони розглядають дві системи, які мають місце в практиці Західної Європи – систему адміністративних форм діяльності фінансового контролю та систему судових форм діяльності фінансового контролю. Витоки першої пов'язані з Англією, звідки потім перейшла до Росії та існувала і пізніше, протягом радянського періоду. Батьківщиною іншої системи або системи Рахункових палат є Франція. На думку дослідників, контроль може діяти однаково успішно як в адміністративних, так і в судових формах. Важливо зазначити, що приналежність контролюючого органу до тієї чи іншої системи фінансового контролю не означає приналежності його до адміністративної чи судової системи: «Діючи в адміністративних формах, Генеральний контролер залишається все ж органом, що належить до числа конституційних органів. Його авторитет обумовлений зв'язком з парламентом, а не широтою адміністративних повноважень. Так само і Рахункові палати, які, хоча і функціонують в судових формах, все ж не належать до систем судової влади відповідних держав» [219, с. 38-39].

Україна є послідовником французької системи Рахункових палат та класичного розподілу влади на три гілки, дві з яких – законодавча та виконавча мають у своїй структурі органи, які наділені повноваженнями щодо здійснення державного фінансового контролю. Багато фахівців, щодо контролю Рахункової палати вживає визначення «зовнішній» і «незалежний»: «Система дійового державного фінансового контролю складається з двох однаково важливих частин: внутрішнього (урядового) державного контролю (Мінфін, ГоловКРУ, Держказначейство, ДПА тощо) та зовнішнього – незалежного державного фінансового контролю та державного аудиту (Рахункова палата)» [36, с. 56]. Також зазначається, що закріплення за Рахунковою палатою повноважень органу зовнішнього фінансового контролю є умовним – вона здійснює зовнішній контроль відносно органів виконавчої влади, що не можна сказати про контроль відносно Верховної Ради України та її апарату. Рахункова палата утворюється Верховною Радою України, здійснює контроль, від її імені та підзвітна їй. В протизв'язі наведеному необхідно зазначити, що Рахункова палата організаційно та фінансово є незалежною, тому вплив Верховної Ради України на її діяльність неможливий.

Органи, що здійснюють фінансову діяльність держави, Л.А. Савченко поділяє на дві групи. До першої групи слід віднести ті, які безпосередньо здійснюють фінансовий контроль та контролюючих суб'єктів. До суб'єктів, що здійснюють фінансовий контроль, відносяться Верховна Рада України, Президент України, Кабінет Міністрів України, Міністерство фінансів України, Верховна Рада Автономної Республіки Крим та інші державні органи, органи місцевого самоврядування, які поряд з виконанням інших функцій наділені контрольними повноваженнями. Для цих суб'єктів контрольна функція у фінансовій сфері є другорядною. До контролюючих суб'єктів відносяться: Рахункова палата, органи державної податкової служби України, Національний банк України, Державна митна служба України, Державне казначейство України, Державна контрольно-ревізійна

служба України, Аудиторська палата України, Державний комітет фінансового моніторингу, інші державні органи, недержавні організації, незалежні аудитори, також відповідні служби підприємств, установ, організацій, основною функцією яких є здійснення фінансового контролю [236, с. 46-47].

І.Є. Криницький виділяє свої підстави класифікації органів фінансового контролю. Рівень – загальнодержавні органи (Верховна Рада України, Президент України, Кабінет Міністрів України, Нацбанк України, Мінфін України тощо); органи місцевого самоврядування. Інститути – органи, що здійснюють контроль в податковій та митній сферах; фінансово-інспекційні (контрольно-ревізійні) органи; органи державної казначейської служби; фінансово-кредитні (банківські) установи; валютно-контрольні органи; фінансово-моніторингові органи та інші. Компетенція – загальної компетенції (для яких здійснення фінансового контролю не є основною діяльністю, наприклад Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України); спеціальної компетенції (створені виключно або переважно для діяльності у сфері фінансового контролю, найяскравіші приклади – це Державна фінансова інспекція України та Рахункова палата) [276, с. 76]. Наведена класифікація здається досить загальною, важко уявити, які саме критерії можуть слугувати для визначення органів, які можуть складати систему державного фінансового контролю.

Визначаючи систему фінансового контролю М. Горбач передбачає визначення таких її складових: сукупності всіх органів вказаного контролю; взаємодію між ними та органами державної влади; встановлення ієрархії контрольних органів з визначенням єдиного органу, що є вищим у системі органів державного фінансового контролю; визначення підконтрольних суб'єктів; перелік інструментаріїв (форм, методів, прийомів тощо), що можуть бути застосовані конкретними суб'єктами контролю; права, обов'язки, відповідальність суб'єктів контролю та підконтрольних суб'єктів та багато інших невід'ємних складових контролю [50, с. 83]. Д.С. Роговенко

систему органів фінансового контролю держави, пов'язуючи зі специфікою їх завдань та функцій, поділяє на недержавний фінансовий контроль та державний контроль, який включає в себе державний фінансовий контроль. Сама схема організації державного фінансового контролю має такий вигляд: вищий орган державного фінансового контролю, який підпорядковується парламенту або президенту (уряду) і контролює витрачання коштів державного бюджету; державні контрольно-ревізійні підрозділи міністерств і відомств, які підпорядковуються як вищому органу фінансового контролю, так і відповідному міністерству або відомству і здійснюють контроль за правильністю витрачання державних коштів; податкове відомство, яке контролює надходження коштів до державного бюджету [221, с. 345]. Класифікація є достатньо цікавою, охоплює дохідну і видаткову частини державного бюджету.

Заслуговує уваги єдина система органів державного фінансового контролю Басанцова І.В. На «першій сходинці» вітчизняної системи державного фінансового контролю має бути Вищий орган державного фінансового контролю, який обов'язково повинен знаходитися поза гілками влади, бути підзвітним громадськості та Верховній Раді (на центральному рівні). Вищий орган державного фінансового контролю пропонується створити як єдиний організаційно-координаційний центр, сформований на базі Рахункової палати з трансформованими функціями, розширеними повноваженнями, розгалуженою територіальною структурованістю (по всіх областях). Його територіальні підрозділи підзвітні громадськості, обласним радам та Вищому органу. На «другій сходинці» – державні контрольно-ревізійні підрозділи внутрішнього контролю у системі виконавчої влади, які підпорядковуються відповідним міністерствам і відомствам та координують свою діяльність з Вищим органом державного фінансового контролю [17, с. 164]. Концепція такої системи, на наш погляд, містить досвід побудови систем фінансового контролю зарубіжних країн і виступає досить прогресивною. Схожою є думка Головань М.М., який до системи органів

фінансового контролю відносить Рахункову палату, Головне контрольно-ревізійне управління та ревізійні служби центральних органів виконавчої влади [45]. Розглядаючи запропоновану систему органів, вважаємо, критерієм виокремлення є контроль за дохідною та видатковою частинами бюджету, але тоді виникає питання, як співвідносять з зазначеними органами свою діяльність Державна фіскальна служба (контроль за надходженнями) та Державна казначейська служба (контроль за видатками).

Багато науковців розглядаючи проблему відсутності чітко впорядкованої системи органів фінансового контролю не класифікують органи через відсутність визначення на нормативному рівні основних понятійних термінів – «єдина система фінансового контролю», «державні фінанси», «державний фінансовий контроль», «фінансова система країни» тощо [50, с. 83].

Фінансовий контроль може бути ефективним і об'єктивним виключно тоді, коли суб'єкт контролю організаційно є зовнішньою структурою щодо підконтрольного об'єкта, а в ієрархії підпорядкування є вищим ніж об'єкт. Органи фінансового контролю мають бути наділені реальними повноваженнями впливати на діяльність підконтрольного об'єкта, має бути чіткий порядок і процедура прийняття рішення за результатами контролю.

Проаналізувавши точки зору багатьох науковців, можна стверджувати, що відсутність єдиної концепції системи органів фінансового контролю, призводить до того, що різними науковцями характеризуються різні органи, як складові цієї системи. Існує безліч критеріїв, які можуть виступати підставами класифікації, але органи, що безпосередньо здійснюють цей контроль, практично завжди залишаються одні і ті ж самі.

Система державного фінансового контролю, безумовно, має включати лише органи спеціальної компетенції, основна діяльність яких пов'язана зі здійсненням фінансового контролю, що і буде виступати критерієм угруповання. Органами, які безпосередньо контролюють процес надходження коштів до державного бюджету та їх використання є: Рахункова

палата, Державна аудиторська служба, Державна фіскальна служба та Державна казначейська служба. Зазначені органи мають скласти систему державного фінансового контролю, діяльність яких має здійснюватися на засадах внутрішньої незалежності при загальній координації в рамках системи державного фінансового контролю.

Аналіз ст. 98 Конституції України та Закону України «Про Рахункову палату» дає можливість зробити висновок, що хоча Рахункова палата законодавчо і не визначається як ВОФК, фактично вона виконує його функції. Згідно Лімській декларації створення вищого контрольного органу і необхідна ступінь його незалежності повинні бути закладені в Конституції, деталі можуть бути встановлені відповідним законом. Статус ВОФК у нашій державі не закріплено за жодним органом. В організаційній схемі фінансового контролю в зарубіжних країнах спостерігається певна субординація: перша категорія – ВОФК, який підпорядковується парламенту або президенту і на який покладено контроль за витрачанням коштів державного бюджету; друга категорія – державні контрольно-ревізійні підрозділи міністерств і відомств, що підпорядковуються як вищому органу фінансового контролю, так і відповідному міністерству або відомству [78, с. 48]. Одразу слід зазначити, що підпорядкованість парламенту – не означає здійснення парламентського контролю. Рахункова палата здійснює власний державний контроль, що підтверджується наступним: на законодавчому рівні встановлена процедура утворення, підпорядкування та звітності палати перед Верховною Радою України не ототожнюється з її належністю до парламенту, як структурного підрозділу; обидва органи мають власні структури; факт формування палати парламентом не означає належність до нього. Для здійснення ефективного фінансового контролю необхідно забезпечити незалежність контролюючого органу від інших. Не потрібно це сприймати як абсолютну незалежність, що стосується державних органів, вона практично неможлива, враховуючи, що вони є елементом єдиного механізму. ВОФК має

бути надана гарантія функціональної та організаційної незалежності, необхідної для виконання покладених на нього завдань.

Обов'язком більшості ВОФК виступає оперативне та перспективне управління відомчим контролем для забезпечення координації, усунення дублювання в роботі різних контрольних підрозділів. Обов'язковій оцінці з боку незалежного зовнішнього державного аудиту підлягає організованість, надійність та ефективність функціонування систем внутрішнього фінансового контролю. Наприклад, у ході регулярного аудиту доходів і витрат міністерств Суд аудиту Нідерландів не здійснює дублювання уже проведеного іншими органами аудиту, наприклад підрозділами відомчого контролю, а використовує його результати, щоправда, після попередньої перевірки його якості [44, с. 54]. Досвід є дуже цікавим з метою економії коштів і часу, але на сьогоднішній день, його впровадження у вітчизняну систему державного фінансового контролю викликає багато труднощів та сумнівів на предмет достовірності результатів звітів, зважаючи на констатацію наявності в системі службовців, у яких відсутній належний рівень кваліфікації.

З 1998 року Рахункова палата є членом Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI), а з 1999 року членом Європейської організації вищих органів фінансового контролю (EUROSAI). Таким чином ще з 1998 року Рахункова палата визнана міжнародною спільнотою, як ВОФК в Україні та співпрацює в цьому напрямку. Основний міжнародний акт у сфері державного фінансового контролю – Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів у ст. 3 визначає поділ органів фінансового контролю на зовнішні та внутрішні [132]. Зокрема, органи зовнішнього контролю не входять до організаційної структури підконтрольних їм органів. Саме тому вищі органи контролю державних фінансів є органами зовнішнього контролю. Виходячи з рекомендацій Лімської декларації – зовнішній контроль виявляє матеріальне визначення механізму здійснення конституційного права громадянськості, здійснює

контроль за використанням державних коштів урядом. Внутрішній фінансовий контроль здійснюється урядом для оперативного нагляду за виконанням тих чи інших повноважень. На сьогодні, формальність відомчого контролю є серйозною перешкодою для ефективності державного фінансового контролю. Практично у кожному державному органі є підрозділи внутрішнього аудиту, але їх діяльність не приносить майже ніякого результату. Тобто державний бюджет втрачає не тільки на тому, що не виявляються фінансові зловживання, але і на зарплатні чиновникам, які не забезпечують якісного виконання своїх функцій. Таким чином, виходячи із положень Декларації, зовнішній фінансовий контроль повинен займати центральне місце в ієрархії органів фінансового держави, однак не в адміністративному, а координаційному плані [92]. Завданням ВОФК як зовнішнього контролера є перевірка ефективності внутрішнього контролю. Згідно зі Стандартом з аудиту державних фінансів, розробленого на базі Лімської та Токійської декларацій для виконавчої влади ВОФК є зовнішнім аудитором, він може консультувати її, вони співпрацюють між собою, але не порушуючи незалежність один одного. Статус ВОФК має забезпечувати йому повний та безперешкодний доступ до усіх приміщень та до усіх бухгалтерських документів об'єктів аудиту і можливість аналізувати будь-які операції. Цей статус також повинен надавати йому повноваження отримувати від осіб або установ наявну в них інформацію. У законодавстві чи угоді має бути закріплено, що виконавча влада зобов'язана надавати ВОФК доступ до важливої інформації, якою володіють посадові особи органів виконавчої влади, у випадках, коли така інформація видається необхідною ВОФК для виконання своїх завдань. Міжнародні Стандарти чітко регламентують діяльність ВОФК та його взаємодію з внутрішніми органами фінансового контролю. Фрагментарно положення стандартів відображені в Законі України «Про Рахункову палату», але подальша адаптація закону до міжнародних стандартів сприятиме чіткій роботі цього органу, його взаємодії з іншими органами, в деякій мірі вона навіть вирішить питання організації

системи органів державного контролю. На сьогоднішній день Рахункова палата є органом контролю спеціальної конституційної компетенції, яка здійснює контроль за видатковою та дохідною частинами Державного бюджету України, таким чином експертно-аналітична та контрольна функції поширюються на весь процес бюджету. В умовах соціально-економічних перетворень в українському суспільстві особливого значення набуває цілеспрямована діяльність держави по визначенню задач та кількісних параметрів формування доходів та витрат бюджету, управлінню державним боргом, що значною мірою залежить від ефективної бюджетної політики [129, с. 68-69], якість котрої напряду залежить від якісного фінансового контролю в цій сфері.

Одним з критеріїв ефективності роботи Рахункової палати виступає обсяг щорічної економії коштів, що досягається в результаті урахування наданих пропозицій та рекомендацій. Звіт Рахункової палати за 2014 рік містить інформацію, що на 1 гривню, витрачену з державного бюджету на забезпечення діяльності Рахункової палати, припадає 7,3 тис. грн. перевірених коштів та встановлених порушень і недоліків – на суму 275 гривень. Наведений підхід неможливо розглядати як критерій ефективності діяльності Рахункової палати, адже він не відповідає меті створення та функціонування ВОФК. За умови якісного виконання завдань, правопорушення у сфері контролю мають зменшуватися. Оцінка ефективності лише економічним критерієм, вважаємо, є хибною практикою, адже навіть коли йдеться про виявлення неефективного та/або нецільового витрачання коштів державного бюджету, це не свідчить про їх повернення або компенсацію до бюджету. Неможливо проаналізувати практику притягнення до відповідальності за правопорушення, виявлені Рахунковою палатою, з причини її відсутності у вільному доступі. Навіть у разі надання рекомендацій та пропозицій немає жодних гарантій їх втілення на практиці.

Наявний стан нецільового та неефективного використання державних фінансових ресурсів набирає критичної маси, яка стає занадто небезпечною

для суспільства. Неможливо не погодитися з Басанцовим І.В., що допущення високої кількості фінансових порушень в державному секторі пов'язані не лише з низькою фінансовою дисципліною та зловживаннями, а й з багатьма недоліками організаційної та функціональної складових державного фінансового контролю. Причиною виступає недосконалість структури, нормативно-законодавчої бази, відсутність жорсткої системи відповідальності (відносно порушників), а також прямою функціональною залежністю органів контролю від державних високопосадовців [17, с. 164]. Необхідно зауважити, що, виявлені порушення зафіксовані в результаті наступного контролю, а з метою економії необхідно звертати більше уваги на попередній та поточний контроль. Тубілець І.І. зазначає, що в західних країнах довгий час тривала тенденція здійснення контролю, який мав в основному послідовний характер, коли перевірка та оцінка фактів відбувалася після остаточного їх здійснення. Результат констатував ситуацію, вплинути на яку було вже неможливо. Зазначена необхідність більш ефективного контролю, який мав би упереджуючий характер, і підвищував відповідальність державних чиновників за результати своєї діяльності. Таким став попередній контроль, який найбільш широкого розвитку набув у Бельгії та Великобританії [269].

Особливе місце в системі органів державного фінансового контролю належить Державній аудиторській службі України, яка є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів та який реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю. Згідно Положенню Про Державну аудиторську службу України основними завданнями є: реалізація державної політики у сфері державного фінансового контролю; внесення на розгляд Міністра фінансів пропозицій щодо забезпечення формування державної політики у сфері державного фінансового контролю; здійснення державного фінансового контролю, спрямованого на оцінку ефективного, законного, цільового, результативного

використання та збереження державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, досягнення економії бюджетних коштів; надання у передбачених законом випадках адміністративних послуг [204]. Відповідно до функцій покладених на Державну аудиторську службу вона здійснює державний фінансовий контроль та контроль за: виконанням функцій з управління об'єктами державної власності; цільовим та ефективним використанням коштів державного і місцевих бюджетів; цільовим використанням і своєчасним поверненням кредитів (позик), одержаних під державні (місцеві) гарантії; достовірністю визначення потреби в бюджетних коштах при складанні планових бюджетних показників; відповідністю взятих бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі); веденням бухгалтерського обліку, а також складанням фінансової і бюджетної звітності, паспортів бюджетних програм та звітів про їх виконання (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі), кошторисів та інших документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету; станом внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту у розпорядників бюджетних коштів; усуненням виявлених недоліків і порушень. З приводу контролю за ефективністю використання бюджетних коштів, доречним є зауваження Хомутенко А.В., що Державна аудиторська служба має здійснювати оцінку ефективності організаційних та управлінських структур виконавчої влади, що за родом її діяльності є неможливим, адже тоді вона повинна оцінювати прийняті управлінські рішення щодо ефективності використання державних коштів центральними органами виконавчої влади, у тому числі Кабінетом Міністрів України. Зазначена норма Бюджетного кодексу суперечить нормам Лімської декларації, відповідно до якої ця функція є прерогативою вищого органу державного фінансового контролю, яким, по суті, є Рахункова палата [283].

Одним з недоліків практики відомчого контролю є прояв місництва, коли намагаються «не виносити сміття з хати», при тому, що виявлені порушення і розкрадання заносяться в «актив» ревізору і у «пасив» – керівнику об'єкта контролю [94, с. 48].

Наступним органом, який має входити до системи державного фінансового контролю є Державна фіскальна служба України. Вона об'єднала повноваження податкової та митної служб і відповідно до покладених на неї завдань контролює своєчасність подання платниками податків та єдиного внеску передбаченої законом звітності, своєчасність, достовірність, повноту нарахування та сплати податків і зборів, єдиного внеску, митних та інших платежів; здійснює контроль за дотриманням податкового і митного законодавства, законодавства щодо трансфертного ціноутворення, законодавства щодо адміністрування єдиного внеску та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого законом покладено на цей орган [206].

«Мегавідомство» (таке визначення спадає на думку, враховуючи величезний перелік функцій, які виконує служба, а також її контроль над основними фінансовими потоками в державі) налічує понад 56 тисяч співробітників, 2 тисячі з яких працюють в апараті служби. Завдяки контролю над податковою та митницею, Державна фіскальна служба є одним з основних органів, який займається наповненням державного бюджету.

Останнім органом системи державного фінансового контролю є Державна казначейська служба України до повноважень якої належить контроль за: веденням бухгалтерського обліку всіх надходжень і витрат державного бюджету та місцевих бюджетів, складанням та поданням фінансової і бюджетної звітності; бюджетними повноваженнями при зарахуванні надходжень бюджету; відповідністю кошторисів розпорядників бюджетних коштів показникам розпису бюджету; відповідністю взятих розпорядниками бюджетних коштів бюджетних зобов'язань відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми (у разі

застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі); відповідністю платежів узятим бюджетним зобов'язанням та відповідним бюджетним асигнуванням; дотриманням правил валютного контролю за операціями з бюджетними коштами в іноземній валюті; дотриманням порядку проведення лотерей з використанням електронних систем прийняття сплати за участь у лотереї в режимі реального часу; закупівлею товарів, робіт і послуг за державні кошти при здійсненні розрахунково-касового обслуговування розпорядників і одержувачів бюджетних коштів, а також інших клієнтів відповідно до законодавства. Казначейство України веде облік касового виконання Державного бюджету України, складає звіт про стан його виконання [205]. Казначейство здійснює через систему електронних платежів Національного банку України розрахунково-касове обслуговування розпорядників, одержувачів бюджетних коштів та інших клієнтів. Крім того, відповідно до Положення, відомство проводить взаємні розрахунки між державним бюджетом та місцевими бюджетами. Воно веде базу даних про мережу розпорядників і одержувачів бюджетних коштів, складає звітність про виконання державного, місцевих і зведеного бюджетів та подає її органам законодавчої і виконавчої влади, а також місцевим фінансовим органам.

Держказначейство також здійснює контроль за дотриманням розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів вимог законодавства у сфері закупівель в частині наявності, відповідності та правильності оформлення документів. Відповідно з наділеними повноваженнями Державна казначейська служба України здійснює попередній та поточним фінансовий контроль, що є особливою характерною ознакою контрольної діяльності цього органу та запобіжним заходом для бюджетних установ щодо можливих порушень.

Вищезазначені органи і мають складати систему державного фінансового контролю, на основі наявності контрольних повноважень за надходженнями та/або видатками державного бюджету.

Серед органів державної влади необхідно дослідити ті, що мають повноваження в сфері фінансового контролю, але він не є їх основною діяльністю.

Верховна Рада України, згідно ст. 85 Конституції України наділена наступними повноваженнями у сфері фінансового контролю: затвердження Державного бюджету України та внесення змін до нього, контроль за виконанням Державного бюджету України, прийняття рішення щодо звіту про його виконання; здійснення контролю за діяльністю Кабінету Міністрів України відповідно до Конституції та закону; затвердження рішень про надання Україною позик і економічної допомоги іноземним державам та міжнародним організаціям, а також про одержання Україною від іноземних держав, банків і міжнародних фінансових організацій позик, не передбачених Державним бюджетом України, здійснення контролю за їх використанням; призначення на посади та звільнення з посад Голови та інших членів Рахункової палати; здійснення парламентського контролю у межах, визначених Конституцією та законом [115]. Бюджетний кодекс України в ст. 109 також містить повноваження Верховної Ради України з контролю за дотриманням бюджетного законодавства до яких відносяться: визначення Основних напрямів бюджетної політики на наступний бюджетний період; розгляд проекту та прийняття закону про Державний бюджет України; внесення змін до закону про Державний бюджет України; виконання закону про Державний бюджет України, у тому числі шляхом заслуховування звітів про виконання Державного бюджету України; розгляду річного звіту про виконання закону про Державний бюджет України; використання кредитів (позик), що залучаються державою від іноземних держав, банків і міжнародних фінансових організацій. Верховна Рада України здійснює контроль за діяльністю Рахункової палати щодо виконання нею повноважень, визначених законом [33]. Зазначені у Конституції та деталізовані в інших нормативно-правових актах повноваження, Верховна Рада реалізує самостійно або через створювані комітети і тимчасові спеціальні комісії. До

їх компетенції належать робота із законопроектами, підготовка і попередній розгляд питань, що стосуються повноважень Верховної Ради України.

Повноваження Президента України як глави держави у сфері фінансового контролю визначені в Конституції України в ст. 106 – створює у межах коштів, передбачених у Державному бюджеті України, для здійснення своїх повноважень консультативні, дорадчі та інші допоміжні органи і служби; підписує закони, прийняті Верховною Радою України (Про Державний бюджет України, Бюджетний, Податковий кодекси); має право вето щодо прийнятих Верховною Радою України законів із наступним поверненням їх на повторний розгляд Верховній Раді України. Його вплив на стан фінансового контролю в Україні реалізується шляхом створення фінансово-контрольних норм, які містяться в указах та розпорядженнях, завдяки утворенню, реорганізації та ліквідації за поданням Прем'єр-міністра міністерств та інших центральних органів виконавчої влади, а також через відповідні кадрові призначення.

Кабінет Міністрів України через Міністра фінансів України спрямовує і координує діяльність таких спеціалізованих контрольних органів, як Державна казначейська служба України, Державна аудиторська служба України, Державна фіскальна служба України та Державна служба фінансового моніторингу України.

Міністерство фінансів України займає важливе місце в системі фінансового контролю з боку Уряду і є головним органом у системі центральних органів виконавчої влади. Міністерство фінансів України здійснює контроль за дотриманням бюджетного законодавства на кожній стадії бюджетного процесу, як стосовно державного бюджету, так і місцевих бюджетів, якщо інше не передбачено законодавством України.

Центральний орган виконавчої влади, який забезпечує реалізацію єдиної державної політики щодо цінних паперів і функціонування фондового ринку є Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку. Основними завданнями в сфері контролю є: здійснення державного

регулювання та контролю за емісією і обігом цінних паперів та похідних (деривативів) на території України; здійснення державного регулювання та контролю у сфері спільного інвестування; здійснення у межах компетенції державного регулювання та контролю у сфері накопичувального пенсійного забезпечення [207].

Відповідно до Закону Національний банк організовує і здійснює валютний контроль за банками та іншими фінансовими установами, які отримали ліцензію Національного банку на здійснення валютних операцій [202].

Окремо необхідно звернути увагу на аудиторів та аудиторські фірми. Аудиторська діяльність являє собою один з видів фінансового контролю (недержавний) і здійснюється поряд із фінансовим контролем, що проводиться відповідно до чинного законодавства України спеціально уповноваженими на те державними органами [178, с. 71]. Необхідно звернути увагу на випадки коли проведення аудиту носить обов'язковий характер: підтвердження достовірності та повноти річної фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності публічних акціонерних товариств, підприємств-емітентів облігацій, професійних учасників ринку цінних паперів, фінансових установ та інших суб'єктів господарювання, звітність яких відповідно до законодавства України підлягає офіційному оприлюдненню, за винятком установ і організацій, що повністю утримуються за рахунок державного бюджету; перевірки фінансового стану засновників банків, підприємств з іноземними інвестиціями, публічних акціонерних товариств (крім фізичних осіб), страхових і холдингових компаній, інститутів спільного інвестування, довірчих товариств та інших фінансових посередників; емітентів цінних паперів, які здійснюють публічне розміщення, та похідних (деривативів), а також при отриманні ліцензії на здійснення професійної діяльності на ринку цінних паперів. Проведення аудиту є обов'язковим також в інших випадках, передбачених законами України [200]. Закон України «Про Рахункову палату» в ст. 8 ч. 1 п. 6

передбачає, що члени Рахункової палати для виконання покладених на них повноважень мають право залучати в установленому порядку для забезпечення виконання повноважень Рахункової палати працівників державних контролюючих і правоохоронних органів, а також спеціалістів, аудиторів, фахівців-експертів з інших установ та організацій, у тому числі на договірних засадах. Проведення обов'язкового аудиту дозволяє заощадити бюджетні кошти для проведення контролю господарюючого суб'єкта. В багатьох країнах встановлена можливість використання аудиторських висновків для цілей державного фінансового контролю на законодавчому рівні.

Проаналізувавши органи державної влади, що наділені повноваженнями в сфері державного фінансового контролю, наявна необхідність прийняття нормативного акту, який би чітко визначив усі моменти діяльності системи цих органів. Для досягнення результатів органи загальної та спеціальної компетенції, внутрішнього та зовнішнього контролю повинні взаємодіяти між собою і кожен окремо повинен мати чіткі межі реалізації своїх повноважень. Аналіз статусу та повноважень Рахункової палати свідчить, що вона є не просто вищим за субординацією, але дійсно провідним органом державного фінансового контролю в Україні, який відповідає міжнародним стандартам, що є не мало важливим, враховуючи курс на євроінтеграцію. Цілком розуміло, що вона може взяти на себе провідну роль в системі органів державного фінансового контролю. Визнання на законодавчому рівні за Рахунковою палатою ВОФК важливо ще й тому, що Україна повинна виконувати взяті на себе міжнародні зобов'язання перед ЄС щодо гармонізації українського законодавства. До завдань Рахункової палати необхідно додати організацію та координацію діяльності всіх фінансово-контрольних органів. Проблема координації взаємодії органів, що складають фінансову систему України, відсутність її нормативного закріплення спонукає сподіватися лише на бажання та готовність посадових осіб на співробітництво. Савченко Л.А. зазначає, що за

Рахунковою палатою доцільно закріпити роль координатора всієї контрольної діяльності в межах її компетенції, тобто встановити обов'язковий обмін інформацією між органами, що здійснюють фінансовий контроль [235, с. 90].

Координація, як явище притаманне будь-якій системі, надасть роботі стійкій, цілісний характер, забезпечить оптимальний розподіл функцій і завдань між органами державного фінансового контролю. Існують різноманітні форми координаційного управління, які мають базуватися на створенні єдиних координаційних механізмів і створювати умови для досягнення цілей кожним учасником, який задіяний у загальному процесі, для досягнення єдиної мети, але не шляхом нехтування інтересів і завдань інших, а через подолання можливих протиріч, відхилень, неефективного використання зусиль і ресурсів усіх учасників процесу.

Координаційні повноваження Рахункової палати в системі державного фінансового контролю мають полягати у наступному:

узгодження річних планів перевірок контролюючих суб'єктів – це надасть можливість уникнути випадків, коли одні й ті самі установи, підприємства й організації виступають об'єктом контрольних заходів з боку органів законодавчої та виконавчої гілок влади, сприятиме економії людського, матеріального та часового ресурсу;

перевірка достовірності контрольних заходів, здійснених органами фінансового контролю виконавчої гілки влади – з метою оцінки їх достовірності та відповідності нормам закону, що унеможливить вплив на результати урядового фінансового контролю з боку високопосадовців, від яких вони знаходяться в залежності, також це надасть можливість персональної оцінки кваліфікації та професіоналізму службовців, які здійснили зазначені заходи контролю;

створення та ведення єдиної інформаційної бази даних результатів контрольних заходів – надасть можливість їх аналізу та розробка методик, які довели свою ефективність, результативність та економність на практиці та

доступність такої інформації, що надасть можливість її обговорення та перевірки на достовірність з боку ЗМІ та громадськості;

моніторинг ефективності юрисдикційних заходів за результатами здійснення фінансового контролю – за усі виявлені правопорушення невідворотно має наставати відповідальність, у протилежному випадку за Рахунковою палатою слід закріпити право подання Верховній Раді України виявлення випадків відсутності реагування на правопорушення виявлені в результаті здійснення фінансового контролю, що може стати підставою надання депутатських запитів.

Перевірка діяльності самої Рахункової палати та її оцінка також потребує законодавчої регламентації. Необхідно доповнити ст. 43 Закону України «Про Рахункову палату», в якій йдеться про зовнішній аудит та оцінювання діяльності Рахункової палати. Обмеження здійснення зовнішнього аудиту за рішенням Верховної Ради України один раз на три роки порушує принцип прозорості та не дозволяє здійснити оцінку ефективності діяльності самої палати. З правом подання до Верховної Ради України ініціативи про проведення аудиту Рахункової палати доцільно наділити Кабінет Міністрів України в особі Міністра фінансів, у разі отримання ним інформації від органів системи державного фінансового контролю про правопорушення з боку Рахункової палати. Результати зовнішнього аудиту, в обов'язковому порядку, надаються Кабміну, як замовнику та публікуються на офіційному веб-сайті Рахункової палати. У разі виявлення правопорушень членів Рахункової палати та її апарату, шляхом неналежного виконання своїх обов'язків, що призвело до здійснення правопорушення вони притягаються до персональної відповідальності згідно законодавству, яка передбачена для державних службовців.

Рахункова палата повинна мати повноваження перевіряти законність, ефективність, результативність контролю та вживати заходи його покращення. Однак невизначеність її правового статусу та місця в системі органів фінансового контролю не дає змоги здійснювати зазначені дії. Це

викликає необхідність визнати Рахункову палату ВОФК на конституційному рівні, у розрізі імплементації міжнародних актів. Аналогічну думку висловлювала Кузьменко О.А., яка пропонує надати Рахунковій палаті статус вищого органу зовнішнього державного фінансового контролю, що має консолідувати всі види і організаційно-правові форми бюджетного контролю [123]. Паньків С.П. наголошує, що слід припинити дискусію, який орган повинен бути вищим органом фінансового контролю в Україні: зазначаючи, що даним органом повинно бути Міністерство фінансів України чи Рахункова палата. Рахункова палата є незалежним органом фінансового контролю, який відповідно до Закону України «Про Рахункову палату» підзвітний Верховній Раді України. Тому саме їй необхідно надати статус вищого органу фінансового контролю [185, с. 234]. Досліджуючи правовий статус Рахункової палати Савченко Л. А. зазначає, що її вступ до INTOSAI, мав би стати поштовхом до вдосконалення законодавства щодо організації і діяльності палати, та враховуючи зарубіжний досвід надання статусу вищого органу фінансового контролю [236, с. 290]. Аналогічної позиції дотримується і головний контролер Рахункової палати Пилипенко В.П., аргументуючи це тим, що Рахункова палата відповідає всім вимогам вищого органу зовнішнього фінансового контролю, визначених Лімською декларацією керівних принципів контролю. Принципово протилежною є точка зору Гриценко О.І., яка вважає, що надання Рахунковій палаті статусу «вищого» по відношенню до контрольних органів, які належать до інших гілок влади, порушить принцип розподілу влад та систему «стримувань і противаг», визначену Конституцією [61, с. 43]. Визнання Рахункової палати ВОФК необхідно і, як зазначено вище, буде мати лише позитивні наслідки і буде сприяти створенню сучасної ефективної системи фінансового контролю на єдиній теоретичній базі з використанням єдиних стандартів при тісній взаємодії зовнішнього та внутрішнього фінансового контролю, дозволить ефективніше використовувати бюджетні кошти, направлені на забезпечення

безпеки держави, інноваційний розвиток економіки та людського капіталу [308, с. 113].

Шевченко Н.В. провівши діагностику функціонування сучасної системи державного фінансового контролю в Україні, зазначає, що система, яка функціонує на сьогодні в Україні, лише частково враховує основні принципи систем державного фінансового контролю країн ЄС, проте вона повинна враховувати традиції країни у сфері державного управління, існуючий державний та адміністративно-територіальний устрій і процес його удосконалення, бути узгоджена із загальними принципами та пріоритетами фінансової (зокрема, в бюджетному процесі) і майнової політики, а також з процесом реформ, що відбуваються у цій сфері [299, с. 44].

Микитюк І.С. досліджуючи питання побудови організаційної структури єдиної системи державного фінансового контролю, пропонує створити на всій території держави єдине поле фінансового контролю, що буде представлено наступним чином: єдина державна інформаційно-аналітична система державного фінансового контролю; державний фінансовий контроль зовнішній і внутрішній, відомчий, муніципальний; державні органи, що наділені контрольними повноваженнями, науково-дослідні установи, що займаються дослідженням питань державного фінансового контролю; вищі навчальні заклади, що здійснюють підготовку кадрів для контролюючих органів. Ця загальна схема організаційної структури єдиної системи державного фінансового контролю має бути представлена на кожному рівні бюджетної системи України [153, с. 112].

Враховуючи вищезазначене, необхідно констатувати, що незважаючи на значну кількість органів, які наділені повноваженнями в сфері фінансового контролю, та нормативно-правових актів, вони не утворюють цілісної системи державного фінансового контролю. Така система має функціонувати на єдиних основах, керуватися єдиною нормативною базою, використовувати єдині стандарти проведення фінансового контролю для досягнення єдиної мети – економного та ефективного використання коштів

державного бюджету. Досліджуючи систему державного фінансового контролю ми зіткнулися з проблемами, які потребують негайного вирішення. Впливає виняткова необхідність прийняття базового закону, в якому були б визначені основні поняття, органи, які складають систему державного фінансового контролю, їх завдання та повноваження, яким чином вони здійснюють свою діяльність, на яких суб'єктів та правовідносини поширюється їх компетенція, які санкції вони можуть застосовувати, ієрархічність функціонування органів та порядок їх координації, визнання Рахункової палати ВОФК (закріпити такий статус належить в Конституції) та координатором усієї діяльності. Необхідно працювати над підвищенням рівня кваліфікації співробітників системи державного фінансового контролю, починаючи з високоякісної спеціальної освіти, набуття практичних навичок, розроблення наукової та методологічної літератури.

Перетворення які необхідні досить масштабні, їх неможливо здійснити одним рухом, вони потребують довготривалої кропіткої роботи, яка з часом почне давати результати. Але з чогось потрібно починати – на нашу думку, цим великим початком має стати прийняття закону про систему державного фінансового контролю в Україні.

1.3 Нормативно-правове забезпечення діяльності Рахункової палати як суб'єкта фінансового контролю

Двадцять років сплинуло з моменту створення Рахункової палати, за які відбулося її становлення як незалежного державного органу зовнішнього фінансового контролю зі спеціальною конституційною компетенцією [217], авторитет та значимість якого визнані на міжнародному та національному рівнях. Запорукою ефективного функціонування будь-якого органу є належна нормативна регламентація його діяльності. Для дослідження та оцінки діяльності Рахункової палати необхідно визначити які завдання передбачені законодавцем, яка мета її створення. З огляду на час та історичну особливість

створення, Рахункова палата є продуктом демократичного розвитку держави і уособлює потребу українського суспільства у функціонуванні справді незалежного органу фінансового контролю, який має діяти відкрито, гласно та інформувати громадян країни – платників податків, про стан використання коштів державного бюджету – кожної народної копійки [139, с. 6-7].

Що стосується статусу Рахункової палати, то серед науковців відсутня єдина думка з цього приводу. Існують прихильники, що надають їй конституційний статус, це є підставою не відносити її ні до однієї з існуючих гілок влади, інші позиціонують Рахункову палату як вищий орган фінансового або парламентського контролю, хоча на законодавчому рівні цього не закріплено. До проблем визначення правового статусу Рахункової палати неодноразово зверталися науковці в галузі фінансового [112, 44, 166], адміністративного [86] та конституційного права [120, 159]. Невідомий В.І. зазначає, що дещо звужений погляд науковців та практиків характеристики Рахункової палати, як вищого органу фінансового контролю, зумовлений неточністю термінології, яка набула поширення в сучасній вітчизняній літературі та нормативно-правовій базі. Ця неточність пов'язана з некоректним перекладом з англійської мови назви Міжнародної організації вищих аудиторських інституцій (International Organization of Supreme Audit Institutions – INTOSAI), членом котрої є Рахункова палата [160, с. 32].

Майже півстоліття сплинуло з моменту прийняття у жовтні 1977 року Лімської декларації керівних принципів аудиту державних фінансів. Це була мить великих сподівань за відсутності жодної впевненості щодо успіху, який вона матиме в усьому світі. У 1998 році Рахункова палата стала членом INTOSAI, а в 1999 році була прийнята до Європейської організації вищих аудиторських інституцій EUROSAI.

Лімська декларація виступає основним документом, головною метою якого є заклик до незалежності аудиту державних фінансів. Згідно Лімській декларації незалежність ВОФК слід розглядати з наступних позицій:

1. Організаційна незалежність, яка включає:

- незалежність членів ВОФК (відсутність підпорядкованості, унеможливлення довільного відсторонення від посади);
- підпорядкування аудиторів керівникам ВОФК, щонайменше, в загальних питаннях;

- відсутність будь-якого впливу ззовні.

2. Функціональна незалежність, що включає:

- закріплення аудиторських компетенцій ВОФК в Конституції країни;
- свобода ВОФК в плануванні аудиторських перевірок;
- вільне складання висновків за підсумками перевірок.

3. Фінансова незалежність, що включає:

- отримання необхідних фінансових коштів від органу, відповідального за затвердження державного бюджету (як правило Парламенту країни);
- вільне розпорядження коштами, передбаченими в затвердженому бюджеті

кожного звітного періоду [154, с. 49-50].

На основі Лімської декларації, з метою захисту незалежності ВОФК була розроблена «вища хартія» незалежного зовнішнього державного контролю, офіційна назва якої – Мексиканська декларація незалежності, яка була затверджена на XIX Конгресі INTOSAI 2007 р. в Мехіко [147].

Основна мета Мексиканської декларації – проголошення незалежності ВОФК, навіть у тих випадках, коли Конституція та профільні закони не містять аналогічних положень, вона сприяє реалізації незалежності, коли вона закріплена у національному законодавстві лише формально, але на практиці відсутня або порушується. У Мексиканській декларації закріплені вісім принципів незалежності, без дотримання яких неможливо говорити про ефективний зовнішній фінансовий контроль. Принципи закріплені в декларації можна охарактеризувати наступним чином:

1. Незалежність в юридичній сфері – закріплення статусу ВОФК в Конституції та законі, з визначенням його компетенції, місця і ролі в державному устрої країни.

2. Незалежність в економічній сфері – забезпечення ВОФК необхідними фінансовими, матеріальними і трудовими ресурсами. ВОФК самостійно має визначати свій бюджет з метою незалежності від уряду.

3. Кадрова незалежність – призначення керівників ВОФК та їх членів на термін більший ніж термін дії органу, який здійснює призначення, і процедура їх звільнення з посади ніяк не залежить від рішення владних структур. Тільки це може забезпечити виконання аудиторами своїх обов'язків без страху стати об'єктом переслідування або покарання.

4. Незалежність у сфері аудиту. Для ефективного виконання своїх обов'язків ВОФК повинні мати можливість самостійно визначати теми аудиторських перевірок, робочі плани, методи і способи їх виконання, а також власну організаційну структуру і управління справами. У своїй роботі ВОФК не повинні підкорятися ніяким законодавчим або виконавчим органам країни або перебувати під їх впливом.

5. Незалежність в джерелах інформації. Підконтрольні організації мають обов'язково надавати аудиторам ВОФК необхідну інформацію та документи, необхідні для виконання ними своїх функцій, без будь-яких обмежень.

6. Незалежність в презентації результатів аудиту. ВОФК повинні інформувати про результатах своєї діяльності як мінімум один раз на рік.

7. Незалежність у визначенні змісту звітів і часу публікації. ВОФК самостійно визначають зміст і час публікації звітів і не обмежуються в праві публікувати та розповсюджувати їх після офіційної презентації відповідним органам влади.

8. Незалежність в наступному контролі. ВОФК повинні мати можливість самостійно впливати на відповідальне ставлення до результатів своїх перевірок та висновків, контролювати виконання рекомендацій.

Незалежність ВОФК – умова реалізації професіоналізму, завдяки якому аудитори можуть вільно та неупереджено виконувати свою роботу,

забезпечуючи високу якість і прозорість контрольних заходів, і в кінцевому підсумку, прозорість і ефективність самої держави.

З 1998 року Рахункова палата вступивши до INTOSAI визнана міжнародною спільнотою як ВОФК в Україні, але в національному законодавстві – ані в Конституції, ані в Законі України «Про Рахункову палату» статус вищого органу фінансового контролю за Рахунковою палатою досі не закріплено. Також Конституція України не містить норми про незалежність Рахункової палати, але це є наслідком незакріпленого статусу ВОФК.

Конституція України в ст. 98 закріплює, що «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». Таким чином основний закон закріплює завдання та мету діяльності – здійснення контролю за дохідною та видатковою частинами бюджету. У багатьох зарубіжних країнах (Австрії, Франції, Греції) в конституції закріплені основні принципи формування та організації ВОФК, які лише конкретизуються предметними законами. Ст. 85 Конституції України до повноважень Верховної Ради України віднесено «призначення на посади та звільнення з посад Голови та інших членів Рахункової палати», таким чином вона фактично формує склад палати. Способи формування органів фінансового контролю у більшості країн схожі. Паньків С. виділяє дві групи: перша – використовує парламентський спосіб. В Іспанії члени Рахункового трибуналу призначаються Генеральними Кортесами, в Латвії члени ВОФК обираються парламентом шляхом таємного голосування за пропозицією Генерального контролера (керуючого ВОФК). Іншою групою є країни, де членів вищого органу фінансового контролю призначає голова виконавчої влади. У Франції члени вищого органу фінансового контролю призначаються декретом Ради Міністрів, а чиновники Рахункової палати – Президентом Республіки [184, с. 17]. Критерієм поділу на такі групи

виступає гілка влади до якої відноситься орган наділений повноваженнями з призначення Голови та членів фінансового органу, що здійснюють зовнішній державний контроль.

За організаційною структурою та способом функціонування існує більше форм ВОФК. Мазур Я. наводить поділ на дві групи – рахункові трибунали й контрольні установи. До рахункових трибуналів він відносить колегіальні, незалежні від уряду органи контролю, що називаються судами (або діють як суди), яким надані повноваження контролювати розрахунки та притягати винних до відповідальності (рахункова палата Італії, рахункові трибунали Франції, Бельгії, Іспанії), та інші колегіальні незалежні від уряду органи, не наділені судовими повноваженнями (Федеральна Рахункова палата Німеччини). Контрольними установами автор називає відомства, у яких рішення відносно проведення перевірок та результатів приймаються або безпосередньо керівником (монократичні – Національне управління аудиту Великобританії), або колегією на чолі з керівником контрольного органу (Верховне контрольне бюро Чеської Республіки) [140, с. 100]. Наділення ВОФК судовими повноваженнями є досить поширеною практикою, головною перевагою яких, на наш погляд, є можливість притягнення до відповідальності, що підвищує авторитет контролюючого органу в суспільстві і сприяє поверненню нецільових або неефективно витрачених коштів.

Про відмінність фінансово-контрольних установ зазначає Мельничук В.Г. та виділяє чотири основних типи: 1) аудиторські суди (Франція, Бельгія, Люксембург, Португалія, Іспанія, Італія) або судові органи, що є складовими судової системи (Греція, Португалія); 2) колегіальні органи, що не мають судових функцій (Нідерланди, Німеччина); 3) незалежні контрольні управління на чолі з генеральним контролером (Великобританія, Ірландія, Угорщина); 4) контрольні управління у структурі уряду (Швеція, Фінляндія) [149, с. 33]. Аналогічної класифікації дотримується Паньків С. [184, с. 18],

яка є підтвердженням, що ВОФК не завжди є утвореннями законодавчої влади, четверта група належить саме до виконавчої гілки.

Для чіткішого розуміння розглянемо по одному прикладу з кожного типу фінансово-контрольних установ. Діяльність Рахункової палати Франції (якщо бути точнішим – Рахункового суду) регулюється Кодексом фінансових судових установ, який також регулює діяльність регіональних рахункових палат та Суду бюджетної і фінансової дисципліни. На чолі Рахункової палати стоїть перший голова, який призначається постановою Ради міністрів. При Палаті діє прокуратура на чолі з генеральним прокурором, який також призначається Радою міністрів і здійснює прокурорський нагляд. Рахункова палата складається з семи колегій, між якими розподіляється її компетенція.

Закон про Федеральну контрольну (лічильну – існують різні переклади) палату Німеччини проголошує її верховним федеральним органом, який заснований відповідно до Конституції ФРН і підпорядкований лише закону. Це окреме федеральне відомство, підпорядковане лише власним структурним вимогам та відокремлене від трьох традиційних гілок влади, його члени користуються судовою незалежністю [120, с. 146].

Державна ревізійна служба Угорщини є незалежною установою, яка підпорядковується парламенту. Керівник та його заступники призначаються парламентом. Свою діяльність вона здійснює як незалежний орган із загальнодержавними контрольними повноваженнями і не перебуває під безпосереднім контролем парламенту.

Країни четвертої групи – Швеція і Фінляндія мають два контрольних органи: перший – ВОФК – здійснює ревізії та підзвітний уряду, другий – ще один контрольний орган із невеликим секретаріатом, очолюваний членами парламенту та підзвітний йому [36, с. 56]. Для всіх ВОФК характерні наступні ознаки: вони є позаполітичними структурами, вони здійснюють зовнішній контроль за виконавчою владою, вони є органами, які пов'язані з парламентом щодо інформування про хід виконання державного, в деяких випадках і місцевих бюджетів.

Не є виключенням і Рахункова палата, порядок діяльності якої визначається Законом України «Про Рахункову палату». Про необхідність прийняття нового закону говорили і науковці, і практики. В умах розвитку ринкових відносин потребувала реформування уся система фінансового контролю. Багато дискусій велося з приводу закріплення за Рахунковою палатою статусу ВОФК, уточнення її компетенції та завдань, функцій та форм діяльності. Багато сподівань було відносно такого необхідного, нового закону. Довгоочікувана мить наступила 02.07.2015р., коли Верховна Рада України прийняла новий закон «Про Рахункову палату». Спробуємо визначити, що нового він нам приніс порівняно з попередньою редакцією.

- Статус Рахункової палати залишився незмінним, вона продовжує діяти від імені Верховної Ради, якій вона підпорядкована та підзвітна;
- в попередній редакції закон містив в окремій статті завдання палати, в теперішньому вони окремо не визначені, про них можна здогадатися виходячи з повноважень;
- в новому законі міститься не лише перелік принципів, є в наявності трактування принципу незалежності, а також посилання на використання принципів Лімської декларації, в частині, що не суперечать Конституції та законам України;
- позитивним моментом є закріплення переліку заходів, якими здійснюється державний зовнішній фінансовий контроль (аудит) – фінансовий аудит та аудит ефективності, про які багато говорилося та на які покладено значні очікування, експертиза, аналіз та інші контрольні заходи та надана їх характеристика;
- вдосконалена незалежність у фінансовому забезпеченні – палата самостійно визначає свої потреби, кошти на які виділяються з державного бюджету;
- в попередній редакції закону із завдань впливали функції, хоча чіткого переліку не містилося, але було зазначено коли та чи інша реалізується, в теперішньому законі не міститься ані завдань, ані функцій, їх

доводиться визначати виходячи з діяльності палати. На наш погляд це є суттєвим недоліком, що вносить розпливчатість у розуміння правової природи Рахункової палати;

- до повноважень палати додали здійснення фінансового аудиту та аудиту ефективності відносно дохідної частини державного бюджету, чим ліквідували невідповідність минулої редакції закону, змінам ст. 98 Конституції України від 19.09.2013р., які передбачають контроль Рахункової палати за надходженням коштів до державного бюджету України;

- новелою закону є закріплення прав членів палати, що з одного боку буде перешкоджати їх свавіллю по відношенню до інших суб'єктів, а з іншого – вимагати у підконтрольних суб'єктів та органів державної влади створення умов для якісного виконання покладених на них завдань;

- конкретизація в окремих статтях особливостей здійснення державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) щодо: казначейського обслуговування коштів державного бюджету; надходження коштів до державного бюджету, управління об'єктами державної власності, що мають фінансові наслідки для державного бюджету; фінансування державного бюджету, державного боргу та гарантованого державою боргу; діяльності Національного банку та інших фінансових установ; виконання державного замовлення та здійснення державних закупівель; суб'єктів господарювання, громадських та інших організацій, що є одержувачами коштів державного бюджету; трансфертів між державним бюджетом та місцевими бюджетами; таємних видатків державного бюджету;

- склад і структура палати залишилися без кардинальних змін, раніше вимоги до члена Рахункової палати визначалися в Регламенті, зараз вони закріплені окремою статтею, що вносить значну ясність для бажаючих стати членом ВОФК, тому що Регламент у відкритому доступі відсутній;

- закріплено оприлюднення на офіційному веб-сайті Регламенту Рахункової палати разом із змінами до нього, хоча станом на 28.03.2016р. на сайті відсутній;

- незначної трансформації набула процедура призначення та звільнення з посади Голови та членів Рахункової палати. За попередньою редакцією Перший заступник і заступник голови, головні контролери та Секретар Рахункової палати призначалися на посаду Верховною Радою за поданням Голови шляхом таємного голосування за списком. За діючим законом всі члени палати призначаються Верховною Радою України. Процедура призначення та звільнення закріплена в ст. 208-2 Закону України «Про Регламент Верховної Ради України» – не пізніше як за шість місяців до закінчення строку повноважень члена Рахункової палати або протягом 14 днів з дня дострокового припинення ним повноважень на офіційному веб-сайті Верховної Ради та в газеті «Голос України» комітет, до предмета відання якого належать питання бюджету оголошує конкурс на зайняття посади члена Рахункової палати. Усі необхідні для кандидатів документи визначені в ст. 20 Закону України «Про Рахункову палату». Зазначений комітет розглядає документи, обговорює кандидатів на відповідність вимогам та подає висновки стосовно кожного до Верховної Ради України. Відбір на посади членів Рахункової палати здійснюється Верховною Радою відкритим рейтинговим голосуванням по кожному кандидату окремо, та призначення відбувається за списком, визначеним за підсумками такого голосування, відповідно до кількості вакантних посад. При наявності рішення комітету, до предмета відання якого належать питання бюджету звільнення здійснюється за аналогічною процедурою. Голова Рахункової палати також призначається Верховною Радою України за поданням Голови Верховної Ради України. Савченко Л.А. з цього приводу зазначала: «Те що Верховна Рада України призначає на посади всіх членів Рахункової палати, означає, що Рахункова палата не є самостійною і незалежною від Верховної Ради України, а фактично є її органом», автором пропонувалося надати Президенту України повноваження з призначення та звільнення половини складу Рахункової палати [235, с. 91]. Процедура призначення членів за поданням комітету Верховною Радою України викликає дійсно багато

сумнівів щодо їх незалежності, але строк повноважень складає шість років (раніше було сім), що перевищує строк дії парламенту одного скликання. На нашу думку, достатньо було б призначати Голову Рахункової палати, який на основі закону та конкурсу формував би свою команду, без стороннього впливу, та відповідав би за її ефективну діяльність.

Один із принципів Мексиканської декларації наголошує, що законодавство має детально визначати етапи з моменту призначення до моменту звільнення або виходу на пенсію Голови та членів ВОФК від впливу органів, які в подальшому можуть стати об'єктом перевірок. Наголошується на наданні членам ВОФК судового імунітету, як гарантії від переслідування – це має стати результатом належного виконання ними своїх обов'язків. Імунітет від судового переслідування – це одна з основних гарантій здійснення своїх обов'язків членами Рахункової палати. В багатьох країнах світу ВОФК прирівняні до суддівських органів.

Недостатньо уваги в новому законі приділено термінологічній базі, відсутнє визначення завдань та функцій. Значним недоліком є неврегульованість відповідальності, як членів палати так і підконтрольних суб'єктів. Рішення Рахункової палати прийняте за результатами обговорення звіту підлягає розгляду об'єктом контролю, який на протязі місяця інформує про результати розгляду, заплановані та вжиті заходи. Якщо Рахункова палата не отримує такої інформації, або вжиті заходи вважає неналежними, то інформує про це відповідні органи влади та громадськість. Яким чином, які органи інформує, які заходи вважаються неналежними – неясно. Неврегульована взаємодія Рахункової палати з іншим державними органами в системі фінансового контролю. За результатами перевірок, здійснених Рахунковою палатою, компетентні органи не завжди приймають необхідні рішення, а це знижує ефективність та результативність фінансового контролю. Правоохоронні органи дуже слабо реагують на виявлені фінансові правопорушення органом зовнішнього фінансового контролю, який є єдиним «незалежним органом спеціальної конституційної компетенції» [186, с. 13].

Вважаємо доцільним надати членам Рахункової палати судовий імунітет та право безпосереднього звернення до суду, також необхідно вдосконалити механізм реагування правоохоронних органів на правопорушення виявлені палатою.

Поки що зарано давати оцінку новому закону, сплинуло зовсім мало часу, але ми сподіваємося, що позитивні зміни скоро дадуть про себе знати.

Рамковим документом, що регулює діяльність Рахункової палати є Регламент, який визначає організаційну структуру, керівні органи, посадові обов'язки членів та керівників структурних підрозділів, питання забезпечення діяльності – правила внутрішнього трудового розпорядку, формування складу, функції та повноваження колегії, формування плану роботи, порядок проведення та оформлення результатів контрольно-аналітичних та експертних заходів, порядок оприлюднення результатів діяльності Рахункової палати; питання співробітництва з контрольними органами іноземних держав та міжнародними організаціями вищих контрольних органів, ряд інших питань.

З метою якісного та ефективного виконання Рахунковою палатою своїх функцій затверджена і діє відповідна організаційна структура:

- Голова, заступник Голови, Секретар – керівництво, разом з головними контролерами – колегія Рахункової палати;
- галузеві департаменти (10);
- функціональні управління (7);
- забезпечувальні управління (3);
- територіальні представництва-управління (7) (інформація з офіційного веб-сайту Рахункової палати).

В ст. 17 Закону України «Про Рахункову палату» зазначено, що вона складається з дев'яти членів, хто вони не визначено, мабуть, йдеться про колегію – керівництво (Голова, заступник Голови) та п'ять головних контролерів (керівники департаментів), в сумі маємо сім членів, хто ще два незрозуміло. Секретар не є членом Рахункової палати – на відміну від членів

палати, які призначаються та звільняються з посад Верховною Радою України, він призначається на посаду та звільняється Головою Рахункової палати.

Внутрішня структура Рахункової палати сприяє ефективній роботі усього органу. Реалізацію поставлених перед Рахунковою палатою завдань забезпечують департаменти з питань: бюджетної політики; доходів бюджету; правового забезпечення; оборони та правоохоронної діяльності; АПК, природоохоронної діяльності та надзвичайних ситуацій; промисловості, виробничої інфраструктури та державної власності; науки та гуманітарної сфери; соціальної політики; державного боргу, міжнародної діяльності та фінансових установ; використання коштів державного бюджету в регіонах. Головні контролери – керівники департаментів, в межах своєї компетенції самостійно вирішують всі питання організації діяльності, напрямів, що закріплені за департаментами і несуть повну відповідальність за результати своєї роботи перед Колегією Рахункової палати.

Сприяють здійсненню діяльності Рахункової палати забезпечувальні та функціональні управління, які виконують аналітичну, кадрову, інформаційну та інші види організаційної діяльності.

Один з ключових моментів в діяльності Рахункової палати займають її територіальні управління. З метою упорядкування взаємодії структурних підрозділів, регламентації роботи територіальних управлінь – наказом Голови Рахункової палати від 15.03.2011 р. № 42 затверджено Положення про територіальні управління Рахункової палати. Цим же наказом затверджено посадові інструкції головного та провідного спеціалістів з режимно-секретної роботи Рахункової палати, що визначають завдання, обов'язки, права та відповідальність зазначених спеціалістів, які повинні забезпечувати запровадження режиму секретності під час проведення всіх видів робіт, пов'язаних із секретною інформацією.

Рішенням Рахункової палати від 22.09.2015р. № 5-5 затверджено методичні рекомендації з проведення Рахунковою палатою фінансового

аудиту з метою надання працівникам практичних рекомендацій щодо організації та проведення фінансового аудиту. Методичні рекомендації розроблено з урахуванням вимог та положень Міжнародних стандартів вищих органів фінансового контролю (ISSAI), зокрема Фундаментальних принципів здійснення аудиту в державному секторі (ISSAI 100), Фундаментальних принципів здійснення фінансового аудиту (ISSAI 200) та Керівних принципів фінансового аудиту INTOSAI (ISSAI 1000-1999) [150].

Рішенням Рахункової палати від 10.11.2015р. № 8-5 затверджені Рекомендації з управління і контролю якості контрольних заходів, що проводяться Рахунковою палатою, які розроблено на підставі положень Закону України «Про Рахункову палату» та Регламенту Рахункової палати з врахуванням досвіду зарубіжних ВОФК, вимог та положень Міжнародних стандартів вищих органів фінансового контролю (ISSAI), зокрема: ISSAI 40 «Контроль якості для ВОФК», ISSAI 1220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності», ISSAI 5600 «Керівництво щодо експертних оцінок», а також матеріалів VII Конгресу EUROSAI.

ISSAI наголошують, що ВОФК має приділяти особливу увагу програмам забезпечення якості з метою удосконалення аудиту та результатів своєї діяльності. Зокрема ISSAI 40 «Контроль якості для ВОФК» зазначає, що «одним з основних завдань, що стоять перед усіма ВОФК, є постійне високоякісне виконання аудитів та іншої роботи. Якість роботи, що здійснюється ВОФК, впливає на його репутацію і авторитет, а зрештою на його здатність здійснювати свої повноваження». Якісне проведення будь-якого контрольного заходу має забезпечуватися організацією усієї контрольно-аналітичної і експертної діяльності ВОФК. Цей процес носить цілісний характер, тобто охоплює повною мірою зміст всіх форм, видів і напрямів діяльності Рахункової палати і його слід розглядати як складову частину здійснення самої контрольно-аналітичної та експертної діяльності. [215].

Рішенням Рахункової палати від 10.11.2015р. № 8-6 затверджені Правила професійної етики посадових осіб Рахункової палати, в основу яких закладено норми та рекомендації морально-етичного характеру, що визначені Лімською декларацією керівних принципів аудиту державних фінансів (ISSAI 1) та Кодексом етики INTOSAI (ISSAI 30). Вони визначають стандарти та норми поведінки і етики працівників Рахункової палати, гарантії їх дотримання і відповідальність за їх порушення [194].

Для налагодженої роботи Рахункової палати недостатньо було лише прийняти новий закон, необхідно продовжити імплементацію міжнародних актів та стандартів діяльності, з урахуванням зарубіжного досвіду. Гармонізація міжнародного та національного законодавства сприятиме розширенню компетенції Рахункової палати, закріплення за нею статусу ВОФК, що буде вагомим кроком до побудови єдиної системи державного фінансового контролю за коштами державного бюджету.

Висновки до розділу 1

1. Проведений аналіз стану наукової розробки фінансового контролю свідчить, що на етапі свого становлення та розвитку він був невід'ємною частиною державного контролю та розглядався як його безпосередня складова. З розвитком науки фінансового права на кінець XIX ст. фінансовий контроль розглядається як самостійний напрям фінансової діяльності держави та перестає ототожнюватися з системою контролюючих органів.

2. У першій половині XX ст. активізуються наукові дискусії про предмет фінансового права та місця фінансового контролю в його системі. В 1926 р. виходить праця Котляревського С.А., яка вводить в обіг поняття «фінансовий контроль» та відмежовує його від державного контролю. Важливим є внесок Халфіної Р.Й., яка віднесла його до інститутів загальної

частини фінансового права, що залишається актуальним та загальновизнаним і сьогодні.

3. Серед науковців, які присвятили свої дослідження фінансовому контролю відсутній єдиний підхід до його визначення, що зумовило можливість угруповання поглядів в залежності від розуміння фінансового контролю як: функції управління, контрольної функції фінансів, діяльності або процесу, різновиду державного контролю або сукупності заходів, що проводяться контролюючими органами.

4. Фінансовий контроль, здійснюваний Рахунковою палатою – діяльність під час виконання завдань, покладених Конституцією України, спрямована на дотримання законності та фінансової дисципліни з метою забезпечення встановлених законодавством надходжень до державного бюджету та їх ефективного використання.

5. Важливе місце в системі державного контролю посідає фінансовий контроль, ефективність здійснення якого є запорукою добробуту держави. Вплив фінансового контролю з боку держави викликає необхідність взаємодії усіх контрольних-фінансових органів. Функціонування системи фінансового контролю на сьогоднішній день є малоефективним, що викликано наступними чинниками: відсутністю єдиної системи органів, єдиного координаційного центру, визначенням повноважень та завдань органів і це лише частина питань, які потребують нормативного врегулювання. Зазначене обумовлює необхідність прийняття Закону України «Про систему державного фінансового контролю в Україні».

6. Системність органів державного фінансового контролю не передбачає жорстку вертикальну підпорядкованість окремих елементів, в зазначеному випадку мається на увазі наявність координаційного центру, який буде сприяти налагодженню роботи системи. Орган державного фінансового контролю – елемент державного механізму, з приналежністю до певної організаційної структури, якому притаманні виняткові повноваження

зі здійснення контролю за коштами та майном держави в інтересах останньої з метою забезпечення законності та дотримання фінансової дисципліни.

7. В кращих традиціях міжнародної практики ВОФК є органи, які здійснюють зовнішній фінансовий контроль – це означає, що вони не входять до організаційної структури підконтрольних їм органів. Враховуючи членство Рахункової палати в INTOSAI з 1998р., у неї наявні усі ознаки ВОФК, який може виконувати координуючу функцію у системі фінансового контролю.

8. Підпорядкованість Рахункової палати Верховній Раді України не означає здійснення парламентського контролю, вона здійснює власний державний контроль, що підтверджується наступним: встановлена на законодавчому рівні процедура утворення, підпорядкування та звітності палати перед Верховною Радою України не ототожнюється з її належністю до парламенту, як структурного підрозділу; обидва органи мають власні структури; факт формування палати парламентом не означає належність до нього. Рахункова палата для здійснення покладених завдань і функцій повинна бути незалежною, мова не йде про абсолютну незалежність, яка в умовах функціонування, як елементу державного механізму неможлива, йдеться про функціональну, організаційну та фінансову незалежність від інших органів державної влади та впливу з їх боку.

9. У світовій практиці можна виділити чотири типи фінансово-контрольних установ: аудиторські суди або судові органи, що є складовими судової системи; колегіальні органи, що не мають судових функцій; незалежні контрольні управління на чолі з генеральним контролером; контрольні управління у структурі уряду. Всі вони є позаполітичними структурами, здійснюють зовнішній контроль за виконавчою владою, органами, які пов'язані з парламентом щодо інформування про хід виконання державного, в деяких випадках і місцевих бюджетів.

10. Закон України «Про Рахункову палату» від 2.07.2015р. містить ряд переваг, порівняно з попереднім, але не позбавлений і певних недоліків.

Серед основних переваг необхідно визначити наступні: закріплення заходів здійснення державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту), регламентація фінансової незалежності палати, здійснення Рахунковою палатою фінансового аудиту та аудиту ефективності, закріплення прав членів палати, особливості здійснення окремих видів державного зовнішнього фінансового контролю, обов'язковість опублікування Регламенту та рішень палати. До недоліків можна віднести: недостатня розробленість термінологічної бази, ототожнення державного зовнішнього фінансового контролю та аудиту, відсутність визначення завдань та функцій, неврегульованість відповідальності членів палати та підконтрольних суб'єктів, невизначеність взаємодії Рахункової палати з правоохоронними та судовими органами.

РОЗДІЛ 2 ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ДІЯЛЬНОСТІ РАХУНКОВОЇ ПАЛАТИ ЯК СУБ'ЄКТА ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

2.1 Повноваження та функції Рахункової палати

Серед проблем, пов'язаних із здійсненням фінансового контролю, головною є проблема забезпечення прозорості та ефективності управління фінансовими ресурсами. Місце та роль ВОФК у вирішенні цієї проблеми має двояке тлумачення: ефективність використання бюджетних коштів та ефективність самого державного фінансового контролю. Ці обидві складові у сукупності лежать в основі ефективності використання державних фінансів. Ефективність функціонування державного фінансового контролю дає можливість зосередити зусилля на головному напрямку – оцінці бюджетної політики держави.

Визначення фінансового контролю на законодавчому рівні відсутнє, і серед науковців – ні серед юристів, ні економістів немає єдиної точки зору з цього приводу.

Кожна наука, в тому числі і юридична має свою систему категорій, понять і термінів. Для будь-якої науки використовувані поняття є нерівноцінними за своєю значимістю, ступенем важливості впливу на неї, отже, за своєю роллю в пізнанні процесів, що відбуваються в даній науці. Виходячи з цього, можна сказати, що одні юридичні поняття можуть бути визнані категоріями, а інші ні. Правові категорії можуть бути базисними (правова норма, правовідносини, правовий інститут) та спеціальними, які часто приходять в науку з нормативних актів [271].

Досліджуючи фінансово-правові категорії Латковська Т.А. визначає їх як найбільш загальні поняття, що відображають сутнісні властивості фінансового права та фінансово-правових відносин і становлять основу науки фінансового права. На відміну від інших понять фінансово-правові категорії утворюють постійну частину науки фінансового права [130, с. 13]. Однією з

важливих категорій фінансового права є фінансовий контроль. Як усі економічні категорії він реалізується у правовій формі, що, як зазначає Орлюк О.П. «може або забезпечувати сприятливі умови для його функціонування, або гальмувати його» [179, с. 10]. Наведена категорія є спеціальною та розглядається у пункті 1.1., як складова частина діяльності або функція державного управління, один з видів державного контролю, сукупність заходів уповноважених органів на досягнення певної мети та діяльність, якій притаманні власні методи та форми. До кінця оцінити значення фінансового контролю для сучасної системи державного устрою неможливо, у зв'язку з його впливом на всі види суспільних відносин. Його сутність настільки різнопланова, що вивчити всі її аспекти практично неможливо. Підтвердженням цього є велика кількість визначень фінансового контролю, який розглядають як фінансово-контрольну функцію, метод контролю, процес або діяльність що використовуються практично у всіх відносинах потребуючих фінансування, незалежно від його джерела.

Досить довго фінансовий контроль не виокремлювали в окрему категорію, його розглядали як державний контроль, але з розвитком ринкових відносин, із збільшенням впливу приватних фінансів виникла нагальна необхідність виокремити фінансовий контроль. У наш час існує достатньо класифікацій фінансового контролю – державний і недержавний, публічний, суспільний, господарський, в залежності від сфери можна виділити бюджетний, податковий, валютний, банківський, митний, контроль у сфері страхування. із розмежовуванням на державний і недержавний. Поглиблюватися в кожен із видів ми не будемо, нас цікавить контроль який здійснюється певним органом – Рахунковою палатою.

У ст. 19 Конституції України йдеться, що органи державної влади та органи місцевого самоврядування, посадові особи яких зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України. Способи реалізації повноважень – це інструменти, за допомогою яких здійснюються повноваження, в тому числі і

Рахунковою палатою. Яким чином? Як правило, механізми визначення способів реалізації повноважень прописуються на рівні закону та підзаконних актів.

Д. М. Ушаков визначає спосіб як той чи інший порядок, образ дій, метод у виконанні якої-небудь роботи, досягненні якої-небудь мети [271]. Тлумачний словник сучасної української мови визначає спосіб як: 1. певна дія, прийом або система прийомів, яка дає можливість зробити, здійснити що-небудь, досягти чогось; 2. те, що служить знаряддям, засобом і т. ін. у якій-небудь справі, дії [266]. Юридичні енциклопедії та словники не дають окремого визначення «спосіб» [193, 37], вони трактують певну систему дій, наприклад, спосіб вчинення злочину – сукупність (система) прийомів, методів, послідовність дій чи використання засобів, а також знарядь, за допомогою яких досягається злочинна мета [314].

Фінансовий контроль в діяльності Рахункової палати – система дій, методів, що в сукупності сприяють досягненню певної поставленої мети, якою виступає реалізація повноважень. Для дослідження конституційно-правового статусу Рахункової палати як органу фінансового контролю необхідно приділити увагу нормам, які встановлюють її компетенцію, а також конкретним повноваженням, які представлені сукупністю прав і обов'язків. Український законодавець слідуючи основним міжнародним принципам і критеріям фінансового контролю, в Конституції України та Законі України «Про Рахункову палату» окреслює круг повноважень свого ВОФК, з метою забезпечення правової бази для виконання контрольної діяльності.

Рахунковій палаті, як органу з конституційним статусом притаманні усі риси державних органів. Коли йде мова про компетенцію будь-якого органу зазвичай мається на увазі сукупність елементів з яких вона складається.

Юридична енциклопедія визначає поняття компетенції (лат. *competentia* – відповідальність, узгодженість, від *competere* – взаємно прагнути, відповідати, підходити), як сукупності встановлених в офіційній –

юридичній чи неюридичній – формі прав і обов’язків, тобто повноважень будь-якого органу або посадової особи, які визначають можливості цього органу або посадової особи приймати обов’язкові для виконання рішення, організовувати і контролювати їх виконання, вживати у необхідних випадках заходи відповідальності тощо [312, с. 197]. У Словнику термінів з правознавства компетенція визначається як сукупність предметів відання, завдань, повноважень, прав та обов’язків посадової особи або державного органу чи громадської організації [197, с. 275]. Компетенція, згідно визначенню наданому у юридичному науково-практичному словнику-довіднику, це закріплена законом чи підзаконним актом сукупність владних повноважень такого органу (прав і обов’язків), юридичної відповідальності за неналежне їх виконання або їх перевищення та предмета відання (завдань і функцій) [309, с. 136]. Проаналізувавши визначення терміну в різноманітних джерелах, можна стверджувати, що єдність відсутня. Компетенції Рахункової палати можна дати наступне визначення – сукупність повноважень, виражених у певних правах та обов’язках її членів, відносно підконтрольних об’єктів, що мають нормативне закріплення та невиконання або неналежне виконання яких передбачає відповідальність.

Заслуговує на увагу думка Бачило І.Л., який розглядає функції як складову компетенції органу, досліджуючи як можна відповісти на запитання, що робить цей орган. Функції у сукупності із повноваженнями складають компетенцію органу, в межах якої він діє. Автор розглядає функції та повноваження, як елементи компетенції в широкому розумінні, а під компетенцією у вузькому розумінні має на увазі тільки права і юридичні обов’язки органу, які складають його повноваження. І обидва поняття визначає як правові [265, с. 193].

Має право на існування і дослідження С.Л. Лисенкова, висновком якого є ототожнення сукупності функцій певного органу із його компетенцією. Таке визначення компетенції, на наш погляд, є хибним, яке занадто сильно звужує її зміст та сутність.

Незважаючи на таку кількість визначень компетенції, думка більшості вчених зводиться до того, що це визначення має двочленну структуру – предмети відання і повноваження (права і обов’язки). Не існує єдиної думки і про те, що розуміти під цими предметами відання. Для одних це область суспільних відносин, в якій діє державний орган, або де він юридично компетентний, або система суспільних відносин, «... на яку здійснюється вплив органів влади або сферу їх державного керівництва». Для інших – «сфера або область додатка владних повноважень», «сфера діяльності», «сфера суспільного життя» [279].

За визначенням Шатіло В.А. компетенція являє собою юридично встановлену «систему координат», за допомогою якої можна встановити належність конкретної справи до «сфери володарювання» певного органу та роль останнього у вирішенні цієї справи. До елементів компетенції він відносить юридичні явища, які дають можливість робити висновок про «належність», правомочність владного органу у конкретних публічних правовідносинах. Ані функції, ані завдання зробити такий висновок можливості не дають. «Належність» органу визначається іншими двома чинниками: підвідомчістю і повноваженнями. Саме ці юридичні явища і є елементами компетенції органів публічної влади. Водночас, предмети відання деяких органів частково перетинаються (наприклад, сфера здійснення фінансового контролю державною аудиторською службою та Рахунковою палатою), але повноваження цих органів у «спільних» сферах є виключно індивідуальними, неповторними, а тому ніякої «конкуренції компетенцій» не відбувається [295, с. 7].

Повноваження державного органу є його «правообов’язками», оскільки за наявності необхідних юридичних фактів орган не може не реалізувати свої повноваження, виступаючи як носій суб’єктивного права стосовно підвладного суб’єкта. Недарма законодавство для визначення конкретних повноважень владного органу використовує дієслова у третій особі однини: «призначає», «координує», «керує» тощо. Адже саме така форма дає

можливість найбільш точно висловити «двоїсту» сутність зазначених повноважень: вказати права органу, які водночас можуть виступати його обов'язками.

Ю.С. Шемшученко визначає повноваження як «сукупність прав і обов'язків державних органів і громадських організацій, а також посадових і інших осіб, закріплених за ними у встановленому законодавством порядку для здійснення покладених на них функцій. Обсяг повноважень конкретних державних органів та їх посадових осіб залежить від їх місця в ієрархічній структурі відповідних органів. За своїм характером повноваження державних органів розрізняються залежно від того, до якої гілки влади належить той чи інший орган... Основними формами реалізації повноважень державними органами є прийняття ними нормативно-правових актів, а посадовими особами – здійснення організаційно-розпорядчих дій... Термін «повноваження» є близьким за своїм значенням до терміна «компетенція» [37]. У популярній юридичній енциклопедії зустрічаємо визначення «повноваження органів виконавчої влади» [193], на основі якого повноваження Рахункової палати можна визначити, як закріплені за палатою права і обов'язки (в т. ч. обов'язки нести відповідальність за наслідки виконання повноважень – так звані юрисдикційні обов'язки). Для визначення певного обсягу повноважень, закріпленого за даним органом відповідно до покладених на нього завдань і функцій, застосовується поняття компетенція. До органів виконавчої влади також додається, що «центральне місце і переважну частину серед їх повноважень становлять державно-владні повноваження, тобто повноваження щодо прийняття обов'язкових до виконання рішень і забезпечення їх здійснення тими, кому вони адресовані».

Професор Б.М. Лазарєв визначає повноваження як комплекс конкретних прав і обов'язків, що надаються для реалізації покладених на орган функцій. Поняття «повноваження» близькі за змістом із поняттям «компетенція». Водночас вони різняться насамперед за повнотою елементів, що є складовими того чи іншого явища [47, с. 26-27]. Визначаючи дані

поняття, вчені не одностайні щодо їх розмежування. Поширеною є думка про те, що компетенцією органу виступають ті ж самі повноваження, однак відповідним чином встановлені для виконання конкретному органу. Компетенція – це юридичне відображення (опосередкування) покладених на державні органи функції у спеціальних нормативно-правових актах шляхом закріплення цілей, завдань і необхідного для їх реалізації комплексу прав і обов’язків, тобто державно-владних повноважень [48, с. 150]. Як результат ми маємо доведену точку зору, що компетенція є поняттям ширшим та включає в свою структуру такий елемент як повноваження. У сукупності вони складають правовий статус органу влади. Ю.А. Тихомиров зазначив, що повноваження є складовою поняття компетенція в публічному праві, однак роль повноваження не є суто забезпечувальною, як і поняття компетенція, поняття повноваження має самостійну вагу в системі поняттєвого апарату права і держави, воно є також базовим, ключовим поняттям.

Для нашого подальшого дослідження ми будемо притримуватися точки зору, що компетенція Рахункової палати визначається належністю об’єкта контролю та правовідносин до предмета відання ВОФК та повноважень (прав та обов’язків), якими наділений сам орган та його посадові особи для досягнення мети його створення, що закріплена в Конституції України в ст. 98.

Компетенція будь-якого органу залежить від сфери його діяльності, яка обумовлена метою його створення. Рахункова палата була створена і функціонує з метою здійснення контролю від імені Верховної Ради України за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням. Згідно Лімській декларації, компетенція палати закріплена в Конституції України і поширюється на всі відносини, які стосуються коштів Державного бюджету, незалежно від того відображені вони в національному бюджеті чи ні. Закон України «Про Рахункову палату» більш детально наводить перелік об’єктів та правовідносин, які підпадають під компетенцію досліджуваного органу. Зазначене свідчить про пряму залежність

компетенції від покладених на орган контролю функцій. Функції визначають один з елементів компетенції, через об'єкти та правовідносини, які характеризуються належністю до предмету відання Рахункової палати.

На сьогоднішній день до компетенції Рахункової палати належить здійснення державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту). Зовнішній характер контролю, в першу чергу означає непідпорядкованість виконавчій владі, що виступає основним чинником незалежності здійснюваного контролю від головних державних розпорядників та їх рішень. Лімська декларація зазначає необхідність фінансової незалежності вищого фінансового органу. Вітчизняний законодавець відобразив це в ст. 5 Закону України «Про Рахункову палату», зазначивши, що фінансове забезпечення діяльності здійснюється за рахунок коштів державного бюджету, шляхом щорічного визначення потреб у фінансовому забезпеченні своєї діяльності та прийняття Верховною Радою України відповідного рішення під час розгляду проекту закону про Державний бюджет України, після набрання чинності якого вона самостійно затверджує свій кошторис.

Першим самостійним елементом компетенції Рахункової палати ми визначили її повноваження. Ст. 98 Конституції України закріплює, що контроль від імені Верховної Ради України за надходженням коштів до державного бюджету України та їх використанням здійснює Рахункова палата. Основною діяльністю цього органу однозначно виступає контроль – це випливає з Основного закону держави. Детальніше розглянемо повноваження Рахункової палати, які закріплені в Конституції України.

Контроль за надходженням коштів до бюджету з боку Рахункової палати мав досить фрагментарний характер. Положення Конституції про здійснення Рахунковою палатою контролю за доходами державного бюджету містилося змінах до Конституції від 2004 року. Але після відміни конституційної реформи в 2010 році, редакція статті 98 Основного закону змінилася, а Рахункова палата втратила повноваження контролю за доходами. 19 вересня 2014 року Верховна Рада України прийняла в цілому

проект закону № 2049 «Про внесення змін до статті 98 Конституції України (щодо повноважень Рахункової палати)», та закріпила контроль і за надходженням коштів до бюджету. Розширення конституційної компетенції Рахункової палати в частині наділення її повноваженням щодо здійснення контролю, не лише за використанням коштів, а й за їх надходженнями до Держбюджету України дає змогу забезпечити повноцінний контроль за його виконанням.

Прозорий контроль за тим, скільки коштів потрапляє і скільки витрачається з казни держави, є цілком логічним, природним і об'єктивним процесом, і він діє в усіх цивілізованих країнах.

Необхідність розширення горизонтів контролю за доходами продиктована міжнародними вимогами. В усьому світі триває вдосконалення системи контролю державних ресурсів у взаємопов'язаному форматі «доходи-видатки».

Рахункова палата була єдиним не тільки в Європі, а й світі ВОФК, який не контролював бюджетний процес у повному обсязі. І це потрібно було виправити на законодавчому рівні, з огляду на міжнародний авторитет нашої держави, Рахункової палати зокрема, а також виходячи з прагнення України поглиблювати демократичні процеси та інтегруватися у Європейське співтовариство [137, с. 6].

Відсутність у Рахункової палати можливості контролювати надходження до державного бюджету створювала підґрунтя для корупційних схем органами виконавчої влади. Внесення змін до ст. 98 Конституції України необхідно розглядати як крок до подолання корупції та законного наповнення державного бюджету податковими та митними органами, діяльність яких буде контролюватися.

Експерти вважають, що надання Рахунковій палаті права контролювати доходи та видатки державного бюджету допоможе забезпечити право українського суспільства на отримання об'єктивної, прозорої та повної інформації про стан національної економіки та державних фінансів.

Проведення контролю за виконанням, як дохідної, так і видаткової частин державного бюджету є вимогою основоположних міжнародних документів у сфері контролю державних фінансів. Лімська та Мексиканська декларації передбачають надання права ВОФК, яким в Україні є Рахункова палата, здійснювати контроль за доходами та видатками.

Контроль за доходами суттєво поліпшить механізм пошуку додаткових джерел поповнення бюджету та сприятиме більш обґрунтованим пропозиціям з приводу планування Державної бюджету та здійснення фінансової політики держави. Рахункова палата має виступати потужним борцем з корупцією та нецільовим витрачанням державних коштів, більшість з яких формується за рахунок громадян. Для досягнення покладених цілей необхідно здійснювати повноцінний державний контроль, що поширюється на весь бюджетний процес.

Рахункова палата, як складна державна інституція потребує, окрім ефективного управління, передусім, належного правового забезпечення, шляхом закріплення чіткої, вираженої, послідовної позиції законодавця щодо її статусу та повноважень починаючи з Конституції.

Закон України «Про Рахункову палату» містить перелік повноважень, звернемо увагу на ті, що реалізуються під час фінансового контролю. Ст. 4 ч. 2 Закону встановлює, що «Державний зовнішній фінансовий контроль (аудит) забезпечується Рахунковою палатою шляхом здійснення фінансового аудиту, аудиту ефективності, експертизи, аналізу та інших контрольних заходів». Для подальшого розуміння фінансового контролю потрібно надати визначення аудиту, якого Закон не містить. Актуальною проблемою теорії фінансового права є розмежування понять «аудит державних фінансів» та «аудит приватних фінансів (недержавний аудит)». Як відзначає А.М. Любенко, у більшості зарубіжних країн державний аудитор виконує не тільки роль контролера, але й консультанта, він не тільки досліджує фінансові звіти та документи і перевіряє законність витрачання коштів бюджетними установами, але й здійснює перевірки, які називаються аудитом

відповідності вартості витраченим коштам [135, с. 45]. В законодавстві України поняття «аудит» вживається в двох значеннях: 1) в розумінні недержавного фінансового контролю – «перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів» [200]; 2) як різновид державного фінансового контролю, який полягає у перевірці та аналізі органом державного фінансового контролю фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю [203]. Як зауважує В. Ващенко, «з точки зору термінології «аудит» (від лат. audio – слухати) є поняттям більш вузьким, ніж «контроль». Контроль включає в себе аудит як проміжний етап, оскільки його функція – не просто виявлення фактів порушень, але й приведення фінансової системи в належний стан» [36, с. 56]. В рекомендація Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю – INTOSAI, яка діє під егідою ООН, застосовується саме поняття «аудит державних фінансів». Так, один з базових документів INTOSAI, що містить рекомендації по організації контролю в сфері державних фінансів, має назву «Стандарти аудиту державних фінансів». В законодавстві США та країн ЄС також застосовується термін «audit» (аудит), а не «financial control» (фінансовий контроль) чи «state financial control» (державний фінансовий контроль).

Згідно ст. 7 Закону України «Про Рахункову палату» під час здійснення контрольних заходів вона наділена наступними повноваженнями: здійснює фінансовий аудит та аудит ефективності щодо: надходжень до державного бюджету податків, зборів, обов'язкових платежів та інших доходів, включаючи адміністрування контролюючими органами таких надходжень;

проведення витрат державного бюджету, включаючи використання бюджетних коштів на забезпечення діяльності Верховної Ради України, Президента України, Кабінету Міністрів України, Конституційного Суду України, Верховного Суду України, вищих спеціалізованих судів, Уповноваженого Верховної Ради України з прав людини, Вищої ради юстиції, Генеральної прокуратури України та інших органів, безпосередньо визначених Конституцією України; використання коштів державного бюджету, наданих місцевим бюджетам та фондам загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування; здійснення таємних видатків державного бюджету; 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; надання кредитів з державного бюджету та повернення таких коштів до державного бюджету; операцій щодо державних внутрішніх та зовнішніх запозичень, державних гарантій, обслуговування і погашення державного та гарантованого державою боргу; 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; здійснення державних закупівель за рахунок коштів державного бюджету; виконання державних цільових програм, інвестиційних проектів, державного замовлення, надання державної допомоги суб'єктам господарювання за рахунок коштів державного бюджету; управління коштами державного бюджету центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів; стану внутрішнього контролю розпорядників коштів державного бюджету; інших операцій, пов'язаних із надходженням коштів до державного бюджету та їх використанням;

виконання кошторису доходів та витрат Національного банку України; здійснює за зверненням органів місцевого самоврядування, фондів загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування, державних підприємств та інших суб'єктів господарювання державного сектору економіки заходи державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) щодо відповідних місцевих бюджетів та діяльності суб'єктів звернення та інші повноваження, визначені законом.

Необхідно звернути увагу, що органи фінансового контролю під час реалізації своїх повноважень не мають права втручання в оперативну діяльність підконтрольного суб'єкта, що за суттю більше нагадує нагляд. Біла Л.Р. зазначає «при здійсненні контролю відповідні контрольні органи можуть втручатися в оперативно-господарську і виробничу діяльність підконтрольного об'єкта, використовуючи при цьому заходи дисциплінарного впливу» [21, с. 44]. Ми абсолютно погоджуємося з наведеним, що ставить під сумнів, що діяльність яка здійснюється палатою носить контрольний характер, на наш погляд, їй притаманні риси рекомендаційної. Таким чином, фінансовий контроль не відноситься до «управління фінансами». Савченко Л.А. зазначає з цього приводу, що «держава здійснює вплив на сферу фінансових відносин через встановлення податків, зборів, інших обов'язкових платежів (тобто податкову політику), регулювання фінансового ринку, регламентацію кредитних відносин, відносин у сфері страхування та через систему фінансування. Отже держава здійснює не управління фінансами, а вплив через фінанси – реалізуючи фінансову політику, відповідно до якої визначається обсяг розподілу і перерозподілу національного доходу, на фінансову систему» [237, с. 90].

Другим елементом компетенції є об'єкти на які вона поширюється. В ст. 7 ч. 2 згаданого Закону зазначено, що об'єктами контролю при виконанні вищезазначених повноважень, є державні органи, 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 та інші фінансові установи. Детальніша інформація містилася в Стандарті Рахункової палати «Порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів» (затверджений постановою Колегії Рахункової палати від 27. 12. 2004 № 28-6) (не є чинним) в п. 1.5 якого наводився наступний перелік: Апарат Верховної Ради України, Адміністрація Президента України, Державне управління справами, Секретаріат Кабінету Міністрів України, апарат Ради національної безпеки і оборони України, Секретаріат Уповноваженого Верховної Ради України з прав людини, Національний банк України, уповноважені банки та інші фінансові установи, що здійснюють обслуговування коштів Державного бюджету України, апарати Конституційного, Верховного та Вищого господарського судів України, інші судові органи, центральні органи виконавчої влади, апарат Генеральної прокуратури України, інші правоохоронні та контрольні органи України, Вища рада юстиції України, Центральна виборча комісія, місцеві державні адміністрації та органи місцевого самоврядування в частині використання ними коштів Державного бюджету України, а також інші бюджетні установи – розпорядники коштів Державного бюджету України усіх рівнів, інші юридичні особи, незалежно від форм власності, в разі отримання ними коштів Державного бюджету України, кредитів під гарантію держави; громадські організації, політичні партії та інші в частині використання коштів Державного бюджету України, а також загальнодержавні цільові фонди, інші об'єкти в тій частині їх діяльності, яка стосується використання коштів Державного бюджету України. На відносини, які виникають в зазначених органах і установах, що стосуються надходження коштів до Державного бюджету України та їх витрачання поширюється компетенція Рахункової палати. В обох випадках мова йде про одні й ті самі органи, але в Стандарті був наведений їх детальний перелік.

Бюджетний кодекс України ст. 110 до повноважень Рахункової палати з контролю за дотриманням бюджетного законодавства відносить контроль за надходженням та використанням коштів Державного бюджету України, у тому числі за утворенням, обслуговуванням і погашенням державного боргу України, ефективністю управління коштами Державного бюджету України, використанням коштів місцевих бюджетів у частині трансфертів, що надаються з державного бюджету.

На основі викладеного вище можна стверджувати, що національне законодавство цілком відповідає Лімській декларації, в частині, яка рекомендує надання широких повноважень контрольно-рахунковим органам щодо отримання інформації. І Бюджетний кодекс України, і профільний закон досить детально наводять перелік повноважень, якими наділений вітчизняний ВОФК.

Незважаючи на відповідність міжнародним стандартам вітчизняне законодавство не позбавлене недоліків. Ківалов С.В. зазначає, що наявність одних лише повноважень, не підкріплених дієвими мірами примусу і правової відповідальності службовців, інших представників державної влади та органів місцевого самоврядування, не має належного ефекту [99, с. 88]. У більшості країн, ВОФК у разі виявлення суттєвих порушень законодавства, наділені владними повноваженнями притягати винних до адміністративної відповідальності, накладати у безакцептному порядку арешт на рахунки об'єкта контролю, вносити пропозиції про тимчасове усунення або звільнення порушників, а також запроваджувати переслідування у судовому порядку [44, с. 55]. Більшість вітчизняних науковців та практиків з метою підвищення ефективності та результативності діяльності Рахункової палати головний акцент роблять на наділенні її «каральними» повноваженнями. Аналогічної думки дотримується і В. Симоненко, який зазначав, що «для підвищення результативності діяльності Рахункової палати необхідно ... певною мірою вирішити проблему реагування з боку керівництва об'єктів перевірок на її офіційні документи, стосовно виправлення недоліків,

своєчасного вжиття необхідних заходів щодо їх усунення і недопущення у майбутньому» [185, с. 234]. Необхідно жорстко окреслити повноваження Рахункової палати, щоб вона мала можливість для відшкодування заподіяних державі збитків, усунення виявлених правопорушень у бюджетно-фінансовій сфері, притягнення до відповідальності посадових осіб, винних у безгосподарності та порушеннях норм законодавства. Доцільним, на нашу думку, буде доповнити ст. 7 Закону України «Про Рахункову палату», повноваженнями, які зобов'язуватимуть підконтрольні об'єкти виконувати рекомендації ВОФК в протилежному – притягнення винних у порушеннях, які були виявлені під час реалізації повноважень Рахункової палати, до відповідальності.

Відповідно до покладених завдань на ВОФК в зарубіжних країнах оцінюють обґрунтованість законодавчих актів, їхній вплив на державні фінанси, активи, борг та визначають наслідки. Нормативні акти уряду Іспанії набирають чинності за умови попередньої експертизи верховним контрольним відомством [297, с. 38]. Рахунковій палаті Туреччини притаманна функція попередньої перевірки контрактів вартістю понад 100 тис. дол. США, які виконуються за рахунок коштів консолідованого або муніципального бюджету [8, с. 71].

Учені-юристи, розглядаючи питання, пов'язані з предметами відання Рахункової палати, часто об'єднують такий розгляд загальною назвою «функції і повноваження» або «повноваження». Узагальнення «функцій і повноважень» має підставою, що звичайно в конституціях та законах різних країн частіше зустрічаються норми про конкретні повноваження Рахункової палати. Як правило, у цих же законодавчих актах можна знайти положення, які (нехай і неповно) фіксують функціональне призначення Рахункових палат. У Конституції України такою нормою є ст. 98, яка закріплює, що «контроль від імені Верховної Ради України за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням здійснює Рахункова палата», тим самим визначає її головну функцію. Під функціями Рахункової

палати необхідно розуміти основні напрями її діяльності, в яких знаходять вираження її сутність, завдання та цілі.

Положення законодавчих актів не завжди розмежовують функції і повноваження Рахункової палати. Вищезазначена стаття Конституції є настільки загальною, що сприймається саме як визначення функції, для здійснення якої необхідно мати належні повноваження навіть у тому разі, якщо вони не окреслені виразно у тексті Конституції. Саме тому ми зверталися до Закону України «Про Рахункову палату» для з'ясування повноважень. При паралельному застосуванні термінів «функції» та «повноваження» неминуче виникає питання про їх співвідношення. Заслуговує уваги визначення О.А. Мішина та Б.О. Страшуна, які проводять різницю між функціями та повноваженнями державного органу: «Функції визначають напрями діяльності державного органу, тоді як повноваження показують, що конкретно орган може чи повинен робити щодо конкретного предмета» [114, с. 234]. Це повною мірою стосується Рахункової палати, як органу державної влади.

Конституційні положення, які визначають функції та повноваження Рахункової палати, тим самим окреслюють її компетенцію, деякі дослідники характеризують як сукупність функцій палати та повноважень, необхідних для виконання [82, с. 76]. Однак, як було зазначено вище, єдиного універсального визначення складових компетенції не існує, ми розглядали повноваження та об'єкти на які вони поширюються.

Функції Рахункової палати, як органу державної влади та органу державного управління досить часто розглядають через призму функцій фінансового контролю та органів, які його здійснюють. Свою увагу дослідженню у цій сфері присвятили Вознесенський Е.О., Гриценко О.І., Козирін А.Н., Кочерін Є.А., Погосян Н.Д., Савченко Л.А., Хімичева Н.І., Цалієв А.Т., Шохін С.О. та інші. В Законі України «Про Рахункову палату» від 11.07.1996 р. [208] (не є чинним) в ст. 6, яка мала назву «Функції Рахункової палати» законодавець вказував на діяльність яка здійснюється

цим органом, але назви самих функцій не давав. Саме цим фактом обумовлена відсутність серед авторів єдиного погляду щодо змісту функцій палати та їх класифікації.

Загальні завдання органів фінансового контролю не можуть вважатися всеосяжними для Рахункової палати в силу специфіки її статусу. Рахункова палата є органом державної влади із спеціальним конституційним статусом. Завдання окреслюють функції, якими наділений орган, визначення яких не завжди є нормативно закріпленим. Функції виступають ключовою правовою категорією, яка розкриває і пояснює зміст, структуру і межі діяльності будь-якого органу.

«Функція», як і багато суспільно-знавчих понять не є суто юридичним, свої витoki вона бере в математиці, пізніше знаходить визнання в біології. Виходячи навіть із загальної теорії права єдиний підхід до класифікації функцій відсутній, все залежить від обраного критерію. У правовій науці цей термін використовується для визначення різних за змістом понять, однак завжди визначає мету створення та діяльності певного об'єкта.

Однією з важливих передумов ефективної діяльності держави, органів, що її уособлюють, інституту державної влади загалом є реалізація усього комплексу притаманних їм функцій, які взаємопов'язані між собою і становлять єдину цілісну систему. Для визначення ознак, які характеризують правову природу функцій держави, органів державної влади, необхідно провести методологічний аналіз такої дефініції, як «функція». Звернувшись до словника В. Даля, ми знаходимо математичне визначення терміна «функція» – «обозначение действий над количествами» [69]. При аналізі та визначенні філософського змісту функції у сучасному розумінні – явище, залежне від іншого і змінюється в міру зміни цього іншого явища [176]. Функція визначається з точки зору наслідків (позитивних, негативних), спричинених зміною якогось параметру. Досить цікаве формулювання поняття «функція» дав Р. Мертон, який визначив її як об'єктивний наслідок, сприятливий для пристосування та інтегрованості системи, на відміну від

суб'єктивних намірів діяча, а для позначення наслідків, які порушують єдність та інтегрованість системи, ввів поняття дисфункції [124, с. 48].

У правовій науці термін «функція» використовується для визначення різноманітних понять: функції держави, функції органів державної влади, судова функція, функція управління тощо. Аналіз змісту кожного з наведених понять приводить до висновку про те, що функція визначає мету створення та діяльності певного об'єкта. Дослідження функцій органів державної влади, в тому числі Рахункової палати, не може здійснюватися окремо від розгляду й аналізу функцій держави. Таким чином, можна вважати, що функції держави є первинними, похідними для визначення функцій органів державної влади. В науковій юридичній літературі існують різні точки зору стосовно поняття «функція держави». Найбільшого поширення набуло трактування функцій держави як основних напрямків її діяльності. Як зазначає Чорноголовкін М.В. функції держави – це насамперед її здатність або можливість до певної діяльності, тобто об'єктивно обумовлений напрям її діяльності. Функція – це активна реалізація такої здатності держави, тобто одна із сторін у змісті практичної діяльності держави. Таким чином під функціями держави слід розуміти основні напрями і сторони в її діяльності щодо вирішення історичних завдань, які стоять перед державою на головних етапах її розвитку і виражають сутність такої діяльності [141, с. 70].

Діяльність держави щодо реалізації своїх функцій обумовлює необхідність створення відповідної системи органів, тобто державного апарату, який є складовою механізму держави. Функції окремого органу держави обумовлені його соціальним призначенням, як особливої частини механізму держави. Вони знаходять свій прояв і конкретизацію у компетенції відповідних органів державної влади, у закріплених за кожним органом правах і обов'язках [110, с. 65]. Загальнотеоретичними ознаками функцій органів держави слід вважати ті юридичні їх властивості, які характеризують

правову природу функцій органу державної влади у розумінні їх співвідношення з функціями держави.

Виходячи з класичних трактувань функцій органів державної влади та функцій державного управління, загальновизнаним є наступне поняття функції як напряму діяльності органу, який постійно ведеться, постійно перебуває або в стані розвитку, або зникає зовсім. Відносно класифікації функцій, аналіз існуючої практики поділу функцій на види показав, що якогось єдиного визначеного критерію не існує, класифікація функцій буде різнитися залежно від обраного критерію.

З позицій теорії держави і права, поняття «функція» означає напрям, предмет діяльності того чи іншого політико-правового інституту, зміст цієї діяльності, її правове забезпечення [264, с. 143]. Скакун О.Ф. [246, с. 9] визначає функції як основний напрям теоретичного і практичного призначення в суспільстві з метою його прогресивного перетворення, конкретна функція – це єдність змісту, форм і методів її здійснення, що характеризується певною самостійністю, однорідністю, повторюваністю. Функції держави виступають основним напрямом діяльності держави як єдиного механізму, а функції органів державної влади обумовлюються чітко визначеним у законодавстві місцем кожного з них у державному механізмі. Таким чином функції держави та органів державної влади співвідносяться як загальне та особливе в діяльності держави. Тому, щоб визначити поняття, характерні риси й ознаки функцій органів державної влади, необхідно використовувати метод конкретизації. При розгляді питання щодо співвідношення функцій держави та функцій органів державної влади, доцільно використовувати системний підхід. Держава це система структурних елементів, якими виступають її органи, за допомогою яких вона функціонує як система [141, с. 72]. За аналогією впливає, що Рахункова палата виступає елементом загального механізму, який представлений системою органів, які наділені контрольними повноваженнями в сфері публічних фінансів. Таким чином, Рахункова палата виконує певні функції,

відповідно до місця, яке вона займає у механізмі системи органів фінансового контролю та в межах установленої законодавством компетенції.

Враховуючи те, що функції, є основним елементом змісту діяльності будь-якого органу і реалізуються через покладені на нього завдання та повноваження, головним моментом у визначенні, забезпеченні дієвості механізмів реалізації функцій Рахункової палати має стати встановлення відповідності між завданнями, повноваженнями і функціями. Серед функцій органів державної влади виділяють як явні так і латентні функції. Явними функціями вважаються ті, що відображені у конституційно-правових актах, а латентними ті, що є похідними від первинних, правових функцій органів державної влади, які можна виділити у процесі функціонування того чи іншого органу держави [125, с. 104-110].

Перш ніж перейти до функцій Рахункової палати необхідно визначити функцію фінансового права, яку Ємельянов О.С. визначає як вияв його іманентних, специфічних властивостей, що виражаються в основних напрямках його впливу на публічні фінанси з метою забезпечення їх перерозподільної сутності, упорядкування та охорони [80, с. 32].

Проаналізувавши функції держави, державних органів та фінансового права, з впевненістю можна стверджувати, що функції проявляються в напрямках діяльності.

У літературі є досить поширеною точка зору класифікації функцій за змістом діяльності, що дозволяє визначити особливості кожної з них. За цим критерієм виділяють функції прогнозування, планування, організації, регулювання, керування, координації, обліку, аналізу інформації, контролю [128, с. 31-33]. Розглядаючи питання функцій Рахункової палати, О.І. Гриценко пропонує виходити з визначення того, що основні категорії, які характеризують органи державної влади, притаманні й Рахунковій палаті [63, с. 48].

Іноді в наукових джерелах фінансовий контроль ототожнюється з контрольною функцією фінансів, і контрольна функція трактується в руслі

задач контролюючих органів. Функції державного фінансового контролю – це прояв його сутності на практиці. Реалізація контрольної функції в діяльності органів фінансового контролю не може слугувати підставою для ототожнення державного фінансового контролю з контрольною функцією фінансів. Фінансовий контроль є самостійною функцією управління економікою, не поглинаючи інші його функції, а пронизуючи їх, надаючи активну дію на ефективність їх реалізації. Органам фінансового контролю притаманні власні функції які розкривають специфіку їх діяльності. Для розкриття особливості призначення та діяльності Рахункової палати, багато науковців поруч із розглядом функцій за змістом діяльності, розглядають функції за поділом на основні, допоміжні і обслуговуючі або інакше кажучи за їх соціальним значенням. Розкриття функцій за вказаними критеріями дозволяє визначити доцільність кожної з функцій, передбачених Законом для Рахункової палати.

Савченко Л.А. до функцій Рахункової палати відносить контрольну, експертно-аналітичну, інформаційну, консультативну. Який саме критерій лежить в основі поділу не вказується, але можна припустити, що їм виступають завдання поставлені перед Рахунковою палатою. Особливу увагу дослідниця звертає на координаційну функцію, яка в законодавстві не виділена, і таким чином не встановлено пріоритет Рахункової палати у сфері організації і координації фінансового контролю. На перспективу вона пропонує зазначити в профільному законі, що одним із завдань ВОФК є координація діяльності всієї системи контролю за використанням фінансових і матеріальних ресурсів держави [236, с. 301-310]. Гриценко О.І. для визначення функцій Рахункової палати, розглядає їх через забезпечення відповідними повноваженнями, і виділяє наступні функції: прогнозування, планування, регулювання, організації, координації, обліку і аналізу інформації, аналітичну, експертну, консультативну, інформаційну та контроль (контрольно-ревізійна функція). Для реалізації контрольної функції в повній мірі, наголошується про необхідність застосування заходів майнового впливу

(штраф і стягнення недоплат), які безпосередньо впливають на майновий стан розпорядника бюджетних коштів та заходи впливу, спрямовані на обмеження діяльності об'єкта (накладення арешту, опечатування складів, припинення дій підконтрольних об'єктів), які як правило носять запобіжно-переривчастий характер [63, с. 37-52]. На наш погляд, в такому детальному розмежуванні функцій немає сенсу, тому що одні функції впливають з інших і співвідносяться як головні та похідні. Мета і завдання палати формують її основні функції, які Толокнова Т.Б. досліджуючи Рахункову палату Європейського Союзу, класифікує за двома ознаками: соціальним значенням та змістом. Функції першої групи ґрунтуються на активній ролі палати при реалізації її повноважень. Як фактор, який забезпечує раціональне функціонування бюджетної системи Європейського Союзу, контрольна діяльність Європейської Рахункової палати включає в себе використання правових засобів впливу на бюджетні відносини через наступні функції: виявлення порушень в бюджеті Європейського Союзу; аналіз причин порушень; зміна діяльності об'єкту контролю шляхом усунення причин порушень; запобігання подібних порушень в майбутньому; дотримання норм і вимог законодавчих актів, зокрема, директив в галузі використання коштів бюджету Європейського Союзу. За змістом функції поділені наступним чином: функція аналізу причин порушень та функція корекції, яка полягає в розробці пропозицій по усуненню виявлених порушень [268, с. 84-85]. Рахункова палата Європейського Союзу за структурою подібна палатам, які функціонують в державах, враховуючи наміри України приєднатися до європейської спільноти, досвід роботи і побудови такого надважливого інституту Європейського Союзу є дуже корисним для українського ВОФК.

Профільні закони, що регламентують діяльність контрольно-рахункових органів не завжди містять перелік функцій, які вона покликана здійснювати. Наприклад в Законі Республіка Молдова «Про Рахункову палату» від 05.12.2008 р. відсутня стаття про функції палати, але є визначення аудиту – «функція контролю і фінансової ревізії суб'єкта, за допомогою якої компетентні особи

збирають і оцінюють докази з метою формування думки з усіх істотних аспектів про ступінь відповідності виявленого встановленим критеріям» [172], таким чином, можна зробити висновок, що мова йде про контрольну функцію, яка реалізується шляхом проведення аудиту. Положення про Рахунковий комітет Республіки Казахстан [173] в п. 15 містить перелік функцій, серед яких: оцінка, контроль, моніторинг за виконанням рекомендацій і доручень, спрямованих в Уряд Республіки Казахстан, державним органам та об'єктам контролю, розробка та затвердження порядків та правил, формування звіту, розробка спільно з уповноваженим Урядом Республіки Казахстан органом з внутрішнього контролю стандартів державного фінансового контролю та проведення контролю за їх дотриманням, аналіз актів контролю органів державного фінансового контролю та надання рекомендацій щодо підвищення якості державного фінансового контролю, участь у реалізації державної бюджетної політики, внесення рекомендацій щодо вдосконалення бюджетного та іншого законодавства Республіки Казахстан, в тому числі в галузі забезпечення національної безпеки, розробка та узгодження нормативних правових актів з питань зовнішнього державного фінансового контролю, аналіз і організація досліджень в сфері державного фінансового контролю, реалізація програм навчання в області державного фінансового контролю, методична допомога ревізійним комісіям областей, міст республіканського значення, столиці, організація перепідготовки, підвищення кваліфікації працівників державного фінансового контролю. Функції викладено не в зовсім звичному для нас прийнятті, тому цілком ймовірно їх прийняти за завдання органу, якби не назва пункту, але основної мету вони досягли – чітко окреслили напрямки діяльності Рахункового комітету.

Звернувшись до Закону, який регламентує діяльність Рахункової палати Республіки Болгарія, то увагу привертає глава 3, яка має назву – функції та діяльність Рахункової палати. Натомість від очікуваного переліку функцій, ст. 12 містить перелік різновидів аудиту – фінансовий, аудит дотримання, аудит виконання та специфічні аудити [83].

Досліджуючи правові основи державного фінансового контролю Іспанії Чхіквадзе В.В. [293, с. 8-9] визначає основні функції Рахункової палати: контрольна, юрисдикційна і консультативна. Здійснюючи контрольну функцію, Рахункова палата Іспанії накопичує інформацію про стан справ у національній економіці та державному управлінні. Юрисдикційна функція Рахункової палати Іспанії полягає в переслідуванні за правопорушення, вчинені при використанні державних фінансових коштів їх розпорядниками, і забезпеченні відшкодування завданих державі збитків. Рахункова палата Іспанії самостійно не накладає на порушників будь-яких санкцій, однак на підставі виявлених нею порушень компетентні правоохоронні органи можуть порушити кримінальне переслідування. Для реалізації консультаційної функції вона наділена правом вносити до Парламенту Іспанії пропозиції про вжиття заходів щодо вдосконалення управління господарською та фінансовою діяльністю у державній частині публічного сектора економіки і методів внутрішнього контролю. У цьому проявляється унікальність діагностичного потенціалу її діяльності.

Закон України «Про Рахункову палату» в попередній редакції від 11.07.1996 р. в ст. 6 – функції Рахункової палати конкретний перелік не містив, але на основі завдань, які містилися в ст. 2 можна було виділити наступні функції: контрольна, консультативна, аналітична та інформаційна. Перелік складають явні функції, до латентних можна віднести функцію регулювання, правоохоронну, попереджувальну. Серед зазначених функцій значна перевага надається контрольній, а інші розглядаються як допоміжні і направлені на реалізацію основної, що впливає з повноважень Рахункової палати.

Новий закон не містить аналогічних статей про функції та завдання Рахункової палати, з цього впливає необхідність детально аналізувати повноваження для визначення функцій.

Першою і найважливішою є функція контролю, яка реалізується коли Рахункова палата проваджує заходи державного зовнішнього контролю

(аудиту). Відповідно до ч. 1 ст. 7 Закону України «Про Рахункову палату» Рахункова палата здійснює фінансовий аудит та аудит ефективності щодо: надходжень до державного бюджету податків, зборів, обов'язкових платежів та інших доходів, включаючи адміністрування контролюючими органами таких надходжень; проведення витрат державного бюджету, включаючи використання бюджетних коштів на забезпечення діяльності органів, безпосередньо визначених Конституцією України; використання коштів державного бюджету, наданих місцевим бюджетам та фондам загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування; здійснення таємних видатків державного бюджету; 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; надання кредитів з державного бюджету та повернення таких коштів до державного бюджету; операцій щодо державних внутрішніх та зовнішніх запозичень, державних гарантій, обслуговування і погашення державного та гарантованого державою боргу; 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; здійснення державних закупівель за рахунок коштів державного бюджету; виконання державних цільових програм, інвестиційних проектів, державного замовлення, надання державної допомоги суб'єктам господарювання за рахунок коштів державного бюджету; управління коштами державного бюджету центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів; стану внутрішнього контролю розпорядників коштів державного бюджету; інших операцій, пов'язаних із надходженням коштів до державного бюджету та їх

використанням; виконання кошторису доходів та витрат Національного банку України.

Об'єктами контролю виступають органи державної влади, предметом контролю є кошти державного бюджету, бюджетна та фінансова звітність, первинні документи, документи бухгалтерського обліку, інші документи та дані, нормативно-правові акти, розпорядчі й інші документи, що регламентують порядок надходження та використання коштів в сфері, що досліджується. Методологічні рекомендації з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту містять критерії оцінки предмета дослідження: достовірності – інформація, наведена у звітності щодо надходжень та витрат бюджету, має бути достовірною, тобто, не містити викривлень; відповідності – звітність щодо надходжень та витрат бюджету має відповідати аналогічним даним бухгалтерського обліку та звітності органів Державної казначейської служби України; повноти – звітність щодо надходжень та витрат бюджету повинна містити інформацію про всі проведені господарські операції, які відображені в бухгалтерському обліку; цільового використання коштів – кошти державного бюджету використані на цілі, передбачені бюджетними призначеннями, встановленими законом про Державний бюджет України, напрямом використання бюджетних коштів, визначеним у паспорті бюджетної програми або в порядку використання бюджетних коштів, бюджетним асигнуванням; законності – здійснення операцій з бюджетними коштами відбувалось з дотриманням норм законодавства [150]. Важливо зазначити, що контрольна діяльність Рахункової палати в той же час є і правоохоронною. Як засіб забезпечення законності, правоохоронна функція направлена на припинення неправомірних дій посадових осіб та громадян, винних у порушеннях. Крім того, зазначена функція пов'язана з притягненням відповідних винних осіб до адміністративної або іншої відповідальності, з застосуванням до них заходів впливу у вигляді санкцій. Однак, не будучи наділеною судовими повноваженнями. Рахункова палата не може самостійно притягати до відповідальності, вона лише може повідомити про порушення

відповідні правоохоронні органи. Правоохоронна функція впливає з контрольної, тому її можна охарактеризувати як додаткову, або латентну.

Контрольна функція слугує джерелом для здійснення експертно-аналітичної функції. Узагальнена інформація за результатами аудитів використовується при проведенні експертизи та поданні висновків Рахунковою палатою щодо проекту закону про Державний бюджет України, проектів нормативних актів з питань бюджетно-фінансової та грошово-кредитної систем та окремих напрямків такої політики, тощо [236, с. 306]. Важливість експертно-аналітичної функції підкреслюється її окремим виділенням на рівні Лімської декларації, в ст. 12 ч.1 якої зазначено: «У важливих випадках вищий контрольний орган може надати в розпорядження парламенту та адміністрації свої професійні знання і досвід у формі експертного висновку, включаючи зауваження по проектах законів та інших постанов, що відносяться до фінансових питань». Зазначена функція впливає з повноважень щодо проведення експертизи проекту закону «Про Державний бюджет України»; аналізу виконання Державного бюджету та річного звіту про його виконання; аналізу ефективності використання суб'єктами господарювання пільг; здійснення попереднього аналізу, до розгляду на засіданнях комітетів Верховної Ради України та на пленарних засіданнях Верховної Ради України, звіту Антимонопольного комітету та Фонду державного майна в частині, що впливає на виконання державного бюджету. В ч. 1 ст. 7 Закону України «Про Рахункову палату» в редакції від 11. 07. 1996 р. (не є чинним) було зазначено, що Рахункова палата має повноваження здійснювати експертно-аналітичну діяльність. Натомість в Регламенті Рахункової палати відносно перспективного планування роботи палати зазначено, що вона складається з наступних розділів: контрольно-ревізійні заходи; контрольно-аналітичні заходи; експертиза; методичні питання; правові питання; організаційні питання; господарсько-фінансові питання [214]. Закон об'єднував зазначену діяльність, а регламент навпаки – розмежовував.

Незважаючи на узагальнення експертно-аналітичної функції, обидва терміни мають різне значення: «експертиза» (від лат. *responsio* – відповідь) передбачає вивчення спеціалістом або групою спеціалістів питань, правильне вирішення яких потребує професійних досліджень та знань в тій чи іншій сфері [310, с. 550], «аналітика» (від грец. *analytike*) означає «розгляд, спосіб вирішення питання від наслідків до початків, від дій або явищ до причин [70, с. 15]. Аналітика є дією, яка триває у часі і досліджує певні зміни, а експертиза направлена на компетентний висновок, що говорить про можливий, але не обов'язковий взаємозв'язок. Експертно-аналітична функція реалізується у двох напрямках: у підготовці експертних висновків за конкретними документами та аналізі матеріалів. Л.А. Савченко зазначає, що аналітична функція або передуює вчиненню контрольних дій, тобто спочатку проводиться аналіз, а потім при виявленні порушень здійснюється контроль, або, навпаки, має місце контроль, а за його результатом проводиться аналіз. У певних випадках аналіз є методом контролю [230, с. 91].

С.О. Шохін досліджуючи експертно-аналітичну функцію рахункових органів, зазначає, що «здійснюючи експертну діяльність, рахункові органи надають державним органам свій досвід поза межами своєї контрольної діяльності. Таким чином, висловлюючи свою думку по законопроектах, рахункові органи мають змогу на ранньому етапі вказати на можливі фінансові наслідки, які можуть виникнути при практичному застосуванні цих законів або норм» [303, с. 20].

Наступною функцією можна виділити консультативну. Термін консультація (лат. *consultatio*, від *consulto* – раджуся, обговорюю, дбаю) передбачає раду фахівця або фахівців з якого-небудь питання або установу для надання допомоги населенню порадами фахівців з тих чи інших практичних питань. Зазначена функція підкріплена значною кількістю працівників Рахункової палати саме за цим напрямком і виражається наданням консультацій, у передбачених законом випадках. Згідно Закону України «Про Рахункову палату» взаємодія Рахункової палати з Верховною

радою України, Президентом України, Кабінетом Міністрів України, міністерствами, іншими державними органами та органами місцевого самоврядування передбачає надання консультацій в межах компетенції. У відносинах з Президентом України Рахункова палата може бути залучена до підготовки проектів актів Президента України, з питань, що належать до компетенції палати. Члени Рахункової палати та посадові особи її апарату можуть за їхньою згодою включатися до складу консультативних і дорадчих органів. В ході проведення аудиту Рахункова палата розробляє заходи щодо вишукування можливостей і нових джерел залучення додаткових надходжень до Державного бюджету України і вносить відповідні пропозиції центральному органу виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики; готує і дає висновки та відповіді на звернення органів виконавчої влади, органів прокуратури і суду з питань, що належать до її відання.

Звертаючись до іноземного досвіду Гриценко О.І. відзначає, що найбільший досвід здійснення консультативної функції накопичений у Німеччині. Консультативна функція Федеральної рахункової палати, яка закріплена в пар. 88 Положення про федеральний бюджет, передбачає серед завдань Федеральної Рахункової палати надання консультацій Бундестагу, Бундесрату, Федеральному уряду та окремим федеральним міністрам [63, с. 55]. Консультативна функція не є основною в діяльності Рахункової палати, до того ж консультації не мають бути обов'язково виконані, але враховуючі специфіку роботи та досвід палати, вона може надати значну допомогу на практиці.

Інформаційна функція є результатом повноважень Рахункової палати, які передбачають регулярне інформування Верховної Ради України, Президента України про результати здійснення заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту), включаючи факти порушень бюджетного законодавства. У разі виявлення ознак кримінального або адміністративного правопорушення інформує про них відповідні

правоохоронні органи. До інформаційних обов'язків Рахункової палати слід віднести щорічне подання Верховній Раді України звіту про свою діяльність. Особи, які входять до складу контрольної групи, під час здійснення аудиту зобов'язані не розголошувати інформацію про об'єкт контролю до розгляду матеріалів на засіданні Рахункової палати. Члени Рахункової палати та посадові особи апарату притягаються до відповідальності за порушення порядку розкриття інформації з обмеженим доступом, що стала ім. відомою у зв'язку з їх службовою діяльністю. Стосовно реалізації інформаційної функції по відношенню до суспільства, слід зазначити, що вона реалізується лише в розміщенні палатою на своєму веб-сайті річного звіту про свою діяльність. Інформаційна функція реалізується на основі контрольних заходів і аналітичної роботи.

Перелічені функції властиві для Рахункової палати як органу державної влади, впливають саме із закону і слугують напрямком діяльності для досягнення мети і завдань Рахункової палати. Недоліком для роботи Рахункової палати, на наш погляд є відсутність чіткого переліку функцій та завдань в законі, що спричиняє несистематизованість, в більшості випадків вони визначаються в загальних рисах: деякі прямо визначені в законі, інші впливають з його змісту. Наявна незабезпеченість функцій належними повноваженнями, що негативно відображається на їх реалізації. Для удосконалення діяльності Рахункової палати, на думку Погосян Н.Д. [189, с. 64], доцільно наділити її виконавчою функцією. В більшості країн ВОФК не наділений виконавчими повноваженнями, в наслідок чого його функція зводиться до виявлення недоліків та презентації рекомендацій. ВОФК не розташовує правом змусити всупереч бажанню перевіреної установи виконати свої рекомендації. Саме тому його іноді називають «лицарем без меча».

Закон обходить своєю увагою ще одну важливу функцію Рахункової палати, як координаційна. Функція координації передбачає узгодження дій різних органів з метою досягнення будь-якої мети. Відштовхуючись від того,

що головною метою діяльності Рахункової палати є контроль за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням, виходячи з аналізу законодавчих актів, які регулюють таку діяльність, можна дійти висновку, що характер завдань та їх вирішення потребує узгодження зусиль декількох органів, що в свою чергу передбачає здійснення цілої системи різних заходів. Маючи ознаки ВОФК за Рахунковою палатою необхідно встановити пріоритет у сфері організації і координації фінансового контролю. Розділ IV Закону передбачає, що Рахункова палата при здійсненні своєї діяльності взаємодіє з контрольними органами, тобто за палатою закріплене таке право, воно забезпечено обов'язком цих органів сприяти діяльності Рахункової палати, надавати за її запитами інформацію про результати перевірок та ревізій, які ними проведено. Одним із основних і перспективних завдань на сьогодні є налагодження координації роботи всіх органів фінансового контролю, що сприятиме ефективній роботі із виключенням дублювання повноважень.

Рахункова палата як суб'єкт координації має характеризуватися наявністю організаційних повноважень та виконувати організаційну функцію. В рамках організаційної функції координуючий орган має право та обов'язок виявити ініціативу у питанні про узгодженість дій – обов'язок органів, які піддаються координуванню взяти участь в узгодженні; обов'язок координуючого органу створити, забезпечити організаційні умови взаємодії (скликати нараду, організувати обмін думками та ін.) – обов'язок іншої сторони використовувати ці умови і зробити все необхідне для узгодження заходів; право і обов'язок координуючого органу контролювати виконання заходів взаємодії – обов'язок іншої сторони надавати необхідну інформацію.

Як бачимо, визначення змісту таких відносин дає можливість виокремити не лише організаційну функцію координації, а й контрольні повноваження координуючого органу. На наявність імперативних повноважень координуючого органу, які б дозволяли йому не тільки організовувати взаємодію, а й контролювати процес її здійснення

вказувалось як в науковій літературі радянського часу, так і в сучасних публікаціях. Так, О.Ф. Фрицький зазначає, що координації притаманні певні риси керівництва [278, с. 127], Б.М. Лазарєв вважає, що координація може здійснюватися з урахуванням обов'язковості факторів координатора без підпорядкування йому [128, с. 160].

На основі проведеного аналізу законодавства про Рахункову палату та загальних положеннях державно-правової теорії, функції Рахункової палати можна сформулювати як основні напрямки діяльності, в яких висловлюється і конкретизується її сутність і призначення. Вони виникають і розвиваються відповідно до мети створення, направлені на вирішення завдань і вимагають використання властивих їм повноважень та правових засобів. На основі вищевикладеного можна виділити наступні функції Рахункової палати: контрольна, експертно-аналітична, консультативна та інформаційна. Ці функції можна охарактеризувати як основні, які в своєму складі мають ще інші, допоміжні (похідні) функції.

Однак всі вони мають один спільний недолік: функції Рахункової палати зводяться головним чином до інформування громадськості, тобто вони займаються тим, що на Заході прийнято називати «publicity» їх головним чином преспосередницька діяльність має здебільшого спорадичний і безсистемний характер, відрізняється, як правило, короткотерміновістю акцій, що розраховані на негайний, одноцільовий ефект. Вони більше нагадують «пожежну команду», ніж «службу з техніки безпеки». Вони, врешті-решт, плетуться у хвості подій, переважно реагують на них (тобто виконують реагуючу функцію), замість того, щоб упереджувати негативні моменти, розробляти і здійснювати тривалі програми, розраховані на перспективу, на створення стійкої позитивної репутації своєї установи (тобто замість виконання проектуючої функції) [167, с. 23].

2.2 Форми та методи здійснення фінансового контролю Рахунковою палатою

Фінансовий контроль в діяльності Рахункової палати виступає дієвим інструментом економічних реформ, який забезпечує консолідацію та має на меті максимально ефективно використання коштів державного бюджету. Недостатність висвітлення теоретичної та методологічної бази призводить до відсутності налагодженого механізму, результатом чого виступає велика кількість порушень в зазначеній сфері. Зважаючи, що фінансовий контроль є досить різноманітним явищем, проблеми класифікації набувають особливої актуальності. І.А. Белобжецький зазначає, що саме розроблення науково обґрунтованої класифікації контролю є важливою умовою раціональної його організації [20, с. 47].

Багато вчених зазначають про важливе значення класифікації фінансового контролю, але одностайність поглядів з цього приводу відсутня. Така ситуація, що склалася, викликана недостатньою розробкою загальнотеоретичних питань фінансового контролю та неоднозначністю трактування самих понять «вид», «форма», «метод». Організаційно-правове забезпечення державного фінансового контролю ґрунтується на правовому регулюванні його форм та методів. Розробка єдиної класифікації сприятиме розвитку та вдосконаленню законодавства в сфері фінансового контролю. Відсутність нормативного закріплення критеріїв виокремлення видів, форм і методів фінансового контролю та їх характеристики не сприяє чіткому уявленню про механізм здійснення високопрофесійного та ефективного фінансового контролю. З цього приводу влучно пише О.Ф. Андрійко: «... суттєве значення для теоретичного та практичного використання державного контролю має класифікація його видів. При чому така класифікація є теоретичним відображенням різноманітності й різноплановості контролю як суспільного явища, але і потребою практики, проявом функціональної діяльності державних органів та виокремленням важливих сфер

громадського життя, що перебувають під контролем держави» [13, с. 85]. Плеяда талановитих науковців [20, 31, 304, 56] досліджували питання класифікації, зіставляли переваги та недоліки різних точок зору з питань визначення форм та методів фінансового контролю, однак єдиних критеріїв розроблено не було.

Етимологія слова «форма» використовується в різноманітних сферах людської діяльності й походить від латинської «forma» і має багато тлумачень. Наведемо декілька з них: 1) зовнішній вид, зовнішній обрис; 2) устрій, структура будь-чого, система організації [248, с. 536]; спосіб організації чого-небудь, зовнішній вияв якого-небудь явища, пов'язаний з його сутністю [38, с. 1539]. Форма управління трактується як зовнішній вияв конкретних дій, які здійснюються органами влади для реалізації поставлених перед ними завдань [4, с. 152]. Якщо фінансовий контроль розкриває основні напрямки цілеспрямованої діяльності Рахункової палати щодо виконання свої завдань, то форми показують, яким чином це здійснюється, від їх використання значною мірою залежить успіх усієї діяльності. Як зазначає В.К. Колпаков «форми покликані забезпечувати найбільш доцільне виконання функцій, досягнення цілей з найменшими витратами сил, засобів і часу» [126, с. 179]. Необхідність аналізу визначень та співвідношень категорій «форма» та «метод» контролю очевидні. Базась М.Ф. [16, с. 22] зауважує, що в основі класифікації контролю є тип контролю. Поняття «тип» визначає найбільш суттєві і сталі ознаки будь-якого соціально-економічного явища, в тому числі і контролю. Тип контролю означає напрямки його впровадження, які відбуваються за різноманітними видами (фінансовий, адміністративний, виробничий). Головною ознакою поділу на види є статус суб'єктів контролю за належністю до державних або недержавних організацій (державний, муніципальний, незалежний, контроль власника). Види контролю реалізуються через його форми – способи здійснення фінансового контролю. Форма виражає внутрішній зв'язок і спосіб організації контролю, дозволяє розкрити його зміст та вказує техніку його

здійснення (за часом здійснення, за джерелами даних, що перевіряються, за частотою проведення, за організаційною приналежністю, за організаційними ознаками, за обсягами охоплення діяльності суб'єктів господарювання, за способом охоплення, за методами здійснення).

Грачова О.Ю. форми фінансового контролю визначає як способи вираження змісту контролю, внутрішню організацію, які модифікуються зі змінами змісту. На думку Белобжецького І.А. при трактуванні форм фінансово-господарського контролю необхідно виходити зі співвідношення змісту та форми як загальних категорій, які відображають взаємозв'язок двох категорій будь-якої реальності. Під формою необхідно розуміти засоби конкретного вираження та організації контрольних дій, направлених на виконання функцій контролю [20, с. 50-51]. Бурцев В.В. зазначає, що в економічній літературі на теперішній час не існує загальноприйнятого визначення поняття та виділення форм контролю [31, с. 89]. Цалієв А.Т. форму контролю визначає як процесуально-правовий засіб практичної реалізації сукупності дій суб'єктів контролю з організації та здійснення контрольних заходів та юридичному закріпленні їх результатів, які мають можливість настання юридичних наслідків. Він виділяє дві науково обгрунтовані та реально застосовні форми контролю – облік та перевірку [287, с. 127].

Стефанюк І. зазначає, форма контролю – це багатофункціональний інструмент дослідження певного явища, об'єкта, процесу, внутрішній зміст якого характеризується сукупністю застосовуваних прийомів (методів) контролю [254, с. 8]. Обгрунтоване визначення, з яким ми погоджуємося надає Г.М. Остапович [181, с. 88-89], яка визначає правову форму контролю як передбачену нормами права та віднесену законом до компетенції суб'єктів державного контролю цілісну сукупність пов'язаних підставою та поставленою метою заходів, спрямованих на одержання, збір, перевірку, аналіз, оцінку, обробку, зберігання відомостей для встановлення відповідності об'єкта контролю заданим параметрам, виявлення та усунення

відхилень від них, а також підстави та порядок (процедури) здійснення цих заходів. При цьому вчена виокремлює матеріальну правову форму контролю (сукупність передбачених правовими нормами повноважень суб'єкта контролю та/або обов'язків підконтрольних суб'єктів, які дозволяють реалізувати контрольну функцію) та процесуальну правову форму (підстави та порядок (процедури) здійснення контрольних заходів – контрольне провадження).

На основі зазначеного вище можна дійти висновку, що форма фінансового контролю – зовнішній вираз конкретного змісту, яка відображається, перш за все, в здійсненні конкретних дій з використанням тих або інших прийомів і способів для встановлення фактів об'єктивної діяльності, за допомогою документів фінансового контролю (фінансової звітності), що закріплюють його результати (фінансового контролю).

Вагоме значення для теоретичного визначення та практичного використання фінансового контролю у діяльності Рахункової палати має класифікація його форм. Авер'янов В.Б. зазначає, що можливість класифікації форм контролю впливає з методологічного тлумачення функції контролю як сукупності складових елементів, що характеризують її з точки зору: 1) цільової спрямованості; 2) предмета впливу; 3) характеру або форми дії; 4) результату дії [39, с. 439]. Необхідно зазначити, що вичерпний перелік форм фінансового контролю в діяльності палати надати неможливо, та й в цьому немає потреби, у зв'язку з різними підходами та критеріями класифікацій їх виділення.

Досліджуючи форми фінансового контролю можна зазначити, що такі науковці як Воронова Л.К., Кучерявенко М.П., Лучковська С.І., Орлюк О.П., їх зовсім не виділяють, вони надають класифікацію за видами та методами. Савченко Л.А. форми фінансового контролю виділяє в залежності від періодичності проведення контрольних заходів – від часу здійснення, і виділяє попередній, поточний та наступний, покладаючи в основу класифікації час проведення контрольних заходів. Дослідниця зазначає, що з

такою підставою класифікації та самою класифікацією погоджується Анісімов О.О., Грачева О.Ю., Малєїн М.С., Яблуганов О.А., Ковальова Н.О. [236, с. 146].

Лучковська С.І. дотримується класифікації попереднього, поточного та наступного фінансового контролю, як різновидів в залежності від часу проведення [134]. Наведену точку зору поділяють Н.Т. Белуха, Ф.Ф. Бутинець, В.В. Бурцев, І.К. Дрозд, Т.Є. Гварліани, Е.В. Калюга, І.Б. Стефанюк, В.О. Шевчук [285, с. 126].

О.Д. Василик зазначає, що важливою ознакою класифікації фінансового контролю є форма його здійснення. Критерій розмежування форм полягає у зіставленні часу здійснення контрольних дій із процесами формування і використання фондів грошових коштів. Водночас вони тісно пов'язані, відображаючи тим самим безперервний характер контролю. Формами фінансового контролю, на її думку, є попередній (превентивний), поточний і наступний (ретроспективний) [34, с. 349].

Досліджуючи об'єктивні засади проведення зовнішнього аудиту місцевих бюджетів Стефанюк І.Б. стверджує, що контрольну діяльність держава, в тому числі і в особі Рахункової палати, має здійснювати не лише у формі традиційних ревізій чи перевірок, а й в інших формах, зокрема таких, як аудит ефективності, оцінка політики, висновки за результатами, які мають дорадчий характер [257, с. 91].

Аналізуючи теоретичні підходи до класифікації форм контролю за часом проведення, Невідомий В.І. розділяє позицію вчених щодо виділення таких форм контролю як попередній, поточний, наступний, які властиві і діяльності Рахункової палати в Україні. Однак автор зазначає, якщо під поняттям «форма» розуміти спосіб конкретного виразу й організації контрольних дій суб'єкта, то на основі системного вивчення нормативно-правових актів та наукової літератури, відповідних матеріалів щодо проведення фінансового контролю саме Рахунковою палатою, можна

зробити висновок, що вона у своїй діяльності використовує такі його форми: перевірку, ревізію, аналіз, експертизу, обслідування [159, с. 13-14].

Переважає більшість вчених до форм фінансового контролю відносить його види, зокрема попередній, обов'язковий, президентський та інші. Ми погоджуємося з аргументами Попадинець І.І., що така класифікація є хибною, адже класифікація фінансового контролю за видами здійснюється на підставі критерію, що ототожнюється зі складовою змісту вказаного контролю (наприклад, за контролюючим суб'єктом – президентський, парламентський тощо) або є його об'єктивною ознакою (час здійснення, місце або підстава проведення тощо) [192, с. 261]. Він виділяє такі форми фінансового контролю як аудит, інвентаризація, перевірка, ревізія, фінансовий моніторинг.

Проаналізувавши точки зору багатьох науковців в сфері фінансового права та економіки, зроблено висновок, що форма діяльності Рахункової палати – це зовнішній вираз конкретного змісту, який складається з повноважень членів Рахункової палати направлених на виконання покладених на них функцій та завдань, які реалізуються відносно підконтрольних об'єктів шляхом застосування певних методів, що направлені на досягнення заздалегідь визначеної мети, з обов'язковою фіксацією результатів заходу.

В Законі України «Про Рахункову палату» в ст. 4 зазначено, що «державний зовнішній фінансовий контроль (аудит) забезпечується Рахунковою палатою шляхом здійснення фінансового аудиту, аудиту ефективності, експертизи, аналізу та інших контрольних заходів». З наведеного можна зробити висновок, що законодавець ототожнює державний зовнішній фінансовий контроль та аудит, з чим ми не можемо погодитися. Згідно міжнародним документам та членству Рахункової палати в INTOSAI та EUROSAI, вона є вищою аудиторською інституцією, яка має здійснювати аудит державних фінансів, але враховуючи «труднощі перекладу» та відповідно національному законодавству, вона є органом, який здійснює

контроль за коштами державного бюджету. Під державним зовнішнім фінансовим контролем, на наш погляд, мається на увазі такий, що здійснюється органом державної влади (Рахунковою палатою), який є зовнішнім відносно підконтрольних органів, тобто не перебуває з ними у відносинах підпорядкування. В нашому дослідженні ми дійшли висновку, що Рахункова палата здійснює контроль від імені Верховної Ради України та в своїй діяльності є незалежною та не відноситься до жодної з загальновизнаних гілок влади, тобто суб'єкт контролю (Рахункова палата) організаційно є зовнішньою структурою щодо будь-якого підконтрольного об'єкта. Фінансовий контроль Рахункової палати – діяльність, яка здійснюється під час виконання завдань шляхом реалізації повноважень з метою забезпечення законності та фінансової дисципліни під час виконання дохідної та видаткової частиною державного бюджету. Державний зовнішній фінансовий контроль – діяльність Рахункової палати, яка виступає суб'єктом контролю та організаційно є зовнішньою структурою щодо підконтрольного об'єкта, під час виконання покладених на неї завдань шляхом реалізації повноважень, з метою забезпечення законності та фінансової дисципліни під час виконання дохідної та видаткової частини державного бюджету. Незважаючи на те, що Рахункова палата діє як орган фінансового контролю, їй не притаманна головна риса контролю – право втручання в оперативну діяльність підконтрольного об'єкта, а також право самотійно притягувати винних до відповідальності. З цього приводу доречним є зауваження Авер'янова В.Б. [3, с. 253], що коли між контролюючим суб'єктом і підконтрольним об'єктом відсутня організаційна підпорядкованість, зведення контролю до нагляду потрібне для запобігання втручання в оперативну діяльність суб'єктів влади, які не відповідають за її наслідки.

Досліджуючи функціонування ВОФК Степашин С. [253] вимагає чітко розділяти такі поняття як «державний аудит» і «державний контроль». Поняття «державний контроль» використовується для збірного опису будь-яких державних структур, органів і процедур, пов'язаних із здійсненням

самоконтролю держави (перш за все, системи внутрішнього контролю органів виконавчої влади). Поняттям «державний аудит» описується все, що відноситься до системи зовнішнього незалежного публічного контролю за діяльністю будь-яких органів держави. У нормальній практиці обидві ці сфери не протистоять одна одній, а, навпаки, тісно взаємодіють.

Аудит не є тотожним з державним зовнішнім фінансовим контролем, і є набагато вужчим за нього, в результаті виявлення порушень під час контролю, винні підлягають притягненню до відповідальності, що неможна сказати про аудит. Аудит носить більш консультативний характер, тоді як контроль перевіряє на предмет дотримання фінансової дисципліни, порушення якої передбачає негативні наслідки. З урахуванням наведеного вище, вважаємо, що необхідно внести точність в Закон України «Про Рахункову палату» відносно здійснення її діяльності шляхом державного зовнішнього фінансового контролю та аудиту з визначенням термінів, щоб уникнути неоднозначного трактування та ототожнення з боку контролюючих органів та підконтрольних суб'єктів.

Необхідно зазначити, що іноді має місце змішування понять форм контролю та методів його здійснення, при цьому обидві категорії штучно зводяться до дій суб'єкта контролю, у тому числі шляхом визначення співвідношення таких схожих із контролем понять як «моніторинг», «облік» чи «аудит». Це, у свою чергу, іноді призводить до виділення вельми широкого спектра форм контролю, а наведення окремих із форм контролю вбачається достатньо суперечливим [177, с. 538].

Закон України «Про Рахункову палату» ст.4 ч. 2 встановлює, що державний зовнішній фінансовий контроль (аудит) забезпечується Рахунковою палатою шляхом здійснення фінансового аудиту, аудиту ефективності, експертизи, аналізу та інших контрольних заходів, без зазначення що є формою, а що методом.

Відповідно до ст. 4 ч. 3 зазначеного Закону «фінансовий аудит полягає у перевірці, аналізі та оцінці правильності ведення, повноти обліку і

достовірності звітності щодо надходжень і витрат бюджету, встановлення фактичного стану справ щодо цільового використання бюджетних коштів, дотримання законодавства при здійсненні операцій з бюджетними коштами». Фінансовий аудит виступає зовнішнім виразом діяльності (формою), який здійснюється за допомогою певних засобів – перевірки, аналізу та оцінки. Айгістова В. визначає фінансовий аудит як підтвердження фінансових повноважень і відповідальності фінансових органів та органів виконавчої влади загалом, наявність та правильність фінансової інформації, відповідність операцій та звітів вимогам чинних нормативно-правових актів, наявність і якість внутрішньої системи контролю, виявлення фактів шахрайства та корупції під час прийняття адміністративних рішень [5, с. 18]. Наведене визначення є занадто розпливчатим та неоднозначним, зі змісту неможливо зрозуміти про що саме йде мова – про тип, форму або метод фінансового контролю.

Методичні рекомендації з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту розроблені на підставі положень Бюджетного кодексу України, Закону України «Про Рахункову палату» та Регламенту Рахункової палати, з урахуванням вимог та положень Міжнародних стандартів вищих органів фінансового контролю (ISSAI), зокрема Фундаментальних принципів здійснення аудиту в державному секторі (ISSAI 100), Фундаментальних принципів здійснення фінансового аудиту (ISSAI 200) та Керівних принципів фінансового аудиту INTOSAI (ISSAI 1000-1999) з метою підготовки надання працівникам Рахункової палати практичних рекомендацій щодо організації та проведення фінансового аудиту. В Методичних рекомендаціях[150]. зазначено, що об'єкти, зазначені в ст. 7 ч. 2 Закону, на які поширюються повноваження палати є і об'єктами фінансового аудиту, а предметом дослідження є: кошти державного бюджету; бюджетна та фінансова звітність, первинні документи, документи бухгалтерського обліку, інші документи та дані; нормативно-правові акти, розпорядчі й інші документи, що регламентують порядок надходження та використання коштів в сфері, що

досліджується. У Міжнародних стандартах надано рекомендації проведення аудиту законності (фінансового аудиту), вимоги до аудиторів, способи проведення аудиту, оформлення результатів. Під час державного фінансового аудиту перевіряється та оцінюється бухгалтерська документація, фінансові звіти, їх відповідність чинному законодавству та нормативним актам. Фінансовий аудит здійснюють з метою прийняття запобіжних заходів під час перевірки правильності та доцільності рішень, прийнятих підконтрольним об'єктом на виконання Закону України «Про державний бюджет» (на відповідний рік).

Наступна форма здійснення фінансового контролю Рахунковою палатою – аудит ефективності, який є новелою в українських реаліях, незважаючи на його активне використання закордоном. Його виникнення в зарубіжних країнах пов'язане з переходом на модель формування бюджету із запровадженням «бюджетування, орієнтованого на результат» – системи бюджетного планування, що пов'язує витрати бюджетних коштів з очікуваною віддачею від їх здійснення, з їхньою соціальною та економічною ефективністю. Найбільш інтенсивного застосування він набув у суспільному секторі, оскільки він сприяє успішному вирішенню проблем підвищення ефективності й результативності бюджетних витрат, які є актуальними для всіх країн. Передумовою виникнення аудиту ефективності було закріплення у Лімській декларації у ст. 4 існування іншого виду контролю, окрім фінансового аудиту, який спрямований на оцінювання результативності, ефективності та економічності державного управління, що має на маті не лише охоплення окремих фінансових операцій, а й усієї сфери функціонування державного сектору, включаючи перевірку систем організації та управління. Аудит ефективності спрямований не лише на оцінку специфічних аспектів управління, а й на всю управлінську діяльність, у тому числі на її організаційну і управлінську системи. Різноманітні види такого аудиту поширені в міжнародній практиці і відомі під різними назвами: «аудит виконання», «аудит відповідності вартості витраченим коштам»,

«аудит адміністративної діяльності», «аудит ефективності використання бюджетних коштів», «операційний (експлуатаційний) аудит», аудит управління, або управлінський аудит [290, 254, 51]. В нашому подальшому дослідженні ми будемо використовувати аудит ефективності, як узагальнюючу назву для аудиту, основна мета якого зосереджується на питаннях оцінки результативності, економічності та продуктивності надходження та використання коштів державного бюджету.

В законі України «Про Рахункову палату» в ст. 4 ч. 4 зазначено, що аудит ефективності передбачає встановлення фактичного стану справ та надання оцінки щодо своєчасності і 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 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.

Досліджуючи аудит ефективності у державному фінансовому контролі зарубіжних країн Чумакова І.Ю. зазначає, що продуктивність характеризується співвідношенням між продуктом (товаром, послугою) і ресурсами, використаними для їхнього виробництва, результативність –

рівнем виконання організацією намічених цілей у вигляді співвідношення між запланованими і фактичними результатами її діяльності, а під економічністю розуміють мінімізацію витрат на здійснення діяльності організації з урахуванням відповідної якості такої діяльності [291, с. 143].

Нагальність застосування аудиту ефективності саме нині викликана орієнтованістю державної діяльності на отримання результату. Романів Є.М. [224, с. 131] зазначає про складність ситуації, яка склалася у структурах, що здійснюють свою діяльність лише за допомогою бюджетного фінансування. У разі невмілого (неефективного) управління отриманими бюджетними коштами вони обов'язково знову отримають чергову порцію належного їм фінансування без жодних негативних наслідків для себе, але постраждалими тоді будуть звичайні платники податків – погіршиться їхній стан, вони недоотримають деякі товари, роботи чи послуги. Здійснення якісного аудиту ефективності має стати запорукою добробуту усієї держави.

В процесі розвитку та запровадження аудиту ефективності в діяльності Рахункової палати можуть змінюватися підходи та методи його здійснення, різна ступінь уваги може приділятися оцінці економічності використання ресурсів у державному секторі, або питанням досягнення запланованих результатів, об'єктами перевірок можуть бути різні міністерства, або діяльність тих міністрів і державних організацій, що виконують конкретні завдання. При втіленні аудиту ефективності необхідно застосовувати зарубіжний досвід, однак, з урахуванням особливостей національного законодавства та історичних традицій. З метою покращення якості аудиту ефективності цікавою є пропозиція впровадження «бібліотеки кращої практики» – еталона в частині критеріїв і показників, що характеризують ефективність використання бюджетних коштів, у тому числі за різними напрямками витрат [290, с. 61].

Фінансовий аудит та аудит ефективності як форми фінансового контролю в діяльності Рахункової палати є абсолютно різними за методами здійснення, за метою, але одночасно вони є і взаємопов'язаними. В.

Симоненко звертає увагу на існування принципових відмінностей між фінансовим аудитом і аудитом ефективності – як в теорії, так і в практичній діяльності. Кінцева мета фінансового аудиту – отримання доказів правильності фінансового обліку та звітності, а аудиту ефективності – оцінка ефективності ведення господарства. Перш за все, фінансовий аудит зосереджений на фінансовій інформації та перевірці фінансової звітності, в той час як аудит ефективності спрямований, в першу чергу, на аналізі діяльності управлінських структур, управління реалізацією програм, ділових операцій [242, с. 12].

Результати фінансового аудиту використовуються під час проведення аудиту ефективності, як його необхідна складова, що говорить про взаємозв'язок та взаємодоповнення зазначених аудитів. Однак, аудит ефективності також передбачає отримання самостійної інформації для більш глибокого вивчення проблем з використанням цілого арсеналу заходів, в тому числі проведення обстежень, інтерв'ю, опитувань, різного роду порівнянь. У той же час, чим більше неформальної інформації, тим менше до неї довіри. Тому, як показує зарубіжна практика, складовою частиною аудиту ефективності повинен бути аудит достовірності та якості самої інформації [79, с. 32].

Аудит ефективності – це нова філософія державного аудиту, яка на перше місце ставить параметри якості, переносить увагу перевіряючих з мови цифр на сутність питань, що перевіряються. Особливість аудиту ефективності в тому, що він дозволяє встановити взаємозв'язок між діями органів влади та результатами цих дій, визначити проблемні точки і надати конкретні рекомендації з виправлення ситуації [242, с. 14]. В рамках проведення аудиту ефективності не ставиться метою надання загальної оцінки результативності роботи розпорядника бюджетних коштів, який перевіряється – при такому підході неможливо врахувати всій складності і різноманітності сфер його діяльності. Аудит ефективності повинен бути націлений на розробку конкретних рекомендацій щодо вдосконалення та

реалізації програм діяльності об'єктів, що перевіряються, спрямованих на підвищення ефективності використання ними державних коштів. Під час проведення аудиту ефективності має відбуватися співробітництво між Рахунковою палатою та суб'єктами аудиту – перші вказують конструктивно, не критично, на зауваження та розробляють рекомендації їх подолання, другі – приймають надані рекомендації, як можливість та шлях до підвищення економічності, результативності та продуктивності своєї діяльності, прикладаючи максимальні зусилля для їх втілення.

Невідомий В.І. в ході дослідження діяльності Рахункової палати запропонував виділити третій вид аудиту – «аудит адміністративної діяльності, під яким розуміється форма контролю, яка є сукупністю статистичних, ревізійних і аналітичних дій, спрямованих на визначення рівня ефективності державних вкладів у процесі реалізації запланованих цілей» [159, с. 14]. Науковець зазначає, що дослідження економічності, ефективності та результативності виконання державних програм стратегічного характеру та діяльності органів управління потребує системних аналітичних підходів, що реалізуються через таку форму контролю, як аудит адміністративної діяльності. На наш погляд, немає сенсу закріплювати наведену форму аудиту, у зв'язку з повною ідентичністю з метою та завданнями аудиту ефективності.

Наступна форма фінансового контролю, що здійснюється під час діяльності Рахункової палати є ревізія (інспектування), яка на теперішній час, досить часто або ототожнюється або підміняється з аудитом, як у законодавчих актах, так і у наукових публікаціях. Ми погоджуємося з Хомутенко А.В. [284, с. 51], що вони не тотожні та різняться за такими основними характеристиками як то мета, завдання та порядок проведення. Одним із завдань державного аудиту у сфері фінансів є формування пропозицій щодо усунення виявлених недоліків та підвищення ефективності роботи підконтрольного суб'єкта. Таким чином, аудит має виховну, освітню

ознаки та не носить карний характер, що призводить до більшої відкритості сфери державних фінансів.

У літературі відсутнє єдине визначення поняття «ревізія», яке в перекладі з латинської – *revisio*, означає перегляд. Одні вчені визначають її як всеохоплюючий метод фінансового контролю [101, с. 129], [236, с. 159], інші бачать в ній форму фінансового контролю [148, с. 38], [75, с.19], треті зазначають, що вона є комплексною перевіркою всієї фінансово-господарської діяльності підприємства [57, с. 56]. Наведені розбіжності в трактуванні ревізії можуть бути викликані неоднозначністю визначень, які є в нормативних актах, що регулюють діяльність різних органів, оскільки ревізії проводять різні контрольні органи., але з іншого боку – повинне бути єдине узагальнене визначення цього поняття. Яке буде притаманне для діяльності усієї системи органів фінансового контролю.

Досить невирішеним та дискусійним є питання про віднесення перевірки до форм фінансового контролю. Дослідивши погляди багатьох науковців, можна зробити висновок що розмежування перевірки і ревізії відбувається за обсягом питань, які виносяться на розгляд – перевірка має більш вузький характер та відрізняється конкретизацією питань, а ревізія носить всеохоплюючий характер. В Стандарті Рахункової палати «Порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів» від 28.01.2005р. (втратив чинність) було зазначено, що «Рахункова палата здійснює зовнішній контроль у формі ревізії та перевірки (далі перевірка), яка є одним з видів діяльності Рахункової палати», і визначалася як встановлення та аналіз фактів у процесі виконання Державного бюджету України та їх оцінка з точки зору законності, ефективності та доцільності. Навіть на нормативному рівні не лише не були визначені критерії розмежування, а відбувалося ототожнення зазначених понять, хоча стосовно діяльності Рахункової палати вони так і застосовувалися. У новому законі про Рахункову палату згадки про ревізію зовсім відсутні, але в ст.4 ч.3 зазначено, що «фінансовий аудит полягає у перевірці, аналізі та оцінці

правильності ведення, повноти обліку і достовірності звітності щодо надходжень і витрат бюджету ...». Вважаємо недоцільно розмежовувати ревізію та перевірку в діяльності Рахункової палати та слід застосовувати термін «ревізія», як більш широкий та універсальний.

Під ревізією слід розуміти форму наступного фінансового контролю, що є системою обов'язкових контрольних дій згідно заздалегідь затвердженої програми, у вигляді документальної та фактичної перевірки дотримання підприємством, установою чи організацією законодавства з фінансових питань, законності, доцільності й ефективності здійснених господарських і фінансових операцій, достовірності та правильності обліку та звітності. Ревізія є зовнішнім виразом сукупності певних методів, направлених на досягнення поставленої мети.

Ще одним аргументом на користь не виділення перевірки як окремої форми контролю у діяльності Рахункової палати є дослідження Хомутенко А.В., яка ототожнює поняття «перевірка» і «контроль», зазначаючи, що за обсягом контроль поділяється на: тематичний, вибірковий і комплексний. Таким чином, не слід виділяти перевірку як окрему форму. На підтвердження цього необхідно відзначити, що і в науковій літературі, і в нормативно-правових актах слово «перевірка» використовується і в контексті аудиторська перевірка, камеральна перевірка і інших, що свідчить про можливість ототожнення понять «перевірка» та «контроль» [285, с. 127].

Мельник О.П. виділяючи такі форми фінансового контролю як перевірка і ревізія зазначає, що контроль полягає в інспектуванні – контролі за дотриманням законодавства органами державного сектора при використанні і розпорядженні фінансовими і матеріальними ресурсами, формуванні бюджетних зобов'язань, веденні бухгалтерського обліку, складанні фінансової звітності, що здійснюється у формі перевірок і ревізій [148, с. 38]. З наведеним визначенням не можна погодитися – ототожнюючи контроль та інспектування, занадто звужується сфера діяльності першого, що, вважаємо, є неправильним, особливо у діяльності Рахункової палати.

Інспектування, як форму контролю більш доцільно використовувати під час здійснення внутрішнього (урядового) фінансового контролю.

Категорії форми та методу фінансового контролю необхідно розглядати в нерозривному зв'язку. Форма є первинною щодо методу. Метод, як зазначає В.К. Колпаков, дає можливість побачити характер взаємовідносин між суб'єктом і об'єктом впливу, він обов'язково знаходить своє відображення у формі [126, с. 205].

Багато уваги дослідженню зовнішнього державного фінансового контролю присвячено Ю. Болдиревим [27, с. 27], який наголошує, що при виборі форм та методів роботи Рахункової палати необхідно проводити ретельний аналіз ступеня законності і обґрунтованості відповідних рішень уряду, виявлення міри повноти здійснюваного їм внутрішнього контролю, так само як і заходів повноти і своєчасності прийнятого за підсумками останнього. В рамках цієї діяльності аналізуються рішення і документи міністерств і відомств, підприємств і організацій, сенс їх підконтрольності ВОФК полягає не в дублюванні внутрішнього (урядового) контролю, а в повторному огляді – для встановлення ступеня його достатності, а також ступеня повноти і своєчасності урядових заходів щодо усунення допущених порушень і їх наслідків (тобто при перевірці органом зовнішнього державного фінансового контролю навіть найвіддаленішого підприємства-бюджетотримувача основним об'єктом контролю все одно залишається уряд). Такий підхід дозволяє правильно розмістити акценти в організації перевірок, планувати необхідні заходи і вірно визначати як адресат звернень за результатами кожної перевірки, так і заходи, які необхідно вжити. На основі зазначеного, науковець наполягає, що одним з найважливіших методів діяльності Рахункової палати є фіксування їм дій уряду, в тому числі перерахування коштів бюджетотримувачам, що є суттєвим фактором, який попереджує порушення закону та нецільове направлення коштів, а також перешкоджає проведенню урядом фінансових операцій «заднім числом».

Для отримання повної картини механізму функціонування Рахункової палати необхідно визначити, яким чином реалізуються форми її діяльності. Загальноприйнятою аксіомою є реалізація форм через методи. «Метод фінансового контролю» є родовим щодо поняття «метод». Метод (походить від грецького *methodos* – шлях дослідження) – це спосіб дослідження, який визначає підхід до об'єктів, що вивчаються [22, с. 58]. Тлумачний словник містить наступне визначення: метод – спосіб, порядок; прийнятий шлях до ходу, досягнення чого-небудь, у вигляді загальних правил [70, с. 323]. Досить поширеним серед науковців є визначення методу як способу (прийому), який застосовується при здійсненні контрольних функцій відповідними суб'єктами. У юридичній літературі можна зустріти різні підходи до класифікаційних ознак і самого поняття «метод». Що стосується метода фінансового контролю, то Базась М.Ф визначає його як науково обгрунтовану систему способів, прийомів та принципів дослідження діяльності суб'єктів господарювання, всіх юридичних і фізичних осіб, діяльність яких пов'язана з використанням суспільної власності, та її окремих аспектів – фінансових операцій та процесів, які розглядаються з позицій законності, достовірності, доцільності й економічної ефективності, збереження власності, правильності формування й використання капіталу [16, с. 142].

В останній час у зв'язку з розвитком аудиту, досить поширеним є твердження, що способи (прийоми), які застосовуються для здійснення контрольних функцій відповідними суб'єктами, поділяти на методи фінансового контролю й аудиторські процедури [229, с. 160]. М.М. Заваріхін [84, с. 203] сутність методу аудиту ототожнює з методом фінансового контролю, зазначаючи, що аудиту притаманні всі методи, якими користуються при фінансовому контролі. Досліджуючи методологічні основи аудиторської діяльності науковець зазначає, що вони складаються з методів організації аудиторської діяльності, процедур отримання аудиторських доказів та методів, які використовуються під час проведення аудиту і всі

вони здійснюються за допомогою аудиторських процедур. Слово «процедура» походить від латинської *procedo* – проходжу, походжу – означає проведення тих чи інших дій для виконання певної роботи або досягнення певних цілей. Аудиторська процедура – це певний порядок дій аудитора для отримання необхідних результатів на конкретній ділянці аудиту. У діючих нині міжнародних стандартах аудиту визначення поняття «аудиторської процедури» відсутнє. На практиці розрізняють кілька видів аудиторських процедур, а саме: аудиторські процедури по суті, контрольні процедури, процедури узгодження.

Аудиторська процедура по суті включає весь спектр аудиторських дій при вивченні змістовної сторони діяльності аудитуємих об'єктів. Контрольні аудиторські процедури – це те, що прийнято вважати тестами засобів контролю. Аудиторські процедури узгодження – це один з видів послуг, супутніх аудиту, відповідно до міжнародних стандартів аудиту.

На основі вищезазначеного, у подальшому дослідженні будемо притримуватися точки зору, що аудиторська процедура є упорядкованим набором дій аудиторів, направлених на втілення певного методу під час проведення фінансового аудиту або аудиту ефективності. Розглядати кожну окрему процедуру ми не будемо – це не є метою нашого дослідження, нам необхідно дослідити це питання у більш загальному вигляді, а саме – які методи використовує Рахункова палата під час здійснення аудитів. При цьому необхідно погодитися з Гончар І.І., яка зазначає, що на практиці можливі випадки коли окремі методи аудиту можуть ототожнюватись з аудиторськими процедурами в окремий проміжок часу [49, с. 367].

Значне місце в діяльності Рахункової палати посідає експертиза. Експертиза – походить від латинського «*expertus*», що означає «досвідчений», «обізнаний» – метод фінансового контролю, що передбачає дослідження нормативно-правових актів, інших документів, певних питань, явищ з метою надання оцінки та підготовки рекомендацій, відповідного висновку [236, с. 197].

Закон України «Про Рахункову палату» в ст.7 до повноважень палати відносить проведення експертизи поданого до Верховної Ради України проекту закону про Державний бюджет України (включаючи матеріали, що додаються до цього проекту закону) та підготовку відповідних висновків. Лімська декларація ст. 12 наділяє ВОФК у разі потреби надавати у розпорядження Парламенту та державно-управлінського апарату свої професійні знання та досвід у формі експертно-аналітичних висновків, включаючи зауваження до законопроектів та інших нормативних актів фінансового характеру. Керівники державних органів повинні нести відповідальність за прийняття чи відхилення такого експертного висновку; крім того, це додаткове завдання не повинно впливати на майбутні висновки ВОФК та загрожувати ефективності його контрольної діяльності. Нормативні акти з питань запровадження максимально адаптованих та уніфікованих правил бухгалтерського обліку та звітності повинні затверджуватися лише після погодження з ВОФК.

Здійснення Рахунковою палатою експертних дій передбачено і Декларацією про загальні принципи незалежності вищих органів фінансового контролю держав-учасниць СНД, в якій зазначається, що ВОФК можуть виступати експертами з питань удосконалення фінансового і бюджетного законодавства. При цьому вони не несуть відповідальності за прийняття або відхилення парламентом, урядом, іншими державними органами експертних висновків, так само як реалізація цієї функції не повинна визначати результати перевірок, запланованих вищим органом фінансового контролю на майбутнє. Експертиза є одним з основних методів фінансового контролю в діяльності Рахункової палати і носить самостійний характер. Результати експертизи не є обов'язковими для застосування, але мають вагомий консультативний цінність.

Діяльність жодного контролюючого органу неможливо уявити без використання аналізу як методу фінансового контролю, не є виключенням і Рахункова палата. Аналіз – походить від грецького слова «analysis», що

означає «розділяю», «розчленовую». У вузькому розумінні аналіз являє собою розчленовування об'єкта дослідження на складові для вивчення їх як частин цілого, зрозуміти їх внутрішню сутність, визначити роль кожного елемента в досліджуваному об'єкті. Аналіз – це метод фінансового контролю, що передбачає дослідження певних фінансових питань, відповідних документів, фінансово-економічних показників діяльності підконтрольного суб'єкта з використанням аналітичних прийомів з метою надання висновків, оцінки результатів фінансової діяльності, ефективності використання фінансових ресурсів, виявлення порушень фінансової дисципліни та запобігання їх вчиненню [231, с. 40]. Особливістю застосування методу аналізу в діяльності Рахункової палати має стати системний і факторний підхід, а також використання таких аналітичних прийомів як середні та відносні величини, групування тощо. Рахункова палата аналізує виконання Державного бюджету та річний звіт про виконання закону про Державний бюджет України, аналізує ефективність використання суб'єктами господарювання пільг зі сплати обов'язкових платежів, здійснює попередній аналіз, до розгляду на засіданнях комітетів Верховної Ради України 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; аналізує реалізацію наданих Рахунковою палатою рекомендацій (пропозицій) з метою оцінки їх результативності. Таким чином аналіз використовується на всіх стадіях фінансового контролю, незалежно від форми його здійснення.

Окрім зазначених у законі методів, необхідно звернути увагу й на інші – ті що впливають зі специфіки діяльності Рахункової палати.

У багатьох зарубіжних країнах аудит ефективності здійснюється за допомогою методу оцінки ефективності використання видатків державного бюджету, орієнтованих на результат. При цьому необхідно розмежовувати прямі результати діяльності (об'єм наданих державою послуг або виконання робіт) і кінцеві соціальні результати (зниження рівня злочинності) [227].

Бажано втілити зазначений метод в діяльність Рахункової палати, але це потребує розроблення методики його здійснення та методики апробації результатів.

Останнім часом на практиці дедалі більш широкого застосування знаходить моніторинг – від латинського «monitoring», що означає спостереження – це постійне ознайомлення з загальним станом підконтрольного суб'єкта чи окремими напрямками його діяльності. Деякі автори зазначають, що моніторинг є різновидом контролю, пасивною його формою [39, с. 433], тобто вони класифікують його як вид, і як форму. Дмитренко Є. [111] відносить фінансовий моніторинг до методів і форм інспектування фінансового контролю, що дають підстави для застосування фінансово-правових санкцій. Клименко А. вважає, що фінансовий моніторинг є особливою формою фінансового контролю [103, с. 19], Чуніхіна Л. доводить, що фінансовий моніторинг взагалі відноситься до засобів спеціально-кримінологічного призначення, що сприяє ранньому виявленню інформації про сумнівні фінансові операції, які можуть свідчити про ймовірність їх причетності до легалізації «брудних» грошей [292, с. 7]. Визначення фінансового моніторингу як виду фінансового контролю, що полягає в системі дій органів державної влади, спрямованих на здійснення контролю за фінансовими операціями (фінансовими потоками) у державі та запобігання легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом надає Бауман Ю. [19, с. 43]. Застосування моніторингу пов'язують із відслідковуванням ситуації чи процесу у сфері управлінської діяльності, впливу прийнятих управлінських рішень, правових актів на суспільні відносини. Постійне спостереження Рахунковою палатою відбувається, наприклад за виконанням Закону України «Про державний бюджет». Моніторинг, як метод в діяльності палати не обмежений часовими рамками та здійснюється без втручання в діяльність суб'єкта та без його відома. Його основною метою є виявлення ознак, які можуть свідчити про наявність фінансових правопорушень та повідомлення про це підконтрольного суб'єкта

з метою їх припинення або виправлення. Після надання рекомендацій за результатами проведення контрольних заходів підконтрольному суб'єкту, шляхом проведення моніторингу Рахункова палата отримує інформацію стосовно їх виконання.

У фінансовій діяльності спостереження виділяють окремим методом фінансового контролю, але у діяльності Рахункової палати його доцільніше класифікувати як аудиторську процедуру. Також до аудиторських процедур можна віднести обстеження, опитування, дослідження, вивчення, огляд, які сприяють здійсненню державного зовнішнього фінансового контролю. Різноманітний набір аудиторських процедур застосовується при будь-якому методі, сукупність яких знаходить зовнішній вираз у певній формі фінансового контролю.

З огляду на викладене вище, необхідно зазначити, що поки відсутнє нормативне закріплення методології фінансового контролю неможливо говорити про налагоджену роботу системи, направлену на досягнення певного результату. В нашому дослідженні ми розглядали, які саме форми та методи впливають зі змісту закону та специфіки діяльності Рахункової палати, однак необхідно зазначити, що вони не є універсальними для усіх органів фінансового контролю.

Неможливо не погодитися з Басанцовим І.В., що контрольні заходи, як правило, і досі проводяться за формами та методами, які не відповідають сучасним вимогам. Недосконалими також є методики здійснення контрольно-ревізійних, контрольно-аналітичних та експертних заходів. Розроблені Рахунковою палатою та органами урядового фінансового контролю і упроваджені у практику методики організації та здійснення аудиту ефективності, потребують науковометодичного доопрацювання та розроблення уніфікованого нормативно-правового забезпечення. У практичній діяльності органів контролю бракує використання сучасних інформаційних технологій, застосування автоматизованих робочих місць державних аудиторів, цільових програмних комплексів [17, с. 166].

Необхідно звернути увагу на кращий зарубіжний досвід, з подальшою імплементацією в національне законодавство з урахуванням особливостей його впровадження. Насамперед, необхідно визначити статус Рахункової палати – вона діє як орган контролю, або все таки як аудиторська інституція, від чого будуть залежати і основні складові її діяльності.

З метою оцінки ефективності діяльності Рахункової палати на законодавчому рівні (а саме в законі) необхідно закріпити показники, за якими Рахункова палата зобов'язана звітувати щорічно. Такі показники мають враховувати не лише співвідношення виявлених правопорушень та витрат на функціонування вищого органу контролю, а й інші критерії, які відображають результативність діяльності Рахункової палати та дієвість існуючої системи контролю, взаємодії з іншими органами державної влади. Необхідно не обмежуватися показниками кількості проведених контрольних заходів та наданих за ними рекомендацій, а зазначати кількість вже втілених у життя, та кількість які потребують певного часу (більше звітного періоду) для своєї реалізації.

2.3 Принципи діяльності Рахункової палати

Запорукою досягнення мети створення Рахункової палати, як інституту державної влади, що здійснює зовнішній фінансовий контроль за коштами державного бюджету, необхідно визнати принципи, на яких здійснюється її діяльність. В перекладі з латинської принцип (від лат. *prīncipium* – початок, основа) – основне вихідне положення якої-небудь теорії, вчення, науки, світогляду, політичної організації тощо [250, с. 510], саме тому вони є універсальною категорією, що присутня інститутам та органам державної влади, незалежно від їх функціональної направленості, формуючи основу організаційної складової кожного з органів публічної влади, у тому числі і контрольно-рахункових органів. Законодавець завжди намагається закріпити в нормативно-правовому акті перелік принципів, на основі яких діє

відповідний орган. І саме в цей момент виникає питання, а як саме застосовувати такі принципи, або що вони собою уявляють? Жоден закон або нормативно-правовий акт не містить визначення принципів, лише їх перелік, що викликає необхідність розроблення понятійно-категоріального апарату, для їх кращого розуміння і впровадження. Необхідно погодитися з висловленнями науковців про динамічність принципів фінансового контролю, що обумовлено формуванням на протязі певного історичного проміжку часу, на підставі та з урахуванням конкретних результатів контрольної діяльності, вивченням наукового підходу до цього питання та проекції його на суспільні відносини, що існують на тому чи іншому етапі розвитку країни та їх використання з максимальною ефективністю [167, с. 164].

Прикро усвідомлювати використання лише невеликої частки потенціалу Рахункової палати через законодавчу неврегульованість. Запорукою якісного та результативного реформування Рахункової палати має стати нормативне визначення принципів на яких ґрунтується її діяльність.

Теоретичною основою нашого дослідження виступали Конституція України, Закон України «Про Рахункову палату», міжнародні декларації, роботи провідних українських і зарубіжних науковців, які займалися дослідженням принципів фінансового контролю та Рахункової палати зокрема. Контроль (від фанц. «controle – перевірка або спостереження з метою перевірки), contra – префікс, що означає «протидію» тому, що виражено в другій частині слова; gole – «міра впливу, значення, ступінь участі в чомусь». В такому розумінні більш правильніше тлумачити слово «контроль» як перевірку, а також спостереження з метою перевірки для протидії чомусь небажаному, виявлення, попередження та припинення протиправної поведінки з боку будь-кого [245, с. 107]. Ніщимна С.О. досліджуючи принципи зовнішнього фінансового контролю наводить такі доктринальні погляди, щодо визначення принципів контролю: 1) розроблені з урахуванням досягнень науки управління і втілені в практику організаційні

та правові основи здійснення контролю, що забезпечують його результативність (Ю.П. Битяк); 2) основна ідея, яка є найвищою концентрацією теорії та практики, синтез роздумів та досвіду; усвідомлені, засвоєні та перетворені у практичну діяльність професійні переконання (В.М. Горшенев, І.Б. Шахов); 3) науково розроблені та апробовані практикою політичні, організаційні й правові засади організації контролю, які забезпечують його ефективність (О. Шоріна); 4) вихідна, керівна, основна ідея, що концентрує у собі досягнення науки і практики, виражає соціальні інтереси, виконує функцію загально нормативного орієнтира здійснення контрольної діяльності у сфері оподаткування, що спрямована на вдосконалення та ефективність такої діяльності (О.О. Яковенко); 5) основи здійснення і організації контролю у державному управлінні, які забезпечують його ефективність (О.П. Полінець) [169, с. 200]. Принципи контролю це загальна категорія, похідними від неї будуть принципи фінансового контролю, які також існують в безліч інтерпретаціях.

Зубенко Г.В. зазначає, що в діяльності контрольно-рахункових органів, принципи можна визначити як сукупність вихідних базових положень, керівних ідей, на підставі яких вони функціонують [88, с. 53]. Відносно визначення принципів фінансового контролю серед науковців немає єдиної точки зору, що пояснюється відсутністю нормативно-правового акту, який би охоплював засади здійснення внутрішнього і зовнішнього контролю.

Досліджуючи принципи на яких повинен базуватися державний фінансовий контроль Б.Г. Преображенський запропонував систему, яка складається із двох груп: 1) принципи організації державного фінансового контролю; 2) принципи його здійснення. До першої групи віднесені наступні принципи: розмежування компетенції органів державного фінансового контролю; незалежність органів державного фінансового контролю та наявність правового механізму гарантій здійснення покладених на них фінансово-контрольних функцій; координація діяльності органів державного фінансового контролю та органів муніципального фінансового контролю.

Другу групу складають такі принципи: ефективності, об'єктивності, системності та плановості фінансово-контрольних заходів; гласності [53, с. 34].

Економісти дотримуються думки, що державний фінансовий контроль має бути заснований, в першу чергу, на загальних принципах управління, якими є принципи плановості, системності, безперервності, законності, об'єктивності, незалежності, гласності, ефективності.

Воронова Л.К. зазначає, що принципи, на яких будується фінансовий контроль в сучасний період, були сформульовані у Лімській декларації. Дослідниця до них відносить принципи законності, незалежності, об'єктивності, компетентності, оперативності, гласності, дотримання професійної етики. Однак вони не внесені до нормативних актів, які визначають правовий статус фінансово-контролюючих органів України, бо вони були прийняті раніше, ніж сформульовані в Лімській декларації, більшість з них покладена в основу побудови органів фінансового контролю України. Особливо це стосується правового статусу Рахункової палати [43, с. 82-83]. Лімська декларація була прийнята ще в 1977 р. Міжнародною організацією INTOSAI, але Рахункова палата стала членом цієї організації лише в 1998 р., після прийняття Закону України «Про Рахункову палату» у 1996 р., що спричинило відсутність принципів декларації в національному законодавстві. Зазначені Вороновою Л.К. принципи, а також принцип доказовості закріплені в Декларації про загальні принципи діяльності вищих органів фінансового контролю держав-учасниць Співдружності Незалежних Держав, але національним законодавством досі не імplementовані.

В залежності від рівня закріплення у нормативних документах класифікацію дає Бровкіна Н.Д.: принципи, що зазначаються у міжнародно-правових актах; принципи, що містяться в законах; принципи, що містяться в інших нормативно-правових актах; принципи, які не відображені в нормативних документах [30, с. 147]. Безспірно заслуговує на увагу дослідження Пожар Т.О., яка надала власну класифікацію та обґрунтування

принципів фінансового контролю: незалежність вищих органів контролю, незалежність членів і службовців вищих органів державного контролю, фінансова незалежність вищих органів контролю; законність; неупередженість; системність; систематичність; економічність; оперативність; публічність; конфіденційність [190, с. 239-240]. Савченко Л.А. до основних принципів фінансового контролю відносить: законність, плановість, публічність, незалежність, об'єктивність, компетентність, оперативність, системність, зазначаючи, що вони одночасно виступають принципами його організації та принципами діяльності суб'єктів фінансового контролю, оскільки вони і реалізуються під час діяльності останніх [236, с. 69]. На основі зазначеного вище, можна стверджувати, що дослідниця не підтримує поділ окремо на організаційні принципи та принципи діяльності (функціональні).

Дуже цікавою є авторська позиція Синюгіної Н.В., яка до вичерпного переліку принципів державного фінансового контролю відносить наступні: незалежність, законність, системність, систематичність, об'єктивність, публічність і розвиток. Інші принципи, виділені вченими, дослідниця відносить до окремих характеристик державного фінансового контролю. Наприклад, відповідальність, моральні і теоретичні переконання, етичні принципи, компетентність відносяться до принципів діяльності суб'єктів державного фінансового контролю. В той же час, гласність є синонімом публічності, неупередженість – об'єктивності. А такі принципи як економічність, оперативність, плановість не доцільно закріплювати в якості принципів тому, що вони не можуть мати місце у всіх без виключення заходах державного фінансового контролю. Принцип конфіденційності взагалі суперечить принципу публічності, а принцип розподілу контрольних повноважень входить до складу принципу системності. До того ж, перелік принципів, на думку автора, доцільно доповнити принципом розвитку. Необхідність такого принципу зумовлена тим, що лише перебуваючи у стані

постійного розвитку державний фінансовий контроль буде дієвим та ефективним [245, с. 110].

Для дослідження принципів діяльності Рахункової палати необхідно звернутися до міжнародних рекомендацій і документів, які складають основу, в тому числі і правову, діяльності будь-якого сучасного ВОФК. До них відносяться Лімська та Мексиканська декларації.

Головним документом, в якому з урахуванням побудови різних систем фінансового контролю було закріплено принципи здійснення контролю є Лімська декларація керівних принципів фінансового контролю. Система побудови фінансового контролю у більшості країн є однотипною. Переліку принципів зазначений документ не містить, вони впливають з його змісту, що спричиняє їх різне виділення та трактування серед науковців. Бондаренко А.І. визначає наступні принципи закріплені в декларації: законність, незалежність, гласність, публічність, ефективність, запобігання порушенням, обов'язковість настання відповідальності (невідворотність покарання) за скоєні порушення фінансової дисципліни та законності [28, с. 17]. Савченко Л.А. відносить наступні: незалежність, об'єктивність, гласність, компетентність [236, с. 69]. Досліджуючи положення Лімської декларації, ми дійшли висновку, що мова йде про наступні принципи: законність, ефективність, незалежність, компетентність, гласність, об'єктивність та плановість. Принципу незалежності світова спільнота приділяє більше всього уваги, зазначаючи, що саме він є основою та запорукою якісного функціонування ВОФК. Для його детальної регламентації була прийнята «хартія незалежності».

Мова йде про Мексиканську декларацію незалежності, яка є другим вагомим документом для Рахункової палати, що є членом INTOSAI, активно приймає участь у робочих групах і комітетах цієї організації, а також здійснює свою діяльність на засадах її стандартів та принципів. Декларація містить вісім основних принципів функціональної та організаційної незалежності ВОФК, необхідних для реалізації повноважень в сфері

фінансового контролю за бюджетними коштами, які можна охарактеризувати наступним чином:

- Незалежність в юридичній сфері – закріплення статусу ВОФК в Конституції та законі, з визначенням його компетенції, місця і ролі в державному устрої країни.
- Незалежність в економічній сфері – забезпечення ВОФК необхідними фінансовими, матеріальними і трудовими ресурсами. ВОФК самостійно має визначати свій бюджет з метою незалежності від уряду.
- Кадрова незалежність – призначення керівників ВОФК та їх членів на термін більший ніж термін дії органу, який здійснює призначення, і процедура їх звільнення з посади ніяк не залежить від рішення владних структур. Тільки це може забезпечити виконання аудиторами своїх обов'язків без страху стати об'єктом переслідування або покарання.
- Незалежність у сфері аудиту. Для ефективного виконання своїх обов'язків ВОФК повинні мати можливість самостійно визначати теми аудиторських перевірок, робочі плани, методи і способи їх виконання, а також власну організаційну структуру і управління справами. У своїй роботі ВОФК не повинні підкорятися ніяким законодавчим або виконавчим органам країни або перебувати під їх впливом.
- Незалежність в джерелах інформації. Підконтрольні організації мають обов'язково надавати аудиторам ВОФК необхідну інформацію та документи, необхідні для виконання ними своїх функцій, без будь-яких обмежень.
- Незалежність в презентації результатів аудиту. ВОФК повинні інформувати про результатах своєї діяльності як мінімум один раз на рік.
- Незалежність у визначенні змісту звітів і часу публікації. ВОФК самостійно визначають зміст і час публікації звітів і не обмежуються в праві публікувати та розповсюджувати їх після офіційної презентації відповідним органам влади.

- Незалежність в наступному контролі. ВОФК повинні мати можливість самостійно впливати на відповідальне ставлення до результатів своїх перевірок та висновків, контролювати виконання рекомендацій

Авторами декларації визнається, що жоден з ВОФК на даний момент не виконує всіх зазначених принципів, з метою покращення ситуації та досягнення незалежності видаються супровідні посібники, в яких представлено світовий досвід її досягнення.

ВОФК держав-учасниць СНД 8.06.2001 р. в Києві на основі Лімської декларації прийняли Декларацію про загальні принципи діяльності вищих органів фінансового контролю країн-учасниць СНД до яких відносяться: законність, незалежність, об'єктивність, компетентність, оперативність, доказовість, гласність, дотримання професійної етики [71].

Принципи фінансового контролю виступають основними засадами, на яких базується організація діяльності системи органів, які її складають. В діяльності Рахункової палати, як елементу фінансової системи, вони також мають знайти своє відображення, однак з урахуванням специфіки її діяльності.

В Законі України «Про Рахункову палату» в ст. 3 закріплено, що діяльність Рахункової палати ґрунтується на принципах законності, незалежності, об'єктивності, безсторонності, гласності та неупередженості. Нормативно-правове закріплення принципів діяльності ВОФК є міжнародною практикою, що має на меті досягнення максимальної ефективності роботи цього надважливого для функціонування держави органу.

Закон про Рахункову палату Республіки Болгарія закріплює такі принципи, на яких здійснюється її діяльність: незалежність, об'єктивність, сумлінність; професіоналізм, цілісність, неупередженість; послідовність та передбачуваність; публічність та прозорість; довіра, співпраця та конструктивність. Рахункова палата Грузії здійснює свою діяльність на основі принципів законності, об'єктивності, незалежності та гласності.

Положення про Рахунковий комітет з контролю за виконанням республіканського бюджету Казахстану принципи діяльності не містить. Закон про Верховну Контрольну Палату Республіки Польща в ст. 5 наголошує, що вона здійснює контроль з точки зору законності, економічності, доцільності та сумлінності. Окремо статті про принципи діяльності не містить.

Толокнова Т.Б досліджуючи діяльність Європейської рахункової палати, виділяє наступні принципи: незалежність, колегіальність прийняття рішень, системність та плановість, об'єктивність, підбір виду перевірки та гласність, зазначаючи, що палата перш за все в своїй діяльності керується Лімською декларацією [268, с. 58-63]. Єдиної позиції щодо нормативного закріплення принципів діяльності ВОФК в світі не склалося. Наслідком такої тенденції, вважаємо закріплення принципів діяльності ВОФК у міжнародних нормативних актах, що виступає підставою необов'язкового їх закріплення в національному законодавстві.

Багато вчених поділяють думку, що окрім прямо закріплених в законодавстві принципів, можна виділити ті, які впливають зі змісту статей – спеціальні принципи. Стосовно спеціальних принципів, В.І. Зажицький, зазначає, «якщо в законі немає прямої заборони формулювати на основі аналізу відповідних приписів інші принципи, не висловлені в окремій статті, яка присвячена принципам, то їх можна сформулювати» [85, с. 73]. Гриценко О.І в діяльності Рахункової палати виділяє принципи законності, об'єктивності, незалежності, гласності, прозорості, дієвості, цілеспрямованості та наукової обґрунтованості, безперервності, системності, плановості, колегіальності і єдиноначальності, ієрархічності, диференціації функцій [62, с. 50].

У своєму дисертаційному дослідженні Невідомий В.І. дійшов висновку, що конституційно-правовий статус та діяльність Рахункової палати в Україні має реформуватися через утвердження таких принципів, як незалежність, законність, демократизм, гуманізм, гласність, об'єктивність, політична коректність, професіоналізм, системність та плановість [159, с. 15].

Роговенко Д.С. є прихильником поділу принципів вищих органів фінансового контролю на організаційні принципи, які стосуються загальних засад організації даних органів, та принципи діяльності, на яких базується діяльність рахункових органів. До першої групи відносяться колегіальність, єдиноначальність, системність та плановість. Друга група принципів включає в себе законність, незалежність, об'єктивність та гласність [219, с. 123].

Видатний російський фінансист, який займався дослідженням Рахункової палати Погосян Н.Д. виділяє наступні принципи, на основі яких вона повинна виконувати свої обов'язки: законність, об'єктивність, незалежність, гласність, відповідальність [189, с. 137].

В. Симоненко зазначав, що найважливішими принципами, на яких повинен базуватися аудит бюджету, є: принцип максимальності, коли досягається найбільший ефект вже при використанні виділених бюджетних коштів їх розпорядниками; принцип мінімальності – мінімальними засобами (витратами) досягається найвищий успіх у просуванні до наперед заданої мети. Принцип мінімальності окремими дослідниками трактується більш широко як принцип ощадливості, тобто підпорядкування бюджетної політики принципом економичності у формі мінімальності [243].

Дослідивши точки зору багатьох науковців відносно принципів функціонування Рахункової палати, як вищого органу фінансового контролю до принципів зазначених у законі вважаємо доцільно додати принцип системності. Для обґрунтування наведеної думки необхідно навести характеристику кожного принципу.

Принцип законності обумовлений Конституцією України, у відповідності з нормами якої держава, всі її органи діють на основі законності, забезпечуючи охорону інтересів суспільства та громадян. Лімська декларація зазначає, що основні контрольні повноваження ВОФК мають бути закріплені в Конституції, деталі можуть встановлюватися в законі. Повноваження повинні чітко визначати закони, що забезпечить надійну правову базу для здійснення фінансового контролю. В Юридичній

енциклопедії зазначається, що законність постає у кількох вимірах: як принцип здійснення державно-владних повноважень; як принцип поведінки фізичних і юридичних осіб у сфері права; як принцип побудови системи нормативних актів; як режим соціально-політичного життя, що визначає реальність писаного права та ступінь його втілення [311, с. 498]. Законність може розглядатися у вузькому та широкому змісті цього визначення. У першому випадку, більш поширеному, під законністю розуміється точне та однакове дотримання та виконання закону. Трактуючи поняття законності у широкому змісті слід погодитися із визначенням професора В.В. Ключкова, який вважає, що у найбільш лаконічній формі законність можна визначити як сукупність взаємопов'язаних соціальних, політичних та юридичних вимог та їх реалізація у житті суспільства [104, с. 134]. Законність може існувати лише при наявності стабільного законодавства, норми якого відповідають міжнародним актам, не суперечать одна одній, оскільки вони закріплюють завдання і повноваження відповідних суб'єктів фінансового контролю, в нашому випадку – Рахункової палати, що сприяє їх належній діяльності. Недостатня правова розробка певних питань, які підлягають правовому регулюванню, застарілість деяких норм, суперечність одна одній негативно впливають на впровадження принципу законності й, відповідно, діяльність органу контролю, оскільки створюються додаткові труднощі для правильного застосування норм права [228, с. 52]. На переконання Погосян Н.Д. [189, с. 139-140] вимоги законності в діяльності Рахункової палати можна поділити на дві групи: які залежать від її власної діяльності і які не залежать від неї. До вимог законності, які безпосередньо залежать від діяльності Рахункової палати можна віднести наступні: 1) легітимність дій Рахункової палати та її аудиторів, тобто дотримання відповідних процесуальних та інших норм права, які регламентують порядок реалізації Рахунковою палатою контрольних повноважень відносно підконтрольних об'єктів; 2) легітимність рішень Рахункової палати, тобто їх відповідність вимогам закону та іншим нормативно-правовим актам; 3) адекватність

реагування Рахункової палати на результати перевірок та інших контрольних заходів; 4) своєчасне та точне виконання доручень, наданих Рахунковій палаті уповноваженими органами державної влади. До вимог законності, які не залежать від діяльності Рахункової палати необхідно віднести: 1) якість та легітимність законів та інших нормативно-правових актів, в рамках яких вона здійснює свою діяльність. Законодавством передбачені, хоча і побічно, різні форми реагування Рахункової палати на неправомірні акти; 2) законність доручень адресованих Рахунковій палаті; 3) законність іншого впливу на Рахункову палату з боку повноважених та неповноважних органів. Діяльність Рахункової палати має бути обов'язково підпорядкована вимогам закону. Деякі науковці наполягають, що дотримання принципу законності означає встановлення відповідальності для посадових осіб Рахункової палати в разі вчинення ними діянь, що порушують даний принцип [237, с. 136]. Вважаємо, що відповідальність членів Рахункової палати та підконтрольних суб'єктів є обов'язковою умовою для досягнення ефективного фінансового контролю. Реалізація принципу законності, в деякій мірі, переплітається з реалізацією принципу незалежності. Для того, щоб ВОФК виконував свої обов'язки та здійснював діяльність виключно на засадах Конституції та Законів України, він повинен мати достатній рівень незалежності від інших державних органів та посадових осіб.

Принцип незалежності досить детально регламентований Лімською та Мексиканською деклараціями. Важливе місце в Лімській декларації відводиться питанням незалежності вищих контрольних органів, які зможуть виконувати покладені на них завдання об'єктивно та ефективно лише у випадку, коли вони незалежні від організацій в яких здійснюється перевірка, і захищені від стороннього впливу.

Андрєєв А.Г. зазначає про існування «абсолютної незалежності» та «відносної незалежності». Органи фінансового контролю повинні бути відносно незалежними від інших державних органів, абсолютно незалежними від установ, що контролюються. Водночас, абсолютно

незалежним від будь-яких державних органів, інших осіб тощо повинен бути в державі ВОФК. Фінансовий контроль важче поставити в незалежне становище, оскільки фінансовий контроль – це не контроль дії будь-якої окремої частини адміністративного апарату, але всієї фінансово-господарської діяльності органів управління в цілому [10, с. 64]. Прикро, але необхідно зазначити, про відсутність закріплення в Конституції України статусу ВОФК за Рахунковою палатою.

Зарубіжна практика свідчить, що незалежність ВОФК може закріплюватися як в Конституції, так і на рівні закону. Конституція Німеччини прямо встановлює, що члени Федеральної рахункової палати користуються суддівською незалежністю, подібна міра міститься в Конституції Чеської Республіки, в Конституції Італійської Республіки зазначено, що незалежність Рахункової палати та її членів від Уряду забезпечується законом, Конституція Іспанії підкреслює, що члени Рахункової палати володіють тією ж незалежністю і незмінністю і на них розповсюджується ті ж умови про несумісність посад, що й на суддів. Закони Чехії, Німеччини, Кореї підкреслюють незалежність рахункового органу як державного інституту [220, с. 468-469]. Слід відмітити, що принцип незалежності відноситься не лише до органу фінансового контролю взагалі, але й поширюється на індивідуальну незалежність його аудиторів. Погосян Н.Д. зауважує, що такий підхід не може отримати однозначної оцінки – якщо говорити про повну незалежність Рахункової палати, то за статусом вона має прирівнюватися до органів судової влади. Тоді елементами її статусу мають стати безстроковість повноважень аудиторів, власне право виносити рішення, які мають юридичні наслідки, визначати міру та форму покарання винних осіб, але при цьому вона має бути позбавлена права на проведення перевірок за власною ініціативою [189, с. 137]. Лімська декларація зазначає, що абсолютна незалежність державних органів не можлива, оскільки вони є частиною держави в цілому, вищий контрольний орган повинен мати функціональну й організаційну незалежність, необхідну для виконання своїх

завдань. Закон України «Про Рахункову палату» в ст. 3 зазначає, що палата є організаційно, функціонально та фінансово незалежною, самостійно планує свою діяльність. Організаційна незалежність забезпечується: порядком призначення на посади та звільнення з посад членів Рахункової палати, що встановлений Конституцією України та Законом; визначеними в законодавстві гарантіями діяльності; особливим, встановленим законом, порядком забезпечення діяльності палати. Функціональна незалежність реалізується під час здійснення повноважень палатою незалежно від будь-якого незаконного впливу, тиску або втручання, яке тягне за собою відповідальність встановлену законом. Припинення повноважень парламенту не є підставою для припинення повноважень членів палати. Фінансова незалежність реалізується шляхом самостійного визначення потреб у фінансовому забезпеченні, які здійснюються за рахунок коштів державного бюджету

Функціональний аспект незалежності рахункових органів повинен виявлятися у самостійному обранні тем для зовнішнього державного фінансового контролю (аудиту), які мають бути закріплені в Законі. Говорячи про незалежність ВОФК, перш за все слід мати на увазі незалежність цих органів від впливу виконавчої влади, діяльність якої в частині цільового використання державних бюджетних коштів вони контролюють. Фінансова незалежність є головною умовою самостійності ВОФК, тому що фінансові обмеження матеріального забезпечення тягнуть за собою зниження ефективності його практичної функціональної діяльності. Функціональна незалежність має проявлятися в умовах свободи, як механізму творчого саморозвитку людини, в якому вона може ефективно працювати. Як зазначав лауреат Нобелівської премії з економіки Амартія Сен, під свободою потрібно розуміти не тільки гарантії прав людини і громадянина, але також свободу від злиднів і насильства, від убогості економічних можливостей і соціальних нестатків, від убогості структур, які обслуговують населення, а також від нетерпимості або від надмірної активності репресивних установ [241]. Як

наочно підтвердив досвід останніх десятиліть, гарантії свободи не виникають самі по собі і не існують у безповітряному просторі. Для того щоб їх створювати, розвивати і підтримувати, потрібні, перш за все, сильні державні інститути, стабільна Конституція і ефективна правова система [77, с. 73].

Принцип об'єктивності виступає визначальною умовою ефективності роботи незалежного органу фінансового контролю, оскільки без нього втрачається сенс контролю. Об'єктивність передбачає необхідність забезпечення контролюючими суб'єктами неупередженого підходу до підконтрольних суб'єктів під час проведення контрольних дій, узагальнення результатів контролю, які повинні ґрунтуватися на достовірній інформації, а також точність, достовірність результатів контролю. Державний фінансовий контроль має здійснюватися кваліфікованими фахівцями з використанням фактичних документальних даних, згідно з порядком, визначеним законодавчо, шляхом використання методів, які б гарантували отримання повної і достовірної інформації. Забезпеченням цього принципу є: наявність у членів Колегії Рахункової палати права на окрему думку, яка має ґрунтуватися виключно на доказах, які отримані та зібрані із дотриманням стандартів ВОФК; гарантії надання необхідної інформації за запитом палати в ході проведення аудиту, контролери-аудитори мають вишукувати інформацію, яка дає уявлення про об'єкт контролю та інші сторони контролю, однак висновки аудиторів не повинні залежати від такої інформації; взаємодія ВОФК з іншими органами державної влади про результати вже проведених контрольних заходів; притягнення членів Рахункової палати та посадових осіб апарату Рахункової палати до відповідальності за протиправні дії чи бездіяльність. Кодекс етики INTOSAI принципи незалежності, об'єктивності та неупередженості не розмежовує та наголошує на їх взаємозв'язку та взаємопроникненні. Члени палати мають бути незалежними від об'єктів контролю та інших зацікавлених осіб, вони мають бути об'єктивними при вирішенні питань і проблем над якими вони працюють. Незалежність та неупередженість контролерів-аудиторів має бути

на лише у дійсності, але й в уявленні людей. Особисті та зовнішні інтереси не повинні зашкоджувати незалежності контролерів-аудиторів, що виражається в утриманні від роботи, у якій вони мають особистий інтерес. Об'єктивність та неупередженість у звітах, які мають бути чіткими та об'єктивними [108].

Принцип неупередженості є провідною засадою справедливості та законності діяльності Рахункової палати, який забезпечує безсторонність посадових осіб при здійсненні контрольних заходів та відсутність неправомірної зацікавленості в їх результатах. Вибір підконтрольних об'єктів та підходи до здійснення контролю за їх станом і діяльністю повинні бути єдиними, об'єктивними та неупередженими. Принцип неупередженості має реалізовуватися щодо: планування та здійснення контрольних заходів відносно конкретних підконтрольних суб'єктів; відсутності матеріальної зацікавленості в ході проведення контрольного заходу або в висновках за його результатом; висвітлення, обговорення та рекомендацій за результатами контрольних заходів; відсутності родинних зв'язків між членами Рахункової палати та членами Рахункової палати та підконтрольним суб'єктом. Ківалов С.В. та Залюбовська І.К. зазначають, що принцип неупередженості досягається шляхом покладання завдань контролю на осіб, які не мають підстав бути зацікавленими в певному його результаті, він є виявом принципу законності, а також тісно пов'язаний з принципом об'єктивності [99, с. 40]. На наше переконання принцип неупередженості є досить близьким з принципом безсторонності.

Словник української мови визначає безсторонній – той, що складає думку про кого-, що-небудь або щось робить на підставі об'єктивних фактів, а не особистого почуття; неупереджений, справедливий [249, с. 148]. Принцип безсторонності останнім часом набув поширення в суддівській системі та адміністративно-процедурному праві. Стосовно безсторонності членів Рахункової палати можна виділити дві вимоги: вони повинні бути суб'єктивно вільними від упередження чи зацікавленості в результаті своєї діяльності, по-друге, вони також мають бути безсторонніми з об'єктивної

точки зору, тобто мають надати досить гарантій для виключення будь-якого обґрунтованого сумніву з боку підконтрольних суб'єктів стосовно їх безсторонності. В правилах професійної етики посадових осіб Рахункової палати про принцип неупередженості є лише згадка, але визначення та в чому він має проявлятися не вказано, а про принцип безсторонності згадки немає зовсім [194].

В преамбулі Лімської декларації вказується на необхідність опублікування звітів контрольних органів про перевірки з метою посилення стабільності і подальшого розвитку держав. Ця доповідь повинна бути опублікована, що забезпечить інформування широкого кола осіб та викличе дискусію і в такий спосіб створить більш сприятливий клімат для реалізації висновків і рекомендацій вищого контрольного органу. Реалізація вищенаведеного є втіленням принципу гласності. Фінансово-контрольна діяльність носить публічний характер, в той час як гласність може мати обмеження щодо державної або комерційної таємниці.

На сьогодні найбільш гострою проблемою щодо реалізації принципу гласності є проблема «відкритості» органів державної влади, в нашому випадку в особі Рахункової палати, оскільки їх діяльність ще досі здійснюється на засадах адміністративно-бюрократичного апарату радянських часів. Так, ст. 30 Закону України «Про Рахункову палату» закріпила її обов'язок щодо інформування про свою діяльність та прийняті рішення. Вказано і шляхи, якими така інформація має доводитись до відома заінтересованих осіб – одночасно із поданням Верховній Раді України щорічного звіту вона розміщує його на своєму веб-сайті для відкритого доступу у формі відкритих даних відповідно до Закону України «Про доступ до публічної інформації», також регулярно оприлюднює у засобах масової інформації інформацію про свою діяльність, включаючи звіти про здійсненні заходи державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту), а також розміщує таку інформацію, плани роботи та Рішення палати на офіційному веб-сайті. Однак на практиці жоден із перелічених у Законі шляхів

інформаційного обміну не використовується посадовими особами Рахункової палати в достатній мірі. Органи влади не звикли почуватися «слугами народу». Інформація про їх діяльність є вкрай куцою, обмеженою і переважно тенденційною. Головним джерелом такої інформації для більшості населення є опубліковані нормативні акти та періодичні статті в пресі або репортажі по телебаченню. Досі для широкого загалу залишається невідомою структура і штат Рахункової палати, не кажучи вже про центральний апарат та територіальні управління. Не проглядається прагнення чиновників виправдати перед платниками податків сам факт свого існування. Загалом відсутня (або просто не розповсюджується) статистика про роботу Рахункової палати, з якої б пересічний громадянин міг зробити висновок про ефективність її діяльності, особливо у сфері здійснення зовнішнього фінансового контролю (аудиту).

Слід пам'ятати, що гласність – не вигадка ідеологів комуністичного режиму, а політико-правова ідея, що виникла на хвилі підйому ліберально-демократичної доктрини і довела свою прогресивність та ефективність протягом останніх двох століть на практиці провідних держав Заходу. Справжній гуманізм і демократизм держави можливий тільки в умовах «відкритого» суспільства, здатного до самоконтролю та саморегуляції за допомогою втілення в життя принципу гласності, тому Україна теж має йти цим шляхом, якщо хоче у XXI столітті бути цивілізованою європейською державою, в якій людина, її права і свободи є найвищою соціальною цінністю [267, с. 23].

Вищенаведені принципи прямо закріплені в Законі України «Про Рахункову палату». Науковці виділяють ще принцип компетентності, який, на нашу думку, не потребує самостійного закріплення, його можна розглядати через широке тлумачення принципу об'єктивності. Для підвищення об'єктивності результатів контрольної діяльності. Рахункова палата в межах своєї компетентності має право залучати державні контрольні органи та їх посадових осіб, а також недержавні аудиторські служби та

окремих висококваліфікованих спеціалістів на договірній основі. Для об'єктивного прийняття відповідних рішень у сфері контролю необхідно залучитись висококваліфікованими, досвідченими професіоналами, які відповідають усім вимогам для зайняття відповідної посади.

Виділення принципу відповідальності за фінансові правопорушення, ми вважаємо необґрунтованим, оскільки невідворотність відповідальності за порушення закону – загальноправовий принцип і нелогічно спеціально виділяти фінансовий аспект.

Серед науковців поширеною є точка зору з виділення такого принципу діяльності як публічність. Савченко Л.А. розмежовує гласність та публічність, оскільки під гласністю розуміється обов'язковість проходження фінансових документів, висновків про діяльність відповідних контрольних органів через представницькі органи, а публічність – це доведення результатів діяльності органів фінансового контролю до відома громадськості [236, с. 76].

Прозорість є одним з основних принципів діяльності Рахункової палати, а однією з найголовніших задач, поставлених перед ВОФК, є забезпечення прозорості діяльності шляхом інформування зацікавлених органів влади та громадськості про свої стратегічні і річні плани, про результати діяльності та надані рекомендації.

Принцип плановості відбито в ст. 27 Закону України «Про Рахункову палату», в якій зазначається, що її діяльність здійснює згідно з планами роботи, які затверджуються на засіданні Рахункової палати.

В стандартах Європейської Рахункової палати вперше зустрічається принцип «професійного скептицизму». Аудитор зобов'язаний планувати та здійснювати свою діяльність «з долею професійного скептицизму», тобто допускати існування обставин, які можуть вплинути на неправильну або помилкову оцінку фінансової звітності [268, с. 67].

Вважаємо доцільним доповнити на законодавчому рівні принципи діяльності Рахункової палати принципом системності. Державний

фінансовий контроль повинен розглядатися як цілісна система, що включає горизонтальні та вертикальні взаємозв'язки між об'єктами і суб'єктами державного фінансового контролю. Системність означає, що контролери-аудитори мають охопити контрольними заходами всі групи підконтрольних суб'єктів чи об'єктів контролю за певний проміжок часу. Діяльність в єдиній системі передбачає її координованість, Рахункова палата за всіма ознаками може і повинна здійснювати таку діяльність для досягнення високого результату за ефективним використанням та надходженням коштів державного бюджету.

Вважати перелік принципів, які сприяють діяльності Рахункової палати, вичерпним чи навіть остаточним є недоцільним, адже сучасна, іноді непередбачувана контрольно-перевірочна діяльність, дуже просто може час від часу не тільки вносити зміни в уявлення кожного вченого, а й утворювати нові, й ще ніким інколи не згадувані принципи контролю за публічними фінансами. На основі викладеного вище можна стверджувати, що принципи діяльності Рахункової палати знаходяться в постійному розвитку, що обумовлено специфікою її діяльності.

Висновки до розділу 2

1. Фінансовий контроль є спеціальною категорією фінансового права, вираженій у правовій формі та направлений на досягнення певної мети шляхом реалізації компетенції. Компетенція Рахункової палати – сукупність повноважень, виражених у певних правах та обов'язках її членів, відносно підконтрольних об'єктів з метою контролю коштів державного бюджету, що мають нормативне закріплення та невиконання або незалежне виконання яких передбачають настання відповідальності. Компетенція Рахункової палати визначається належністю об'єкта контролю та правовідносин до предмета відання ВОФК та повноважень (прав та обов'язків), якими

наділений сам орган та його посадові особи для досягнення мети його створення, що закріплена в ст. 98 Конституції України.

2. Похідним від компетенції є повноваження, які є одним з її елементів. Для Рахункової палати як органу державної влади характерно ототожнення повноважень з «правообов'язками», коли права органу на здійснення певних дій одночасно виступають обов'язком їх здійснення, інакше це може бути розглянуто як невиконання покладених повноважень. Основні повноваження Рахункової палати за формами здійснення можна поділити на контрольні, аудиторські, експертні та аналітичні.

3. За результатами контрольних заходів Рахункова палата може надавати рекомендації (пропозиції), на які мають відреагувати об'єкти контролю. Механізм впровадження рекомендацій та подальший контроль або нагляд за їх втіленням не передбачений. З метою підвищення стимулювання на виконання, пропонуємо ст. 7 п. 8 Закону України «Про Рахункову палату» викласти в наступній редакції: «Направляє за результатами заходів державного зовнішнього контролю (аудиту) обов'язкові для розгляду та виконання рішення Рахункової палати». Наведене повноваження набуло деталізації у ст. 36 ч. 2 згаданого закону, що об'єкт контролю у місячний строк інформує Рахункову палату про результати розгляду рішення, заплановані та вжиті заходи. Якщо об'єкт контролю не проінформував про результати розгляду або палата визнала їх неналежними, вона інформує про це відповідні органи, а також громадськість через ЗМІ. Статтю необхідно доповнити визначенням неналежних заходів реагування та конкретизацією органів влади, що підлягають інформуванню з боку Рахункової палати та внаслідок чого мають прийняти заходи впливу у вигляді санкцій або притягнення до відповідальності.

4. До компетенції Рахункової палати відноситься здійснення державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту). Під зовнішнім характером контролю необхідно розуміти непідпорядкованість Рахункової палати виконавчій владі, в більшості випадків саме вона є користувачем

державних коштів, на які направлено контрольні заходи першої. Незалежність від головних розпорядників та управлінських рішень забезпечується наділенням ВОФК функціональною, організаційною та фінансовою самостійністю.

5. Під час здійснення контрольних заходів з метою реалізації своїх повноважень Рахункова палата не наділена правом втручання в оперативно-господарську та виробничу діяльність підконтрольного об'єкта, що є притаманним для управлінської діяльності, з чого випливає висновок, що Рахункова палата як суб'єкт фінансового контролю не здійснює управління фінансами, а через фінанси впливає на управління державою. Контроль у діяльності ВОФК має досить специфічну форму вираження у порівнянні з іншими контрольними органами, наприклад відсутність повноважень притягнення до відповідальності та накладання санкцій, неможливість надання обов'язкових до виконання приписів на усунення порушень та ін. В наведених випадках діяльності палати властиві ознаки нагляду, а не контролю. Заходи направлені на встановлення не лише законності, а й доцільності притаманні контролю, інформаційно-аналітична діяльність здійснюється під час нагляду. Вважаємо, така розпливчатість у формі діяльності викликана ототожненням законодавцем контролю та аудиту, які за своєю природою мають багато відмінностей і мета здійснення заходів також відрізняється.

6. При науковому дослідженні Рахункової палати спостерігається об'єднання функцій та повноважень, з причини відсутності закріплення перших на нормативному рівні. Функції Рахункової палати є похідними від функцій держави, з певними особливостями, викликаними специфікою діяльності. Під функціями Рахункової палати необхідно розуміти основні напрямки діяльності, в яких встановлюється і конкретизується її сутність і призначення, виникнення та розвиток яких відповідає меті створення та функціонування, які направлені на вирішення завдань і вимагають використання покладених повноважень з використанням правових засобів.

Функції можна поділити на явні – що відображені у нормативно-правових актах, що регулюють діяльність досліджуваного органу – Конституція України та Закон України «Про Рахункову палату» (контрольна, експертно-аналітична, інформаційна, консультативна) та латентні – похідні від первинних, які можна виділити в процесі функціонування (правоохоронна).

7. Пропонується закріпити за Рахунковою палатою координаційну та організаційну функції. Здійснення державного фінансового контролю передбачає взаємодію та узгодження зусиль низки органів зі здійсненням цілої системи різних заходів. Наявність у Рахункової палати загальноновизнаних ознак ВОФК є передумовою закріплення за нею функції координаційного центру системи фінансового контролю.

8. В науці фінансового права відсутня одностайність думок щодо класифікації форм та методів фінансового контролю. Здійснивши аналіз наукових робіт присвячених зазначеній тематиці, форми фінансового контролю можна визначити, як зовнішній вираз конкретного змісту, що відображається в здійсненні конкретних дій з використанням певних прийомів та способів з метою встановлення фактів об'єктивної діяльності за допомогою документів фінансової звітності та обліку, що закріплюють його результати. До форм контрольної діяльності Рахункової палати належить фінансовий аудит, аудит ефективності та ревізія. Закон України «Про Рахункову палату» не розмежовує поняття державний зовнішній фінансовий контроль та аудит, на нашу думку, ці сфери є взаємодіючими, але не тотожними, між якими існують певні відмінності. В результаті виявлення порушень під час контролю винні підлягають притягненню до відповідальності, що не здійснюється в результаті аудиту. Аудиту властивий консультативний характер діяльності, тоді як контроль перевіряє на предмет дотримання фінансової дисципліни, порушення якої передбачає негативні наслідки. Вбачається необхідність конкретизації державного зовнішнього фінансового контролю та аудиту у діяльності Рахункової палати із внесенням відповідних змін до закону.

9. Фінансовий аудит – форма контролю в діяльності Рахункової палати, яка полягає у визначенні достовірності документації, що регламентує порядок надходження та витрачання коштів державного бюджету фактичному стану справ, її відповідність вимогам чинного законодавства, шляхом проведення перевірок, аналізу та оцінки. Аудит ефективності – форма фінансового контролю Рахункової палати, яка встановлює взаємозв'язок між діями бюджетотримувачів та їх результатами, фактичним станом справ та оцінкою своєчасності і повноти надходжень коштів до державного бюджету та їх економним, ефективним та продуктивним використанням. Зазначені форми фінансового контролю реалізуються шляхом здійснення аудиторських процедур – упорядкованого набору дій аудиторів, направлених на втілення певного методу під час проведення фінансового аудиту та аудиту ефективності.

10. Методи діяльності Рахункової палати можна поділити на ті що набули законодавчого закріплення – перевірка, експертиза, аналіз, оцінка та ті що використовуються без нормативного закріплення – оцінка ефективності використання видатків державного бюджету, орієнтованих на результат, моніторинг, інвентаризація. Під час застосування методів використовуються аудиторські процедури такі, як: спостереження, обстеження, опитування, дослідження, вивчення, огляд.

11. Принципи діяльності Рахункової палати перебувають у постійному розвитку, що викликано специфікою її діяльності. Перелік принципів наведений у ст.3 Закону України «Про Рахункову палату» вважати вичерпним та остаточним недоцільно. До принципів, використання яких надасть можливість удосконалити та підвищити ефективність діяльності Рахункової палати, необхідно додати наступні: прозорості, плановості, «професійного скептицизму» та системності. Принцип системності передбачає охоплення суб'єктами контролю всіх груп підконтрольних об'єктів за певний проміжок часу з уникненням дублювання контрольних заходів.

РОЗДІЛ 3 МІЖНАРОДНИЙ АСПЕКТ ДІЯЛЬНОСТІ РАХУНКОВИХ ОРГАНІВ

3.1 Транспарентність як необхідний елемент розвитку діяльності Рахункової палати

У теперішній час, коли країни східної Європи перебувають під впливом модернізаційних коректив щодо забезпечення гласності, прозорості та вдосконалення фінансового менеджменту, роль ВОФК стає більш значущою і важливою. Постійні зміни в бік поліпшення, економічного зростання, збільшення надходження фінансових коштів, процес вдосконалення та посилення державного фінансового контролю стає день у день все більш актуальним.

ВОФК не володіють самостійними важелями влади, тому їх сила і вплив полягають в якості проведеної роботи. Щоб консолідувати свій вплив ВОФК повинні постійно розвиватися та результатом даного розвитку стане підвищення якості аудитів, що дозволяють оцінити не лише законність витрачання бюджетних коштів, але й результативність використання державних ресурсів для досягнення соціально-економічних цілей. У цьому зв'язку висновки ВОФК не повинні бути простим переліком виявлених недоліків вони мають представляти власну точку зору, загальну оцінку стану справ на об'єкті, що перевіряється, як результат системного аналізу причин і умов виникнення порушень і недоліків, оцінку системи внутрішнього контролю. Такий професійний обов'язок має бути важливим орієнтиром для кожного фахівця і для кожного ВОФК.

Лімська декларація передбачає, що управління державними фінансовими коштами має бути об'єктом контролю вищого фінансового органу. Принципи та норми зазначеної декларації стосуються як державних доходів, так і видатків.

Дослідження політики транспарентності актуалізується та привертає увагу багатьох науковців, таких як: Афонін Е., Берегой Т., Григорян О., Ібрагімова І., Манченко П., Овсяннікова О., Пашковська М., Пизіна Г., Суший О., Тихомирова Є., Уткіна О., Ярошенко В. Проте здебільшого дослідження вчених стосувалися практичних аспектів забезпечення транспарентності органів державної влади, судової влади та конституційного устрою.

Публічність діяльності органів державної влади в цілому підкреслює пріоритет суспільства над державою, можливість контролю громадськістю за роботою державних органів задля недопущення свавілля з їх боку. Рахункова палата виконуючи функції контролера за усіма бюджетними коштами – як доходами, так і видатками, зобов'язана в повному обсязі та достовірно надавати інформацію про результати своєї діяльності. Саме транспарентність закріплює обов'язок палати надавати і право громадян звертатися за отриманням такого роду інформації.

На сьогоднішній день у багатьох країнах світу з метою забезпечення транспарентності (прозорості) діяльності державної влади здійснюються різні заходи, спрямовані на вдосконалення інформаційної взаємодії держави та громадянського суспільства.

Необхідним чинником та умовою ефективного державного управління у сфері забезпечення основних прав і свобод людини і громадянина є наявність повної та достовірної інформації про практику їх реалізації.

У соціальній державі (якою проголошено Україну) всі державні органи та приватні структури, які зачіпають у своїй діяльності значимі суспільні інтереси, повинні бути поставлені під контроль громадськості та демократично обраного представницького органу – Верховної Ради України, яка здійснює контроль за діяльністю органів виконавчої влади, контроль в процесі законотворчості, контроль за використанням фінансових ресурсів [307, с. 99].

Становлення інституту транспарентності є багаторічною традицією

розвинутих держав з ліберально-демократичним устроєм. Наприклад, вперше це питання було врегульовано на правовому рівні у Швеції ще в 1766 р. з прийняттям закону про свободу видань, потім – у Фінляндії (закон про відкритість публічних документів, 1951 р.), США (закон про свободу інформації, 1966 р.), Данії (закон про доступ до адміністративних документів, 1970 р.), Норвегії (закон про гласність в адміністративному управлінні, 1970 р.), Франції (закон про доступ до адміністративних документів, 1978 р.), Голландії (закон про встановлення правил відкритості адміністративного управління, 1978 р.), Австралії (закон про свободу інформації, 1982 р.), Канаді (закон про доступ до інформації, 1982 р.), Новій Зеландії (закон про адміністративну інформацію, 1982 р.). Щоправда, багато з цих законодавчих актів, які діють у цих країнах, упродовж наступних років після їх затвердження змінювалися, коригувалися й удосконалювалися [307, с. 99].

В сучасній науці поняття «транспарентність» досліджується, в основному, як принцип діяльності та суспільно-політичне явище. О.Д. Бойков [25, с. 10] визначає транспарентність як універсальний політичний принцип, який забезпечує суспільний контроль процесів, які відбуваються в державі та суспільстві, обов'язковий принцип демократії. В ідеалі принцип транспарентності створює умови суспільного контролю об'єктивності та справедливості діяльності з якою його пов'язують, здійснення публічної влади, позитивно впливає на формування правової та моральної свідомості громадян, сприяє подоланню негативних явищ в правоохоронній діяльності держави, але фактично транспарентність може і не забезпечувати поставлені цілі при низькому рівні правової та політичної культури в діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування.

Місце й роль принципу транспарентності найбільш концентровано виявляється в його функціях. За основу функцій притаманних досліджуваному принципу, візьмемо набір функцій, які виділяє Ю. Тодика для принципу гласності та проведемо їх аналогію в діяльності Рахункової палати [267, с. 23]. По-перше, гносеологічна (пізнавальна) функція, оскільки надає можливість

зацікавленим громадянам отримувати повну інформацію про нормативно-правові акти, що стосуються діяльності та повноважень Рахункової палати, і таким чином знати права та обов'язки посадових осіб – мати повну картину про нормативне закріплення механізму здійснення зовнішнього фінансового контролю. По-друге, правозахисна функція, яка сприяє обізнаності громадян щодо результатів діяльності Рахункової палати, їх необхідності, доцільності, позитивного впливу на цільове та ефективне використання коштів державного бюджету, є фактором запобігання правопорушенням, а у випадку їх скоєння – робить інформацію про них надбанням громадськості і змушує компетентні органи до більш рішучих та інтенсивних дій. По-третє, комунікативна функція, яка передбачає необхідність налагодження ефективного спілкування між усіма суб'єктами політичної системи, у тому числі й з проблем реалізації механізму відповідальності за скоєні правопорушення як контролюючими так і підконтрольними суб'єктами. Четвертою можна виділити стабілізуючу функцію, оскільки саме вона сприяє налагодженню порозуміння між владою і суспільством, запобігає виникненню «необґрунтованих сподівань» з боку громадян. І на останок – контрольна функція, адже вона дозволяє громадянам та їх об'єднанням контролювати всі форми владної діяльності держави. На сьогоднішній день з прикрістю слід зауважити, що жодна з функцій в повному об'ємі на практиці не реалізується, незважаючи на нормативне закріплення положень, які їх породжують.

У словнику Вебстера транспарентність визначається як «ступінь відкритості та схильності коригування законів, інструкцій, угод; рівень підзвітності та відповідальності в державному управлінні». В ньому дане поняття пов'язується, з одного боку, з політикою держави, а з іншого, зі сферою державного управління – його підзвітністю та відповідальністю перед суспільством [324].

С. Романюк розглядає транспарентність політичної влади як комплексну конструкцію, яка об'єднує поняття «гласність», «відкритість влади», «доступ до інформації» [225]. Г. Пизіна наголошує, що гласність, прозорість та

відкритість є атрибутивними характеристиками транспарентності як політичного феномену [213, с. 12]. П. Манченко визначає транспарентність як базову характеристику публічної влади, якісну сукупність таких її характеристик як гласність, відкритість, доступність, підконтрольність, підзвітність, безперервність зворотного зв'язку та комунікації, участь громадян в управлінні. Транспарентність забезпечує найбільш повну реалізацію принципів народовладдя та демократії, шляхом відкритості публічної влади, процедури прийняття політичних рішень та активізації суспільного контролю над діяльністю органів державної влади та місцевого самоврядування [146, с. 34-35].

Овсяннікова О.О. під транспарентністю розуміє базову характеристику державної влади, що забезпечує розвиток демократії, громадянського суспільства шляхом відкритості державної влади, процедур ухвалення ними рішень і активізації суспільного контролю над діяльністю органів влади і управління [175, с. 14].

Серед науковців спостерігається не лише відсутність єдиного визначення транспарентності, але й різні підходи до цього, що вказує на її актуальність та необхідність подальшого дослідження.

Поняття «відкритість», «прозорість», «гласність», «публічність», «доступність» не є тотожними, але взаємопов'язані в контексті транспарентності. Незважаючи на те, що відкритість, прозорість, гласність є самостійними характеристиками діяльності Рахункової палати, вони, як атрибути транспарентності при здійсненні фінансового контролю, органічно поєднують різні аспекти цього принципу. Відсутність хоча б одного з названих компонентів не дозволяє забезпечити транспарентність як інструмент демократії.

Слід звернути увагу на визначення Д. Торнтон, що транспарентність є інструментом демократії і визначає, по-перше, ефективність проводимої політики, а, по-друге, відповідає принципу демократичної відповідальності [323, с. 481]. В діяльності Рахункової палати доцільно говорити про

ефективність здійснення зовнішнього державного фінансового контролю та відповідальності контролюючих суб'єктів і підконтрольних об'єктів, тобто про взаємну відповідальність.

На відсутність єдиного підходу до визначення поняття транспарентності звертають увагу вітчизняні та зарубіжні науковці, підкреслюючи, що розпливчастість, невизначеність меж цієї категорії обумовлені динамічністю її предметного змісту. У вітчизняній та зарубіжній юридичній науці існують, як мінімум, два підходи до визначення поняття транспарентності.

Аналізуючи перший підхід, необхідно звернути увагу, що транспарентність розглядають в тісному зв'язку з правом на інформацію, з інформованістю громадян про державну політику, діяльність інститутів публічної влади. Так, Ю. Стецовський визначає такі характеристики транспарентності, як прозорість, доступність і пов'язану з цим інформованість [258, с. 23]. О.В. Малько визначає транспарентність як ступінь гласності в суспільстві та прозорості державного апарату [143, с. 210-211]. Розглядаючи транспарентність винятково як принцип обов'язкового інформування про органи державного та муніципального управління, Р.М. Бухман, Дж.Д. Піотроські, Е.Дж. Сміт [319, с. 223] виділяють два види транспарентності – фінансову та адміністративну. Фінансова транспарентність означає інтенсивність та своєчасність розкриття фінансової інформації, їх інтерпретації та розповсюдження аналітиками в засобах масової інформації. Вітчизняне законодавство у ст. 30 Закону України «Про Рахункову палату» закріплює, що Рахункова палата регулярно оприлюднює у засобах масової інформації інформацію про свою діяльність, включаючи звіти про здійсненні заходи державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту), а також розміщує таку інформацію, плани роботи та Рішення Рахункової палати на своєму офіційному веб-сайті у формі відкритих даних відповідно до Закону України «Про доступ до публічної інформації». Гарантії права на інформацію, яка має бути оприлюдненою, загалом не діють, і перш за все тому, що провідна з таких гарантій – створення механізму отримання інформації – перебуває лише

на стадії становлення. Відсутня й відповідальність за порушення законодавства про інформацію з боку розпорядників такої. Без наявності цих двох гарантій всі інші стають благими намірами.

В ст. 1 Закону України «Про доступ до публічної інформації» наведене визначення публічної інформації, під якою розуміється відображена та задокументована будь-якими засобами та на будь-яких носіях інформація, що була отримана або створена в процесі виконання суб'єктами владних повноважень своїх обов'язків, передбачених чинним законодавством, або яка знаходиться у володінні суб'єктів владних повноважень, інших розпорядників публічної інформації, визначених цим Законом. Публічна інформація є відкритою, крім випадків, встановлених законом. Ст. 6 згаданого закону дає роз'яснення публічної інформації з обмеженим доступом до якої відноситься конфіденційна, службова та таємна інформація. Але стосовно діяльності Рахункової палати цікавою є ч. 5 ст. 6, яка закріплює, що не може бути обмежено доступ до інформації про розпорядження бюджетними коштами, володіння, користування чи розпорядження державним, комунальним майном, у тому числі до копій відповідних документів, умови отримання цих коштів чи майна, прізвища, імена, по батькові фізичних осіб та найменування юридичних осіб, які отримали ці кошти або майно. Зазначене положення не поширюється на випадки, коли обмеження доступу до інформації здійснюється виключно в інтересах національної безпеки, територіальної цілісності або громадського порядку з метою запобігання заворушенням чи злочинам, для охорони здоров'я населення, для захисту репутації або прав інших людей, для запобігання розголошенню інформації, одержаної конфіденційно, або для підтримання авторитету і неупередженості правосуддя; розголошення інформації може завдати істотної шкоди цим інтересам; шкода від оприлюднення такої інформації переважає суспільний інтерес в її отриманні. При дотриманні вищеперелічених вимог, статус публічної інформації не поширюється на випадки, коли оприлюднення або надання такої інформації може завдати шкоди інтересам національної

безпеки, оборони, розслідуванню чи запобіганню злочину [201]. Таким чином можна стверджувати, що фінансова транспарентність на законодавчому рівні закріплена, лише необхідно чітко розмежовувати види інформації які мають бути і дійсно є оприлюдненими. Враховуючи, що діяльність Рахункової палати направлена на здійснення державного зовнішнього фінансового контролю за дохідною та видатковою частинами державного бюджету, можна стверджувати, що вся інформація має бути публічною, окрім заходів проведених з приводу використання таємних видатків. В ст. 31 Бюджетного кодексу України закріплено, що Державний бюджет України має містити пояснення всіх видатків, за винятком видатків, пов'язаних з державною таємницею (таємних видатків). Таємні видатки, передбачені на діяльність органів державної влади, в інтересах національної безпеки включаються до Державного бюджету України без деталізації. Контроль за проведенням таємних видатків здійснюється Рахунковою палатою та Міністерством фінансів України. За винятком таємних видатків уся інша інформація є публічною та має бути опублікована в засобах масової інформації та на офіційному веб-сайті.

Транспарентність адміністрації має на увазі розкриття інформації про функціонування органів державної влади та місцевого самоврядування, про здійснення ними публічно-владних повноважень. Адміністративна транспарентність управління, перш за все, пов'язана з наявністю та дієвістю судового контролю за діяльністю органів публічної влади, тоді як фінансова транспарентність, в першу чергу, обумовлена державним (політичним) режимом взагалі.

Зазначена складова транспарентності в діяльності Рахункової палати простежується важко через недоступність до Регламенту Рахункової палати. В ст. 28 Закону України «Про Рахункову палату» зазначається, що процедура організації роботи Рахункової палати, територіальних та інших структурних підрозділів її апарату, питання взаємовідносин між структурними підрозділами, членами Рахункової палати та посадовими особами апарату та

інші питання внутрішньої організації діяльності визначаються в цьому Законі та Регламенті Рахункової палати, який має бути оприлюднений на офіційному веб-сайті Рахункової палати, який станом на 21.04.2016 р. відсутній. Порядок призначення та вимоги до кандидатів на зайняття посади у Рахунковій палаті визначені у профільному законі. Члени Рахункової палати призначаються на посади та звільняються з посад Верховною Радою України на підставі конкурсу. Цікавим є момент з приводу відповідальності та судового контролю, які є необхідними при адміністративній транспарентності. Серед повноважень членів Рахункової палати зазначено, що вони несуть персональну відповідальність за результати своєї роботи. Ст. 32 Закону України «Про Рахункову палату» в якій містяться права та обов'язки осіб, які входять до складу контрольної групи, закріплює, що члени Рахункової палати та посадові особи апарату Рахункової палати за свої протиправні дії чи бездіяльність несуть дисциплінарну, цивільно-правову, адміністративну або кримінальну відповідальність, а також вони притягаються до відповідальності за порушення порядку розкриття інформації з обмеженим доступом, що стала їм відома у зв'язку з їх службовою діяльністю. Результати діяльності оформлюються щорічним звітом, який Рахункова палата готує та не пізніше 1 травня року наступного за звітним, подає Верховній Раді України, одночасно з цим вона розміщує його на офіційному веб-порталі для відкритого доступу.

Заслуговує на увагу припущення Р. Митчел, що транспарентність державної влади та місцевого самоврядування слугує досягненню однієї з двох цілей: оцінці діяльності державних органів або органів місцевого самоврядування в цілому або оцінці діяльності окремих осіб, які займають державні або муніципальні посади, інші посади публічної служби. Виходячи з цього, вчений виділяє дві моделі транспарентності: а) транспарентність, орієнтована на ефективність, яка перш за все, характеризує загальні зусилля державних органів та органів місцевого самоврядування, застосовувані для досягнення поставлених цілей; б) транспарентність, орієнтована на згоду, яка має на увазі розгляд і оцінку виконання зобов'язань органів державної влади

та органів місцевого самоврядування перед населенням [322, с. 110]. Зазначений підхід має право на існування хоча б з позиції того, що контроль за дохідною та видатковою частинами державного бюджету здійснює Рахункова палата як орган державної влади, але конкретні заходи державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) здійснюють певні контрольні групи зі складу членів палати або її апарату, які безпосередньо несуть персональну відповідальність за результати своєї роботи. В діяльності Рахункової палати обидві моделі транспарентності, які виділяє Р.Мітчел (орієнтовану на ефективність та на виконання зобов'язань) можна об'єднати, тому, що цей орган не є виборчим, тобто не має зобов'язань перед населенням, але ефективність його роботи направлена на виявлення незаконного та неефективного використання коштів бюджету, частину яких складають податки та обов'язкові платежі населення, тому в нашому випадку ці обидві моделі дуже тісно переплітаються.

Спираючись на зазначене вище, транспарентність можна визначити як стан інформованості (наявність повного, достатнього та достовірного знання) про ту чи іншу діяльність (її об'єкти та результати) будь-якого зацікавленого в цьому суб'єкта. Стан інформованості виникає внаслідок отримання відповідної інформації, яке можливе шляхом доступу до інформації, під яким слід розуміти ознайомлення з інформацією або надання її для ознайомлення. Тобто цьому стану передуює інформаційний процес, який містить дії направлені на доступ до інформації. В самому процесі необхідно виділити суб'єкт, об'єкт та зміст. Суб'єктами такого інформаційного процесу виступають дві сторони: сторона, яка володіє інформацією та сторона, зацікавлена в її отриманні. Об'єктом цих прав та обов'язків виступає інформація загального та обмеженого доступу. Норми закону мають містити вичерпний перелік критеріїв, для визначення до якого доступу належить дана інформація. Змістом будуть виступати права та обов'язки, що визначають процедуру (підстави та порядок) доступу до інформації. Законодавчо закріплені процедури доступу до інформації не є достатньо дієвими для

забезпечення транспарентності, досить поширеною є практика порушення встановлених правових норм. Тому невід'ємною частиною інституту транспарентності будуть норми, направлені на установлення негативних наслідків для порушників процедури доступу до інформації [146, с. 25-26].

Другий підхід можна виокремити спираючись на дослідження науковців, які розглядали проблеми транспарентності в розрізі відповідальності органів публічної влади. Д. Лассен розглядає політичну відповідальність з притаманними їй двома рисами: політична транспарентність та політична конкурентність [321]. Виходячи з зазначеного, можна стверджувати, що політична транспарентність виступає елементом політичної підзвітності. Дж. Балкін під транспарентністю розуміє політичну відкритість та демократичну відповідальність. Прихильники такого підходу [318, 175, 146] розглядають три складові транспарентності:

1) Інформаційна складова, під якою розуміється доступність інформації про політичних діячів та прийняті ними рішення та необхідність отримання ними інформації про суспільну думку, щодо прийнятих рішень або необхідності розкриття інформації, яка належить до володіння державних органів.

2) «Партисипаторна» складова, яка передбачає можливість суб'єкта брати участь у процесі ухвалення політичних рішень шляхом представництва або безпосередньої участі.

3) Перманентна підзвітність органів державної влади та органів місцевого самоврядування закону, громадянам та інститутам громадянського суспільства. Особливо актуальною вона стає у випадках, коли державна бюрократія порушує існуючі нормативно правові акти, коли її дії негативним чином впливають на добробуті населення, зачіпає його життєві інтереси.

О. Овсяннікова досліджуючи судову систему, виділяє вищезазначені складові в її діяльності. В функціонуванні Рахункової палати, якщо говорити про інформаційну складову, то мова буде йти не про політичних діячів, а про посадових осіб Рахункової палати та діяльність, яку вони здійснюють згідно

закону та є державними службовцями. Про прийняті членами Рахункової палати рішення ми маємо змогу дізнатися зі звітів за результатами контрольних заходів, в яких обов'язково зазначається склад контрольної групи та які мають бути опубліковані на офіційному сайті. Дізнатися суспільну думку про результати здійснених заходів можливо лише з висновків, наданих фахівцями в галузі аудиту, фінансів або юриспруденції.

«Партисипаторна» складова в діяльності палати, вважаємо, простежується досить розмито, тому що її члени не є політичними діячами та впливати на обраний політичний курс вони не мають змоги. Згідно ст. 8 Закону України «Про Рахункову палату» її члени мають право брати в установленому порядку участь у засіданнях Верховної Ради України, Кабінету Міністрів України, колегій міністерств, інших центральних та місцевих органів виконавчої влади з питань надходження коштів до державного бюджету та їх використання та в межах компетенції надавати їм консультації. До своєрідного важелю впливу можна віднести повноваження Рахункової палати подавати Верховній Раді України висновки щодо проекту закону про Державний бюджет України, щоквартальні висновки про стан виконання закону про Державний бюджет, а також пропозиції щодо усунення виявлених відхилень і порушень та висновки і пропозиції щодо річного звіту про виконання закону про Державний бюджет України.

Перманентна підзвітність в діяльності Рахункової палати направлена перш за все на безперервний процес контролю з боку громадськості. Підзвітність членів Рахункової палати, згідно нормам відбувається безпосередньо Верховній Раді України, але підзвітність шляхом публікацій або відкритого доступу до результатів діяльності можлива і перед зацікавленими в цьому процесі суб'єктами. Варто звернути увагу, що громадськості дізнатися в повному об'ємі про законність дій членів палати під час виконання ними своїх службових обов'язків досить тяжко, навіть неможливо, і перш за все це пов'язано з відсутністю доступу до первинних документів, на основі яких були зроблені висновки за результатами

контрольних дій. Всі три складові транспарентності в різних галузях діяльності органів державної влади мають свою специфіку, але в сукупності вони мають на меті забезпечити прозорість та інформованість про досягнуті результати.

Зазначений підхід до визначення транспарентності має свої недоліки, на які вказує, наприклад Дж. Фокс, зауважуючи, що таке визначення не є послідовним: з одного боку, здається, що наявність механізмів забезпечення транспарентності в діяльності органів публічної влади є достатньою умовою для ефективного їх функціонування; з іншого – потребує додаткових заходів впливу. Якщо термін транспарентність виступає складовою визначення публічно-правова відповідальність органів державної влади та органів місцевого самоврядування, то останнє стає нечітким та розпливчатим. Поєднання в рамках одного терміну засобу (транспарентність) та мети (позитивна публічно-правова відповідальність), стверджує Дж. Фокс, заважає вирішити ключову аналітичну проблему, яка полягає в необхідності пояснити умови, при яких прозорість дійсно стає ефективним фундаментом відповідальності [320].

Серед науковців відсутня єдина точка зору з приводу транспарентності, її розглядають як мету, як принцип, як механізм. В залежності від змісту, який різні вчені вкладають ми маємо різні категорії, але зі спільною метою.

На сучасному етапі досить часто можна зустріти ототожнення поняття транспарентність та свобода інформації. Останнє представляє собою механізм, тоді як транспарентність виступає лише його частиною і направлена на доступ до інформації. Свобода інформації ставить акцент на активність суб'єкта, а транспарентність інформації характеризує стан інформації про визначений об'єкт – пасивний момент у свободі інформації. Таким чином усю існуючу інформацію, за винятком інформації з обмеженим доступом, суб'єкт вправі шукати, отримувати, поширювати та використовувати самостійно. Транспарентність за своєю суттю передбачає можливість гарантованого отримання шуканої інформації в повному обсязі.

Задля підтримки свого високого авторитету в суспільстві Рахункова палата повинна презентувати свою діяльність через комунікативну функцію, діяти транспарентно, тобто відкрито, прозоро. Інформаційну відкритість розглядають як один з ключових інститутів громадянського суспільства, якому притаманні певні стандарти відкритості, певні форми та способи надання інформації, які забезпечують основоположні права населення та організацій в сфері публічного управління [146, с. 28].

Вимога щодо транспарентності у діяльності Рахункової палати є невід'ємною частиною більш загального принципу демократичної правової держави – його транспарентності як цілого, так і окремих гілок державної влади, окремих державних органів. Поняттям «транспарентність» охоплюються зазвичай усі сторони організації й діяльності сучасної держави – від порядку формування державних органів до порядку ухвалення і публікації для широкого кола читачів текстів законів, від біографій кандидатів на пости в державному апараті до висвітлення засобами масової інформації всіх тонкощів їхнього перебування на посаді [174, с. 228-229].

Природно, що прозорість такого органу як Рахункова палата, займає важливе місце в системі державно-правових цінностей сучасного світу.

Форми інформаційного впливу влади на громадськість являють собою організовані інформаційні дії держави, які направлені на інформування громадян про діяльність держави та окремих її органів. Особливо слід відзначити деякі з них, наприклад інформаційні компанії в засобах масмедіа.

Законодавство повинно бути спрямоване на те, щоб не людина була вимушена вимагати і шукати необхідну їй інформацію про діяльність Рахункової палати, а навпаки – самі посадові особи були зобов'язані надавати широку і правдиву інформацію про себе, щоб отримати відповідні кошти на своє утримання на наступний бюджетний рік або втриматись на займаній посаді. Вже давно настав час переводити гласність з політико-ідеологічної у прагматично-фінансову та організаційну площину. З цією метою, на нашу думку, доцільно було б доповнити Закон України «Про

Рахункову палату» статтею, або блоком статей у яких детально розписати всі сторони інформаційних відносин у сфері здійснення публічної влади, необхідно було б закріпити чітку періодичність статистичних звітів посадових осіб та їх основні показники, зокрема, кількість прийнятих правових актів (у тому числі — нормативного характеру); розмір штатів; сума коштів, використаних на утримання апарату; кількість дисциплінарних стягнень, накладених на співробітників апарату; питання, що були предметом розгляду; кількість отриманих та розглянутих звернень, заяв і скарг громадян та ін.

Необхідно звернути увагу, що держава не завжди може контролювати сама себе, оскільки навіть розвинута система розподілу влад може дати збій, а в деяких сферах держава не може обійтись без підтримки інститутів громадянського суспільства [113, с. 94].

Розвиток відносин держави зі ЗМІ є однією з дієвих форм підвищення транспарентності державної влади, в тому числі випуск газетних та журнальних статей, які написані державними службовцями, в яких представники влади самі ставлять найбільш актуальні проблеми своєї діяльності. Транспарентність передбачає рух інформації від держави до суспільства та наявність зворотного інформаційного зв'язку – від суспільства до держави. Зворотний зв'язок дозволяє владі не лише відслідковувати результат своєї інформаційної політики, але й в загальному плані більше відповідати сподіванням громадян [225, с. 59].

Преса відіграє важливу роль у донесенні інформації про зловживання з використанням державних коштів, вона забезпечує висвітлення інформації про державні фінанси та бюджет. Для забезпечення посиленої участі громадських активістів у контролі за державними фінансами необхідно зробити інформацію, пов'язану з діяльністю державних органів максимально відкритою та забезпечити ефективні канали комунікації активістів з правоохоронними органами.

За останній рік в Україні багато державних реєстрів стали відкритими,

що покликано активізувати роботу журналістів і представників неурядового сектору у питанні відстеження зловживань при використанні державних коштів. Безсумнівно, це є позитивним кроком, який дозволить зробити органи державної влади більш підзвітними перед громадянами та поступово відновить довіру до державних інституцій.

Сутність бюджетної транспарентності полягає в тому, щоб забезпечити доступ широких верств населення до процесу формування, затвердження та використання державного бюджету. Її основними елементами є: висвітлення в ЗМІ всіх перелічених вище етапів, аналіз дотримання, а у деяких випадках – і встановлення бюджетних обмежень, публікація відповідних порівняльних та статистичних даних, звітність державних органів влади, відповідних за різноманітні бюджетні процеси перед парламентом країни і, як наслідок, перед її громадянами.

На шляху побудови транспарентної діяльності органів державної влади корисно звернутися до міжнародного досвіду її забезпечення. Країною з найбільш тривалою традицією відкритості системи є Швеція, де згаданий принцип закріплений в Конституції з 1776 р. Представники громадськості в Швеції мають право апеляції до омбудсмена, діяльність якого незалежна від виконавчої влади, на рішення будь якого державного відомства про ненадання інформації, в тому числі про фінансово-бюджетні аспекти його функціонування.

В сучасних умовах вимоги до забезпечення бюджетної транспарентності регламентуються вказівками Міжнародного валютного фонду від 2007 р., які відображені в Керівництві по забезпеченню прозорості в бюджетно-податковій сфері. В 1998 р. МВФ представив «Кодекс належної практики по забезпеченню прозорості в бюджетно-податковій сфері», що стало відображенням важливості того, що прозорість в цій сфері є ключовою складовою процесу належного державного управління, яке відіграє провідну роль в досягненні макроекономічної стабільності.

Протягом 1 півріччя 2013 р. МВФ проводив консультації з урядами,

групами громадянського суспільства, академічними кругами і учасниками фінансових ринків відносно шляхів зміцнення стандартів фіскальної прозорості і інструментів її оцінки. Коментарі, отримані в ході цього першого раунду консультацій, відбиті у випущеному 1 липня 2013 р. проекті переглянутого Кодексу. У рамках цього нового раунду консультацій з громадськістю МВФ просить додаткові відгуки, які будуть враховані при підготовці остаточного варіанту Кодексу. Зазначений Кодекс покликаний підвищити рівень розробки і проведення політики підзвітності у використанні державних коштів, посилити стандарти фіскальної звітності з урахуванням уроків недавньої економічної кризи, виявити і усунути пропуски в публікованій фіскальній інформації, а також сприяти підвищенню міри фіскальної прозорості в країнах з будь-яким рівнем розвитку. Ці зміни покликані дати органам державного управління, громадянам і учасникам ринків повніше уявлення про стан державних фінансів [118, с. 78].

Вимоги МВФ реалізуються по-різному в окремих країнах. Вважається, що краща та найбільш повна практика правозастосування вимог МВФ існує в ряді країн Британської Співдружності, а саме в Австралії та Новій Зеландії. Закон «Про бюджетну відповідальність» Нової Зеландії 1994 р. містить юридичні стандарти відносно прозорості податково-бюджетної політики та звітності, а також встановлює по відношенню до керівників органів державного управління адміністративну відповідальність за об'єктивність та повноту відображення результатів у зазначеній сфері. Австралійська «Хартія бюджетної чесності» 1998 р. істотне місце приділяє ролі Статистичного бюро Австралії щодо встановлення стандартів фіскальної звітності та прозорості для суб'єктів сектору державного управління всіх рівнів, що частково пояснюється федеративним типом державного устрою. В Хартії також прямо сформульована вимога про надання кожні п'ять років звіту про вплив федерального бюджету країни на аспекти життєдіяльності різних поколінь австралійців, а також звіт про податкові видатки держави [212, с. 63]. Заради забезпечення бюджетної транспарентності основоположним методологічним

принципом є законодавчо визначена основа прозорості в бюджетно-податковій сфері, яка складає доступність для суспільства максимально широкого спектра стратегічної та оперативної інформації, що надається передбаченим та своєчасним чином як сектором державного управління в цілому, так і кожним її суб'єктом, серед яких першочергове місце займає Рахункова палата.

В Іспанії право громадян на ознайомлення з офіційними документами обмежено лише у трьох випадках: якщо відомості стосуються державної безпеки та оборони, судових розслідувань та приватного життя громадян. Ці положення закріплені в Конституції, а більш детальні заходи регламентуються галузевим законодавством.

Зростає вага заходів організаційного впливу, які реалізуються через створення спеціальних структурних підрозділів для організації інформаційних потоків між різними державними органами, а також між державою та громадянами. При цьому в різних країнах вони можуть бути офіційними інформаційними службами або бути наділеними статусом консультативних рад або комітетів.

Центральні інформаційні служби зазвичай мають достатньо широкий набір функцій в сфері збирання інформації, її узагальнення та структуризації, виділення цільових комунікативних груп та розповсюдження інформації.

Вивчаючи канадський досвід інститутів транспарентності державного управління [91, с. 43-49], заслуговують уваги форми інформаційного впливу влади на суспільство, які являють собою організаційні інформаційні дії держави, направлені на інформування громадян про діяльність держави та окремих її органів влади. Особливо користуються популярністю інформаційні компанії в засобах масмедіа, що використовуються для піарівського освітлення надаваних державою послуг. Наприклад, в інтересах реалізації державної програми Citizen Information Initiative інформаційна компанія проводилася в декілька етапів за допомогою розміщення реклами в національних ЗМІ (переважно на телебаченні та радіо), рекламних об'яв у

місцевій пресі, кампаній з розсилці електронних листів по мережі інтернет. У 2000 р. Міністр юстиції та Секретар Казначейства оголосили про створення спеціальної комісії з питань доступу до інформації, яка закінчила свою роботу у 2002 р. і надала звіт, який представляє собою найбільш повний офіційний матеріал про систему доступу до інформації із зазначенням рекомендацій. Запити на доступ до інформації будуть заохочуватися – Секретаріат Казначейства та міністерства будуть надавати населенню більш детальну інформацію про роботу програми доступу, надана в рамках програми інформація буде розміщуватися на спеціальних сайтах, для звичайних запитів зберігається низька ціна, а для комерційних буде збільшено розмір мита (тобто запити на отримання інформації є платними і розмір залежить від типу запитуваної інформації). Передбачається оновлення всіх аспектів повсякденної роботи – розміру мита, часових рамок та процедури обробки запитів, під розкриття інформації підпадають навіть державні корпорації, підстави для виключень та вилучень щодо надання інформації будуть обмежені та роз'яснені. Буде проводитися контроль, шляхом проведення оцінки ефективності функціонування програми, розслідування з приводу інформаційних порушень стануть більш прозорими завдяки опублікуванню процедурних директив. Річна звітність державних органів Парламенту має включати: стратегії з надання інформації за межами закону; вжиті заходи з покращення системи доступу до інформації; проблеми, що виникли протягом року та вплинули на програму доступу до інформації; заплановані дії по вирішенню проблем. В статтях канадського Закону про доступ до інформації, є посилення на громадську участь та відповідальність державних органів, що є надважливою його складовою, враховуючі зростання ваги інформаційних відносин і факт, що провідну роль в даному процесі відіграють державні органи, які володіють найбільшим об'ємом інформації та обмінюються нею. Переоцінити значення та необхідність інформаційної революції досить складно, але з прикрістю доводиться констатувати, що паралельні зміни, які відбуваються у владних структурах та суспільстві утруднили досягнення даної

мети.

Аналіз світового досвіду доводить, що необхідним є певне вдосконалення українського законодавства стосовно відкритості державної влади не лише в частині звернень громадян чи засобів масової інформації до органів державної влади. Світовий досвід діалогу влади і суспільства свідчить про традиції обов'язкової звітності органів державної влади про свою діяльність незалежно від наявності запитів і звернень громадян, обов'язкове інформування громадян про її поточну діяльність. Саме в цьому напрямі бажаним є подальше коригування законодавства України.

Статті Закону України «Про Рахункову палату», які стосуються інформаційної складової, процедури надання та доступу до інформації дають підстави стверджувати, що транспарентність національного ВОФК можливо досягнути лише при взаємодії профільного Закону та Закону України «Про доступ до публічної інформації». Ст. 3 зазначеного Закону містить гарантії забезпечення права на доступ до публічної інформації, серед яких обов'язок розпорядників інформації надавати та отримувати інформацію, визначення розпорядником інформації спеціальних структурних підрозділів або посадових осіб, які організовують у встановленому порядку доступ до публічної інформації, а також юридичну відповідальність за порушення законодавства про доступ до публічної інформації.

В структурі Рахункової палати діє управління інформаційної політики, і саме на нього покладений обов'язок відносно опублікування та надання відповіді на інформаційні запити. Можна спостерігати, що в національному законодавстві зроблено певні кроки щодо забезпечення транспарентності державних органів, в тому числі Рахункової палати. За своїм демократичним потенціалом вітчизняне законодавство не поступається світовим стандартам, однак значна кількість його норм досі залишається високими деклараціями, не отримуючи повноцінної реалізації, особливо у відносинах між органами публічної влади і пересічними громадянами. Насамперед це стосується проголошеного у ч. 2 ст. 34 Конституції України права на інформації,

зокрема в тій його частині, що називається правом на вільне збирання інформації.

На сьогодні держава сформувала цілу низку механізмів залучення громадян до прийняття рішень, однак більшість із них не працюють належним чином. Головними причинами цього є невміння і небажання представників влади керуватися в роботі принципами прозорості та відкритості та переходити до процедур публічної політики, визнавати організації громадянського суспільства рівними партнерами і проводити з ними консультації. Крім того, за відсутності визначених механізмів і критеріїв оцінки виконання такої роботи відповідними органами державного управління, а також норм відповідальності за її невиконання або неналежне виконання зазначені нормативно-правові акти не впливають на покращення стану реалізації принципів прозорості і відкритості органів державної влади [60]. Залишається лише сподіватися, що реалізація норм законодавства матиме місце у найближчому майбутньому.

3.2 Удосконалення діяльності Рахункової палати з урахуванням зарубіжного досвіду

Дискусія навколо реформування Рахункової палати велася досить давно та жваво обговорювалася представниками політичної влади, практиками та науковцями. Ідея на перетворення Рахункової палати в сучасний вищий орган державного аудиту знайшла відображення та часткове втілення в новому Законі України «Про Рахункову палату» від 02.07.2015 р. Прийняття закону виступало однією з умов отримання фінансової допомоги від різноманітних європейських та світових організацій, що знайшло підтримку в суспільстві з певними очікуваннями на покращення. Важлива задача палати полягає в наданні громадянам, які одночасно є платниками податків, інформації про використання коштів бюджету. Крім того, як орган державного зовнішнього фінансового контролю Рахункова палата покликана

оцінювати законність, якість та ефективність управління дохідною та видатковою частинами державного бюджету.

Труднощі перехідного періоду та економічної кризи безпосередньо впливають на стан усієї фінансової системи. Недостатність коштів на покриття видатків бюджету посилюють роль та необхідність фінансового контролю за економним, продуктивним та результативним використанням коштів державного бюджету. В ієрархії державних цінностей, які потребують пильної уваги та захисту, на одне з перших місць виходить актуальна на сьогоднішній час фінансова безпека.

Деменюк О.В. зазначає, що в Україні в умовах прискореної глобалізації світового господарства однією з найважливіших економічних проблем є зростання загроз фінансовій безпеці України. Ця проблема пов'язана з негативними явищами в соціально-економічній сфері держави, які виявляються, перш за все, у системі державних фінансів та фінансів господарюючих суб'єктів [72].

Роль, яку відіграє Рахункова палата у фінансовій безпеці країни набагато вагоміша, ніж це може показатися пересічному громадянину. Діяльність Рахункової палати носить різноплановий характер: вона взаємодіє з іншими органами державної влади в рамках бюджетного процесу та приймає участь на всіх стадіях бюджетного циклу. Для найкращого виконання своєї роботи Рахункова палата має бути незалежною від будь-якого впливу. В Законі України «Про Рахункову палату» зазначено: «Рахункова палата від імені Верховної Ради України здійснює контроль за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням», підзвітна їй, регулярно інформує про результати своєї діяльності, наділена організаційною, функціональною та фінансовою незалежністю, самостійно планує свою діяльність. У світі відсутня єдина практика закріплення незалежності ВОФК, це пов'язано з державним устроєм та формою функціонування самих контрольних органів. Розглянемо

детальніше закріплення незалежності зарубіжних ВОФК з метою застосування найкращої практики.

Вища контрольна палата Польщі є головним незалежним державним контрольним фінансовим органом, який утворено Сеймом. Палата постійно інформує Сейм про результати найважливіших ревізій, подаючи інформацію про виконання державного бюджету та діяльність органів державного управління, а також річні звіти про власну контрольну діяльність [122, с.84].

Закон «Про Федеральну контрольну палату Німеччини» в ст. 1 закріплює, що палата є вищим незалежним федеральним органом фінансового контролю. У здійсненні своєї діяльності Федеральна рахункова палата підпорядковується лише закону. У рамках своїх повноважень Федеральна рахункова палата надає Бундестагу, Бундесрату і федеральному урядові допомогу, необхідну для прийняття відповідних рішень [211]. В Конституції також закріплена незалежність палати – це окреме федеральне відомство, підпорядковане лише власним статутним вимогам та відокремлене від трьох традиційних гілок влади.

Що стосується незалежності Рахункової палати Республіка Молдова, то на конституційному рівні вона не закріплена і регулюється законом. В ст. 6 Закону зазначено, що Рахункова палата організаційно, функціонально, операційно та фінансово незалежна та при виконанні своїх функцій і повноважень є незалежною і не може спрямовуватися або контролюватися будь-якою фізичною або юридичною особою [172].

Відповідно до Конституції Французької Республіки 1958 року Рахункова палата допомагає парламенту та уряду контролювати належне виконання фінансових законів, в т.ч. закони щодо фінансування соціального забезпечення членів суспільства. Водночас вона незалежна як від парламенту, так і від уряду [65, с. 101]. Рахункова палата Франції є судовою інстанцією та за структурою подібна до звичайних чи адміністративних вищих судів, маючи дві суддівські колегії (палати) і генерального прокурора.

Закріплення за палатою статусу головного контрольного органу в сфері фінансів є значною перевагою на шляху побудови системи фінансового контролю з наданням палаті права координатора такої діяльності. Зазначене підтверджує пропозицію внесення змін до законодавства та закріплення за Рахунковою палатою статусу ВОФК, до обов'язків якого відноситься координація системою державного фінансового контролю.

Загальносвітовою тенденцією є незалежність ВОФК від уряду та парламенту, яка закріплена на конституційному рівні або на рівні органічних законів. З цього приводу доречним є доповнення ст. 98 Конституції України та викладення її у такій редакції: «Рахункова палата є вищим незалежним органом державного фінансового контролю у країні. Рахункова палата здійснює контроль від імені Верховної Ради України за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням. Організація, повноваження і порядок діяльності Рахункової палати визначаються законом».

Закріплення за палатою статусу вищого незалежного органу державного фінансового контролю в Україні сприятиме її більшому авторитету у суспільстві та закріпленню за нею статусу координатора у системі фінансового контролю України. Нестеренко А.С. досліджуючи фінансову систему України визначає її, як внутрішньо обумовлену сукупність взаємопов'язаних і об'єднаних єдиною метою сфер та ланок (інститутів), кожна з яких представляє специфічну групу фінансових відносин і є юридичними засобами формування, розподілу та організації використання фондів грошових коштів держави, місцевого самоврядування, підприємств різних форм власності, фінансових інституцій [161, с. 241]. З наведеного можна зробити висновок, що фінансова система є досить розгалуженою та охоплює практично усі сфери життя, тому діяльність інститутів потребує здійснення ефективного фінансового контролю для виконання покладених на них завдань та функцій, з чого випливає необхідність координації такої надважливої діяльності держави. На роль

координатора за всіма параметрами відповідає Рахункова палата, за якою має бути закріплений статус ВОФК. Як зазначає з цього приводу Р Магута : «це не наші примхи, – це аксіома загальноновизнаної світової практики» [138].

Наступним критерієм результативності діяльності Рахункової палати є установлення законодавчої відповідальності органів і організацій, державних службовців, які не забезпечили виконання нормативно встановлених параметрів (показників) бюджетів різних рівнів і соціально-економічних програм і, отже, спричинили чи могли спричинити збитки, чим порушили права, свободи і законні інтереси громадян, а також інтереси суспільства і держави загалом. Майже всі науковці та практики з метою підвищення ефективності та результативності діяльності Рахункової палати, головний акцент роблять на наділенні її «каральними» повноваженнями [63, с. 74].

Шляхи реалізації досить різноманітні: від посилення зв'язків Рахункової палати з судовими органами, органами адміністративної юрисдикції та прокуратури до підвищення статусу актів, які направляються підконтрольним суб'єктам, щодо виправлення виявлених недоліків, вжиття заходів відносно їх усунення та недопущення у майбутньому.

Ефективна взаємодія правоохоронних органів з Рахунковою палатою неможлива без обміну інформації. На думку, Р. Жоган обов'язковому обміну має підлягати інформація про вчинені правопорушення у бюджетній сфері – це надасть можливість проаналізувати причини правопорушень та визначити методи і форми запобігання їм, дозволить своєчасно їх виявляти. Дослідник пропонує створити банк даних про виявлені порушення бюджетного законодавства. Також у цей банк доцільно заносити інформацію про хід розслідування справ та відповідальність, до якої притягаються суб'єкти, що порушили бюджетне законодавство [81, с. 58]. Втілення зазначених пропозицій на практиці сприятиме підвищенню кількості правопорушень, за які дійсно настає відповідальність. Механізм взаємодії має бути регламентований на законодавчому рівні, з визначенням прав та обов'язків взаємодіючих суб'єктів, форм та методів взаємодії.

Неможливо оминати проблему недостатньої урегульованості виконання вимог посадових осіб апарату Рахункової палати. Практика закріплення в законах про контрольно-рахункові органи санкцій на осіб, які заважають проводити контрольні заходи є досить поширеною. Так, Вища контрольна служба Чехії може накласти штраф у розмірі 5000 крон на фізичну особу, яка навмисно перешкоджає здійсненню об'єктом, що перевіряє, його функцій. В той же час, якщо обов'язки не виконуються особою в рамках наданого строку, то може бути накладено грошовий штраф повторно. На осіб, які заважають будь-яким чином посадовим особам Рахункової палати Франції проводити перевірки в рамках повноважень, що їм надані Законом, накладається штраф. В Польщі, до осіб які ухиляються від контролю або перешкоджають його здійсненню, в тому числі шляхом непред'явлення необхідних для контролю документів або подання завідомо неправдивої інформації про виконання висновків за результатами контролю, може бути застосоване покарання у вигляді арешту, обмеження громадських прав і свобод або штрафу. Крім цього передбачено накладання санкцій, зокрема штрафу не лише на особу, яка перешкоджає проводити перевірку, а і на особу, яка викликана у якості свідка і не з'явилася без поважних причин [232, с. 70-71]. На наш погляд, було б доцільно перейняти досвід зарубіжних країн з приводу накладання фінансових санкцій на порушників за ненадання інформації, враховуючи властивості вітчизняного законодавства.

Порівняємо зазначену практику з вітчизняною. У Кримінальному кодексі України в ст. 351-1 «Перешкоджання діяльності Рахункової палати, члена Рахункової палати», зазначено, що невиконання службовою особою законних вимог Рахункової палати, члена Рахункової палати, створення штучних перешкод у їх роботі, надання їм завідомо неправдивої інформації – караються штрафом від ста до однієї тисячі неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або арештом на строк до шести місяців, або обмеженням волі на строк до трьох років. Кодекс України про адміністративні правопорушення містить ст. 188-19 «Невиконання законних вимог народного

депутата України, Рахункової палати, члена Рахункової палати», в якій закріплено, що 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, – тягнуть за собою накладення штрафу на посадових осіб від ста до двохсот п'ятдесяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. Повторне протягом року вчинення порушення, передбаченого частиною п'ятою цієї статті, за яке особу вже було піддано адміністративному стягненню, – тягне за собою накладення штрафу на посадових осіб від двохсот п'ятдесяти до чотирьохсот неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. Зі змісту статей неможливо зрозуміти, в якому випадку, до якої відповідальності будуть притягатися винні особи. Зазначені статті потребують конкретизації та мають містити чіткий перелік випадків за які передбачена відповідальність. Необхідно звернути увагу на невідповідність сум штрафу обсягу коштів, які держава втрачає через зловживання посадових осіб, що ними розпоряджаються, тому доцільно їх зобов'язувати повернути неефективно або не за цільовим призначенням використані кошти, а штраф буде мати компенсаційний характер.

Потребує удосконалення механізм реагування органів державної влади на висновки та пропозиції Рахункової палати щодо усунення порушень бюджетного законодавства. Ця проблема існує і, на превеликий жаль, окремі міністерства і державні комітети, головні розпорядники бюджетних коштів із року в рік повторюють одні і ті самі порушення, допускають формалізм у реалізації заходів з ліквідації причин порушень бюджетного законодавства. Федеральна контрольна палата Швейцарії у разі з'ясування фактів, пов'язаних з недотриманням нормативних актів та законності, може видавати обов'язкові для виконання зауваження та інструкції [122, с. 84]. Відсутність закріплення обов'язкового виконання зауважень, не в кожній країні свідчить про зневагу рекомендаціями. Федеральна контрольна палата Німеччини не

може примушувати враховувати свої пропозиції. Однак було б неправильним вважати, що ревізійні звіти або щорічні коментарі залишаються без наслідків. Як правило, адміністративні органи зважають на пропозиції чи рекомендації Палати, оскільки інакше вони неминуче продовжуватимуть залишатися об'єктами критики з боку ревізорів. Тому листуванням між Палатою та ревізованими організаціями можна багато чого досягти для виправлення неекономної, неефективної та дорогої практики. У більшості випадків виконавча влада діятиме у напрямі, розробленому Палатою. Тільки найсуперечливіші питання включатимуться до щорічних коментарів для докладного обговорення їх членами законодавчого органу. В Бельгії та Греції ВОФК наділені судовими повноваженнями і мають право виносити судові рішення з питань використання державних бюджетних коштів. У таких країнах, як Італія, Іспанія та Португалія, судові повноваження не містять права притягувати до персональної відповідальності посадових осіб, винних у нецільовому або неефективному використанні бюджетних коштів.

Європейська Рахункова палата також не має повноважень застосовувати будь-які санкції, все що вона може – встановити факт здійснення помилки. Заходи реагування може здійснювати Європейська комісія та/ або відповідні органи держав-членів ЄС. На сьогоднішній день проблема належного фінансового управління в Єврокомісії не вирішена. Частково це пов'язано з відсутністю механізму застосування необхідних юридичних заходів з боку контролюючих органів та Європейської Рахункової палати зокрема. Через відсутність судових повноважень застосовувати санкції до правопорушників та довести процес про порушення бюджетного виконання до логічного завершення по відношенню до чиновників Європейського Союзу не завжди виявляється можливим. Виходом з ситуації, що склалася було б створення в Європейському Союзі системи застосування санкцій на найвищому рівні – рівні Союзу [268, с. 57-60].

Відсутність у Рахункової палати повноважень щодо застосування заходів впливу на учасників, особливо на порушників бюджетного процесу, негативно впливає на ефективність її діяльності. Це питання є досить полемічним, дискусійним і потребує ретельного підходу, адже мова має йти про ризики недопущення перетворення Рахункової палати на черговий фінансовий орган. У цьому аспекті повноваження повинні спрямовуватися на посилення відповідальності об'єкта перевірок за виконанням рішень Рахункової палати та усунення причин бюджетних правопорушень. З цього приводу, ми погоджуємося з думкою Басанцова І.В., що необхідними є зміни до законодавства щодо встановлення відповідальності посадових осіб за заподіяний державі збиток при розпорядженні і використанні бюджетних коштів та ресурсів. Законом необхідно обов'язково надати право представникам органів контролю виступати в судах задля захисту державних інтересів і в процесуальному порядку доводити факт нанесення державі збитків та підраховувати фактичний розмір заподіяного збитку [17, с. 170].

Враховуючи викладене вище, доводиться констатувати, що рекомендації вітчизняного ВОФК часто залишаються без впровадження на практиці. Тому подальшого дослідження та реформування потребують відносини між Рахунковою палатою з виконавчою та законодавчою владою. Довід зарубіжних країн має величезну цінність, але ми не можемо застосувати цілком метод копіювання на реалії вітчизняного законодавства. Однак окремі елементи, які довели свою ефективність та економність буде корисним запровадити в національному законодавстві.

В зарубіжній практиці звертається увага не лише на відповідальність підконтрольних суб'єктів, а й членів ВОФК. У Рахунковій палаті Франції лише фінансові працівники (всі посадові особи до них не відносяться) є особисто відповідальними перед Палатою за скоєні ними правопорушення фінансових норм та правил, остання може передати подібну справу до змішаного трибуналу, очолюваного Першим головою, за участю радників та старших ревізорів, який у свою чергу може накладати штрафи у сумі, що

дорівнює річній заробітній платі винуватого [120, с. 146]. Цікавою особливістю практики Франції є існування презумпції відповідальності посадових осіб, оскільки Рахункова палата за результатами розгляду після закінчення звітного періоду виносить рішення про «звільнення від відповідальності» у випадку задовільного стану використання державних коштів та відсутності певних порушень [282, с. 326]. Наявність такого повноваження зумовлено структурою – вона подібна до звичайних чи адміністративних судів, маючи дві суддівські колегії (або палати) і Генерального прокурора. Також у Франції для забезпечення відшкодування можливих збитків, повернення коштів державі та підвищення відповідальності державних чиновників, їх майно підлягає заставі на користь держави, яка автоматично втрачає свою силу після залишення посади. Зазначену практику доцільно було б запровадити і в Україні з метою підвищення вірогідності та можливості притягнення до відповідальності державних службовців.

Положення про відповідальність членів палати міститься в ст. 72 закону «Про Палату Контролю Грузії» – які зобов'язані під час ревізій та перевірок не допускати перевищення повноважень. Вони несуть відповідальність за правильність результатів ревізій та перевірок, а також за розголошення державної та комерційної таємниці об'єктів перевірки у відповідності з діючим законодавством [170].

Досить прогресивним з приводу відповідальності членів Рахункової палати є «Закон про Рахункову палату» Республіки Болгарія від 2014 року, який у главі 4, ст. 22 закріплює, що трудові правовідносини членів Рахункової палати регулюються згідно положень Кодексу про працю, працівники зобов'язані дотримуватися вимог Кодексу етики Рахункової палати та керуватися і застосовувати міжнародні визнані стандарти аудиту та аудиторської діяльності Рахункової палати. При невиконанні зазначених вимог на членів Рахункової палати можуть бути накладені дисциплінарні

санкції відповідно до умов та порядку, які зазначені в Кодексі про працю [83].

Закон Республіки Молдова «Про Рахункову палату» в ст. 27 вказує, що за допущені порушення персонал, наділений повноваженнями на здійснення публічного аудиту, несе адміністративну, цивільну та кримінальну відповідальність згідно законодавству, а також піддається дисциплінарним стягненням і містить перелік випадків притягнення до неї [172].

На основі вищевикладеного можна стверджувати, що питання відповідальності в профільних законах про ВОФК в зарубіжних країнах детально не освітлене, але міститься вказівка – які нормативно-правові акти або яка галузь його регулює, що значно спрощує подальший механізм притягнення до неї. Вітчизняний закон відповідальність членів палати регламентує досить формально, зазначаючи що вони несуть персональну відповідальність за прийняті рішення. На наш погляд зазначеному питанню необхідно приділити більше уваги та конкретизувати про який вид відповідальності йде мова та механізм притягнення до неї.

Новий закон «Про Рахункову палату» робить значний акцент на аудиторській природі органу. Про це постійно нагадують і члени палати. Якщо раніше основною формою діяльності були ревізії, то зараз акцент робиться суто на аудит, без будь-яких каральних заходів. Невідомий В.І. зазначає, що Рахункова палата як вища аудиторська інституція має діяти з метою надання професійних, незалежних рекомендацій щодо управління та використання всіх державних ресурсів. Внеском у нову правову реальність, яка наразі перебуває в процесі самоорганізації, буде відповідальність за управлінські рішення, прозорість грошових потоків і активів та розвиток економіки і суспільства. В підтвердження дослідник наводить думку Чумакової І.Ю., що Рахунковій палаті «потрібно позбавитися статусу органу контролюючого типу, підвищити аудиторську спроможність та змінити масштаб і характер здійснюваних нею контрольно-аналітичних заходів» [160, с. 34].

У 50-60-х рр. XX ст. ВОФК деяких зарубіжних країн почали здійснювати перевірки державних витрат не лише щодо їх відповідності законодавству, а й з точки зору їх суспільної корисності, тобто тих результатів які суспільство отримало від витрачених коштів. Аудит ефективності стає переважним видом державного фінансового контролю. Наприклад у Канаді, понад 60 % контрольних заходів, що проводяться ВОФК країни, здійснюються саме з використанням цього виду аудиту [151, с. 65]. Зарубіжний досвід запровадження аудиту ефективності у діяльність ВОФК потребує зміни його організаційної структури – створення спеціальних аналогічних відділів. Успіху та швидкому запровадженні в практику зарубіжних країн аудиту ефективності передували якісні зміни в соціально-економічній, політичній та інших сферах, реалізація загальноприйнятих принципів та правових основ бюджетного процесу, взаємодія законодавчої та виконавчої гілок влади.

Розглядаючи інститут державного аудиту Манченко О.В. зауважує, що поняття «аудит» та «державний аудит» в міжнародних джерелах принципово не розмежовуються і розглядаються як вид фінансового контролю, що здійснюється спеціально уповноваженими суб'єктами з метою отримання неупередженої, суб'єктивної та достовірної інформації, переважно фінансового та правового характеру [145, с. 340]. Дослідниця акцентує увагу – головне, щоб такий аудит здійснювався незалежними аудиторами, які не зацікавлені в його певному результаті. Тому ставить під сумнів доцільність використання терміну «аудит» як різновиду державного фінансового контролю, тому що держава буде зацікавленою знайти порушення та відповідальних за них.

Пріоритетне значення застосування нефіскальних засобів контролю має сприяти не стільки виявленню порушень, скільки їх запобіганню та підвищенню ефективності діяльності державних органів в сфері фінансів. Аудит ефективності, як форма діяльності Рахункової палати носить превентивний характер, що має на меті попередження порушень бюджетної

дисципліни та запобіганню зловживань у фінансово-бюджетній сфері, пошук ефективних засобів витрачання та формування коштів бюджету.

Аудит адміністративної діяльності (ефективності) покликаний сприяти своєчасному забезпеченню внесення коректив у процес її (діяльності) запровадження, отриманню інформації про реальний стан справ у сфері державного управління. В умовах непрогнозованості з'являються складні структури з великою невизначеністю, що потребує аналітичного аналізу та прийняття відповідних рішень. При цьому зростає дисбаланс між наявними потребами та ресурсами, постає необхідність розумного витрачання грошей платників податків, а завданнями аудиту адміністративної діяльності якраз і є оцінка рівня економічності, ефективності та результативності діяльності об'єкта, що перевіряється [216, с. 122].

У США після прийняття в 1950 р. закону про бюджет і процедури бюджетної відповідальності, де були встановлені вимоги наводити в бюджеті не структуру видатків за видами витрат, а очікуваний результат від здійснення програм чи виконання державних функцій, значно зросла затребуваність аудиту ефективності. А в Канаді аудит ефективності отримав широке розповсюдження після того, як уряд країни в 1955 р. перейшов на принципи управління, орієнтовані на досягнення кінцевих результатів, коли всі федеральні міністерства та відомства були зобов'язані під час формування бюджету визначати основні суспільно значущі результати від використання бюджетних коштів та реалізації соціально економічних програм і послуг [188, с. 41].

Державні аудитори Великобританії зосереджувалися традиційно на надійності процесів і процедур усередині урядових (бюджетних) установ. Перевищення вартості над витраченими бюджетними коштами визначається насамперед через результати, які було досягнуто за рахунок цих коштів, перевірки, що здійснювалися аудиторами у державному секторі, дедалі більше спрямовувалися на оцінку кінцевих результатів, а не процесів, що здійснювалися для їх досягнення. Тобто під час аудиту ефективності

оцінюються не лише можливості поліпшення процедур управління і діяльності державних установ, а й кінцеві результати від її здійснення [135, с. 44].

Необхідність розвитку державного аудиту знайшла обґрунтування в монографії Голови Рахункової палати Російської Федерації С. Степашина «Конституційний аудит», яка має досить провокаційну назву, адже мова йде не про перевірку конституції, а про аудит, який представляє собою сукупність теорій та концепцій, що обґрунтовують об'єктивну необхідність виникнення в сучасному світі інституту державного аудиту. Зауважується, що незалежний аудит є таким видом державного фінансового контролю, який втілює найважливіші конституційні засади демократичного суспільства. Зазначений інститут слід розуміти як систему зовнішнього, незалежного контролю від імені суспільства за діяльністю держави по управлінню національними ресурсами країни, в якому проявляються такі конституційні засади діяльності держави, як демократизм, відкритість влади, пріоритет прав людини у громадянському суспільстві. При цьому органи влади самі повинні сприяти відкритості для зовнішнього контролю, адже висновок аудитора – це ніщо інше, як ефективний механізм легітимації соціально-економічних рішень держави, інструмент забезпечення реальної суспільної підтримки [198, с. 34].

В зарубіжних країнах аудит ефективності здійснюється на принципах бюджетування – орієнтованості на результат і характеризується певними особливостями. Управління Головного аудитора Канади під час аудиту ефективності перевіряє інструменти і процедури, за допомогою яких визначається ефективність роботи об'єктів, що перевіряються. А Суд аудиторів Нідерландів, поряд з цим, перевіряє, чи встановлено та яким чином закріплено у нормативних документах відповідальність керівництва державної установи (організації), що перевіряється, із забезпечення ефективної управлінської діяльності, а також вимоги щодо здійснення ефективного управління [188, с. 44]. Зазначений досвід має знайти

застосування і в нашій державі. Перехід від контролюючої природи Рахункової палати до аудиторської має спонукати державу приділити більше уваги механізму відповідальності підконтрольних суб'єктів за допомогою правоохоронних органів.

Цікавим є досвід Нідерландів, де існує три моделі аудиту ефективності. За характеристикою, яку надає Саунін Н.А. у рамках першої моделі основна увага концентрується на якості існуючих в організації, що перевіряється, систем і процедур управління, їх спрямованості на забезпечення економічності, продуктивності й результативності використання бюджетних коштів, а також на визначенні ступеня уваги керівництва організації до цих питань. При здійсненні другої моделі аудиту ефективності проводиться перевірка звітів керівництва організації, які подаються відповідним державним органам, і підготовка висновків про достовірність і повноту відображення в них результатів діяльності з ефективного використання бюджетних коштів. І третя модель аудиту ефективності застосовується, якщо організація, яка перевіряється, не надає звіт про результати роботи. В залежності від цілей аудиту ефективності, оцінюється економічність, продуктивність або результативність [240, с. 30-31]. Зазначені моделі аудиту ефективності актуальні при здійсненні контрольних заходів Рахунковою палатою і в українських реаліях, за умови розроблення методів, властивих кожній окремій моделі та процедури їх застосування.

Досліджуючи зарубіжний довід функціонування ВОФК, Чумакова І.Ю. зазначає про існування відмінності у змісті перевірок ефективності виконання державних цільових програм порівняно з перевітками діяльності державних організацій, суть яких полягає переважно в акцентах на різних аспектах оцінки ефективності використання бюджетних коштів. Дослідниця наводить приклад США, де при здійсненні аудиту ефективності діяльності державних організацій акценти зміщуються у бік того, наскільки економічно й раціонально організації набувають, зберігають та використовують свої ресурси (майно, персонал, площі). А під час аудиту виконання державних

програм аудитори US GAO застосовують такі види оцінок ефективності їх реалізації: оцінку процесу – відповідності якості наданих послуг сподіванням суспільства; оцінку продукту – рівня досягнення запланованих результатів програми; оцінку впливу – чистого ефекту виконання програми завдяки зіставленню результатів виконання останньої з результатами аналізу того, що було б у разі її відсутності; оцінку «витрат-корисності» і «витрат-результативності» – відповідності між результатами виконання програми й ресурсами, які витрачено для їх отримання [291, с. 146]. Зарубіжний досвід доводить, що в залежності від об'єкту аудиту можуть застосовуватися різні методики та інструменти проведення, їх класифікація та визначення, сприятимуть якісному аудиту та оперативному його здійсненню.

Нагальною проблемою в діяльності фінансової системи, та Рахункової палати зокрема, є упорядкування понятійного апарату та його адаптація до міжнародних вимог. У контексті зазначеного, необхідно мати на увазі, що реформування системи обліку та аудиту не передбачає переходу на міжнародні стандарти, а передбачає створення національної системи, яка відповідає їх вимогам. Одним з дискусійних термінів законодавства є «аудит». У перекладених Стандартах INTOSAI дано визначення терміна «аудит законності». Стефанюк І.Б. трактує його як: 1) засвідчення фінансової відповідальності підконтрольних організацій, яке передбачає аналіз і оцінку бухгалтерської документації та підготовку висновків щодо фінансових звітів; 2) засвідчення фінансової відповідності усього державного апарату; 3) контроль фінансової системи й операцій разом з оцінкою стану дотримання чинних законів і нормативних актів; 4) перевірку системи внутрішнього контролю; 5) перевірку правильності й доцільності прийняття в підконтрольній організації тих чи інших адміністративних рішень. З наведеного науковець дійшов висновку, що контроль є складовою аудиту, а не навпаки й аудит передбачає здійснення оцінки, тобто містить певні суб'єктивні дії [255, с. 18]. Досліджуючи нормативно-правове регулювання діяльності Рахункової палати в п. 1.3, ми зазначали, що законодавець

ототожнює поняття державний зовнішній фінансовий контроль та аудит, з чим ми не погоджуємося, на наш погляд контроль та аудит є різними формами діяльності Рахункової палати. Проблема понятійно-категоріального апарату потребує негайного вирішення шляхом побудови та закріплення на нормативному рівні єдиної фінансової системи з визначенням принципів, методів то форм здійснення її діяльності, в тому числі і фінансового контролю.

В Російській Федерації проблемі державного аудиту приділяється увага вже не один рік та шляхи її вирішення відображуються в конкретних науково-практичних заходах. Наприклад, в 2007 році відбувся перший набір студентів у Вищу школу державного аудиту Московського державного університету, яка була створена на основі домовленостей між Російською академією наук, Московським державним університетом імені М.В. Ломоносова і Рахунковою палатою Російської Федерації. Фактично, це перша в країні освітня установа по підготовці спеціалістів фінансово-юридичного профілю, що оволодіватимуть сучасними методиками проведення контрольних заходів, глибокими теоретичними знаннями у сфері права, економіки і державного аудиту, а також навиками розробки та ефективної реалізації управлінських рішень [145, с. 341].

До проблеми посилення кадрового складу органів фінансового контролю неодноразово звертали свою увагу і вітчизняні науковці. Процес глобалізації світової економіки та швидка зміна економічних умов спонукають до підвищення вимог до працівників, які здійснюють контрольні заходи (перевірки, ревізії, а особливо аудит). Запорукою якісного та ефективного аудиту є високий кваліфікаційний рівень їх знань та професійна підготовка (та перепідготовка). Для залучення професіонала свої справи на державну службу необхідно створити йому належні умови праці, що потребує відповідних значних інвестицій. На сьогодні стає очевидним, що рівень формування фахових спеціалістів у системі державного фінансового контролю далеко не повною мірою відповідає висунутим до них вимогам. В

наявності таких спеціалістів, перш за все, повинна бути зацікавлена держава, яка має створювати умови для їх появи шляхом запровадження у вищих навчальних закладах фінансово-правової спеціальності, забезпечення її вивчення належною науковою та методичною літературою, висококваліфікованими викладачами, бажано з іноземним досвідом роботи або стажування у ВОФК. Зазначене сприятиме формуванню штату та підготовці фахових спеціалістів, які в подальшому будуть влаштовуватися на роботу за конкурсом, суто на професійній основі, а не за політичними ознаками.

Заслуговує уваги зарубіжний досвід функціонування територіальних представництв ВОФК. Васильєва М.В. [35, с. 53-56] зазначає, що в основу організації ВОФК в зарубіжних країнах покладені дві взаємовиключні моделі. Централізована модель передбачає монократичну систему, коли в організаційному підпорядкуванні у центрального органу, що здійснює зовнішній контроль, знаходиться система регіональних представництв (Австралія, Франція). У комунах, департаментах і регіонах Франції контроль такого ж роду за місцевими фінансами здійснюють регіональні рахункові палати. Така модель забезпечує проведення бюджетно-фінансового контролю на всій території країни за єдиним системним планом, на підставі єдиних критеріїв аналізу, гарантуючи законне і доцільне управління всіма державними фінансами. Відповідно до Конституції Рахункова палата Австрійської Республіки наділена функцією перевірки фінансової діяльності федерального уряду, земель і комун з чисельністю населення не менше 20 000.

Автономна модель передбачає, що федеральні контрольно-рахункові органи, утворені для контролю за бюджетами держави та її політико-територіальних або адміністративно-територіальних суб'єктів, можуть не входити в єдину організаційну структуру. Члени контрольно-рахункового органу призначаються, як правило, законодавчим органом влади відповідної території, але незалежні у внутрішніх і зовнішніх питаннях своєї діяльності

(в тому числі від ВОФК). Так, заснований ст. 180 Конституції Суд рахунків Королівства Бельгія існує паралельно з парламентом. Він здійснює контроль за бюджетними і фінансовими операціями федеративної держави, спільнот, регіонів і залежних від них державних підприємств, установ і організацій, а також провінцій. Контроль за діяльністю комун не входить в компетенцію Суду рахунків. У межах своїх повноважень і Федеральна Рахункова палата Німеччини, і окремі земельні палати працюють автономно. Самостійний інститут муніципальних контролерів передбачений також в законодавстві Швеції, Великобританії та інших країн. Фінансова діяльність місцевих виконавчих органів у Великобританії контролюється незалежними аудиторськими комісіями, створеними окремо для Англії, Уельсу, Шотландії та Ірландії. Контроль виконання бюджету в Швеції здійснюється на трьох різних рівнях – національний, округ і муніципалітет.

У зв'язку з зазначеним вище необхідно зауважити, що Конгрес місцевих і регіональних влад Ради Європи в своїх рекомендаціях визначив основні принципи побудови системи муніципального контролю відповідно до Європейської хартії місцевого самоврядування. У рекомендаціях Конгресу зазначено, що будь-який контроль з боку центральних або регіональних влад слід здійснювати в порядку, що забезпечує співмірність втручання контролюючої влади значенню захищаного нею інтересу. Наприклад, законодавством Франції встановлюються лише чотири випадки, коли регіональна рахункова палата може втрутитися в бюджетний процес комуни і порядок здійснення такого втручання. В 1982 році у Франції були створені регіональні управління контролю, до кожного регіону належать 4 департаменти. Регіональні палати здійснюють контроль за фінансовими операціями в межах регіону. Рахункова палата здійснює загальне керівництво регіональними палатами, однак без права скасування рішень останніх (щодо стягнень, передачі до суду тощо) [65, с. 101]. Корисним є досвід Іспанії, в якій ВОФК наділений широким спектром повноважень щодо проведення перевірок, які поширюються на всі без винятку інститути публічної влади і

державні установи: центральний державний апарат, регіональні адміністрації, місцеві органи влади, органи соціального забезпечення, організації та підприємства державного сектора економіки. Її мандат поширюється також на одержувачів коштів у вигляді субсидій, кредитів, державних гарантій або будь-якого іншого виду державної допомоги. Крім того, Рахункова палата здійснює контроль над певним колом юридичних осіб (наприклад, політичними партіями) в частині витрачання ними коштів на виборчі кампанії [294]. В таких країнах як Австрія, Росія, Японія територіальні представництва законом не передбачені. В Польщі Делегатури Вищої контрольної палати, територіальні межі діяльності яких визначаються Палатою, здійснюють контроль на місцях, Рахункова палата Республіки Болгарія має право відкривати обласні територіальні підрозділи, керівництво якими здійснюється Директорами. Функція територіальних підрозділів – проведення перевірок та інформування Рахункової палати про результати їх проведення [107].

В Україні на законодавчому рівні закріплено існування територіальних представництв, але статус та порядок їх діяльності регулюються Регламентом. Вони підпорядковані Рахунковій палаті та діють за єдиним планом, використовуючи єдину нормативну та методологічну базу, тобто в країні діє централізована система зовнішнього державного фінансового контролю.

Суттєвою відмінністю від зарубіжних країн є відсутність повноважень контролю місцевих бюджетів. Згідно ст.7 Закону «Про Рахункову палату» вона може здійснювати фінансовий аудит та аудит ефективності щодо проведення витрат державного бюджету наданих місцевим бюджетам, а самостійні надходження та витрати місцевих бюджетів до її компетенції не відносяться. До проблеми підконтрольності місцевих бюджетів зверталися багато науковців. Контроль за надходженнями та видатками місцевих бюджетів питання досить полемічне, яке потребує глибокого вивчення та обґрунтування. З метою недопущення свавілля в органах місцевого

самоврядування, на нашу думку, доцільно здійснювати фінансовий аудит та аудит ефективності територіальними управліннями палати, про що необхідно зазначити в законі. Невідомий В.І. наголошував на доповненні закону «Про Рахункову палату» повноваженнями відносно місцевих бюджетів, про це зазначалося і в різноманітних актах – в Стратегії розвитку системи управління державними фінансами і в Державній програмі щодо запобігання і протидії корупції [160, с. 35], однак маємо можливість констатувати, що все залишилося лише на рівні пропозицій.

Світова практика свідчить, що органи фінансового контролю можуть ефективно функціонувати на основі, здавалося б, протилежних і взаємовиключних підходів. Багато прикладів ефективних форм та методів функціонування ВОФК, які можливо адаптувати в Україні з урахуванням національних особливостей, економічного стану та рівня правової культури. Аналіз нового закону «Про Рахункову палату» є сходиною на шляху реформ, який має вдосконалюватися в подальшому. Основні зміни щодо статусу та повноважень необхідно внести в Конституцію України в рамках конституційної реформи. Поступово, на основі Конституції адаптувати міжнародні вимоги шляхом внесення змін в закони та нормативні акти.

Висновки до розділу 3

1. Обов'язок надання інформації державними органами та право громадян на її отримання забезпечується транспарентністю. Під транспарентністю в діяльності Рахункової палати необхідно розуміти стан інформованості (наявності повного, достовірного та достатнього знання) про діяльність палати (її суб'єкти, об'єкти та результати) будь-якого зацікавленого суб'єкта. Сутність та роль транспарентності розкривається через притаманні їй функції: гносеологічну, правозахисну, комунікативну, стабілізуючу та контрольну.

2. На доктринальному рівні існують два підходи визначення транспарентності: 1) право на інформацію та інформованість громадян про діяльність держави та її органів; 2) відповідальність органів публічної влади. У рамках інформаційного підходу можна виділити фінансову та адміністративну транспарентність. Під першою необхідно розуміти інтенсивність, своєчасність розкриття інформації стосовно публічних фінансів з її подальшим поширенням (в ЗМІ, на телебаченні, в мережі інтернет). Адміністративна транспарентність передбачає розкриття інформації про функціонування Рахункової палати та реалізацію її повноважень, вона має забезпечуватися наявністю судового контролю за діяльністю членів та апарату палати. Зазначена транспарентність забезпечує оцінку якості роботи палати загалом та конкретної посадової особи. Другий підхід розглядається через відповідальність членів Рахункової палати, для якого характерною є наявність наступних складових: інформаційної – доступність інформації про членів Рахункової палати та рішення прийняті в результаті їх діяльності; «партисипаторної» – можливість надання консультацій та рекомендацій, які при подальшому виконанні можуть впливати на ухвалення політичних рішень; перманентної – наявність безперервного контролю за діяльністю членів палати з боку громадськості.

3. Транспарентність – властивість органів публічної влади, яка є частиною механізму свободи інформації і складає його пасивну частину – обов'язок органів надавати інформацію без наявності запитів з боку зацікавлених суб'єктів. Пропонується доповнити Закон України «Про Рахункову палату» статтею, з детальною регламентацією інформаційних відносин між Рахунковою палатою та суспільством, з приводу отримання інформації та наслідків її ненадання. Транспарентність набула широкого нормативного закріплення та практичного застосування у зарубіжних країнах, досвід здійснення якої є корисним для України, з урахуванням особливостей національного законодавства та рівня правової культури суспільства.

4. В кращих традиціях світової практики спостерігається тенденція закріплення за контрольно-рахунковими органами статусу вищих та незалежних. Пропонується внести зміни до Конституції України та викласти ст. 98 у наступній редакції: «Рахункова палата є вищим незалежним органом державного фінансового контролю у країні. Рахункова палата здійснює контроль від імені Верховної Ради України за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням. Організація, повноваження і порядок діяльності Рахункової палати визначаються законом». Зазначені зміни передуватимуть побудові єдиної системи фінансового контролю, з наданням Рахунковій палаті координаційних повноважень.

5. Ефективне та економне використання коштів державного бюджету органами державної влади, які отримують фінансування, можливо забезпечити лише при наявності чітко визначеного механізму реагування на висновки та пропозиції Рахункової палати шляхом підвищення статусу актів виданих палатою, закріплення обов'язкового виконання їх рішень та усунення бюджетних правопорушень. Необхідними є зміни до законодавства щодо відповідальності посадових осіб за нераціональне та неефективне використання державних коштів та майна. Потребує вдосконалення механізм взаємодії Рахункової палати з судовими та правоохоронними органами з метою відстеження процесу прийняття та виконання рішень за правопорушення виявлені Рахунковою палатою.

6. Державний аудит виступає ефективним засобом контролю в зарубіжних країнах та доводить свою ефективність не перше десятиріччя. Його поширення пов'язане з використанням бюджетних коштів на сонові принципу бюджетування – орієнтованості на досягнення кінцевого результату та його оцінки. Завдяки аудиту можливо побудувати систему співпраці, а не покарання між контролюючими суб'єктами та підконтрольними об'єктами. Діяльність контролюючих органів направлена не на виявлення порушень, а на пошук шляхів їх подолання, які в

подальшому набудуть обов'язкової реалізації, зацікавленими в цьому підконтрольними об'єктами. Діяльність контрольно-рахункових органів в такому випадку набуває консультативно-рекомендаційну природу. Зазначений досвід можливо застосувати в Україні, але цьому повинно передувати підвищення соціально-економічного рівня життя, правової культури, бажання досягти певних результатів та докорінне реформування діяльності самої Рахункової палати.

7. Спостерігається невідповідність понятійно-категоріального апарату системи фінансового контролю міжнародним вимогам. Наприклад, багато питань виникає з перекладом назви INTOSAI – в чинному законодавстві використовується назва Міжнародна організація вищих органів фінансового контролю, деякі науковці наполягають на дослівному перекладі – Міжнародна організація вищих аудиторських інституцій, з чим пов'язують специфіку функціонування та діяльності Рахункової палати. Реформування системи фінансового контролю (понятійно-категоріальний апарат, як її складова) не передбачає перехід на міжнародні стандарти, а має на меті створення національної системи, яка відповідає їх вимогам.

8. Проблема забезпечення кадрового складу фінансово-контрольних органів, та Рахункової палати зокрема, має розглядатися на загальнодержавному рівні. Необхідно запровадити у вищих навчальних закладах підготовку вузькопрофільних спеціалістів в галузі фінансів і права, забезпечити необхідною спеціальною літературою, викладачами з практичним досвідом роботи у сфері контролю за державними фінансами та подальшим вдосконаленням отриманих теоретичних навичок на практиці.

9. Недостатня увага з боку законодавця приділена функціонуванню територіальних управлінь. Проблематика повноважень територіальних управлінь набуває поширення на доктринальному рівні у зв'язку з пропозиціями віднести до їх компетенції контроль за місцевими бюджетами., який має здійснюватися без порушень принципів самостійності місцевого самоврядування.

ВИСНОВКИ

У дисертації в результаті вивчення та аналізу наукових досліджень та нормативних джерел стосовно діяльності Рахункової палати як суб'єкта фінансового контролю, вирішено наукове завдання з розробки питань, які стосуються функціонування Рахункової палати, її правового статусу, організаційно-правових засад її діяльності, сформульовано низку теоретичних висновків та запропоновано рекомендації, з можливістю їх застосування на практиці з метою удосконалення зазначеної сфери. До основних можна віднести наступні:

1. Необхідність створення єдиної системи органів державного фінансового контролю обумовлена констатацією малоефективності фінансового контролю. Існуючі на теперішній час органи розгалужені та реалізують свої повноваження без належної взаємодії, причиною чого є відсутність єдиної концепції побудови такої системи, яка знайшла би закріплення та регламентацію на законодавчому рівні. Критерієм групування органів у систему є безпосереднє здійснення фінансового контролю за дохідною та видатковою частинами державного бюджету. Одним із таких органів є Рахункова палата. Система державного фінансового контролю функціонує на засадах збереження внутрішньої незалежності кожного елемента, із загальною координацією роботи системи як єдиного цілісного механізму.

2. Вступ Рахункової палати в 1998 р. до INTOSAI (Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю) та відповідно до ст. 7 Закону України «Про Рахункову палату» застосування її принципів у своїй діяльності фактично обумовило виконання функцій вищого органу фінансового контролю. Закріплення такого статусу не знайшло відображення ні на конституційному, ні на законодавчому рівні, що є невиконанням вимог Лімської декларації, яку Україна підписала та зобов'язалася виконувати її вимоги. У зарубіжних країнах широкого застосування набула практика

закріплення статусу вищого органу фінансового контролю за органами зовнішнього державного фінансового контролю – незалежними органами фінансового контролю, які підпорядковуються парламенту або президентові та не належать до організаційної структури підконтрольних їм органів. В Україні усі ознаки вищого органу фінансового контролю притаманні Рахунковій палаті, що обумовлює необхідність закріплення за нею такого статусу на законодавчому рівні.

3. У Законі України «Про Рахункову палату» відсутнім є перелік функцій та завдань, які можна виокремити зі змісту закону та повноважень палати. Функції Рахункової палати слід поділити на явні – відображені у нормативно-правових актах, що регулюють діяльність досліджуваного органу – Конституції України та Закону України «Про Рахункову палату» (контрольна, експертно-аналітична, інформаційна, консультативна) та латентні – похідні від первинних, які можна виокремити у процесі функціонування (правоохоронна). Запропоновано закріпити за Рахунковою палатою координаційну та організаційну функції. Розпорошеність органів та заходів фінансового контролю потребують узгодженості та взаємодії, яких можна досягти за наявності координаційного центру системи державного фінансового контролю в особі вищого органу фінансового контролю.

4. Система органів державного фінансового контролю потребує координації, яка має надати роботі стійкого, цілісного характеру, забезпечить оптимальний розподіл функцій і завдань. Координаційні повноваження Рахункової палати в системі державного фінансового контролю мають полягати у такому: 1) узгодження річних планів перевірок контролюючих суб'єктів; 2) перевірка достовірності контрольних заходів, здійснених органами фінансового контролю виконавчої гілки влади; 3) створення та ведення єдиної інформаційної бази даних результатів контрольних заходів; 4) моніторинг ефективності юрисдикційних заходів за результатами здійснення фінансового контролю.

5. Встановлено, що, здійснюючи зовнішній державний фінансовий контроль, Рахункова палата у своїй діяльності використовує: форми як зовнішнє вираження конкретного змісту, що відбивається у здійсненні конкретних дій з використанням певних прийомів та способів з метою встановлення фактів об'єктивної діяльності за допомогою документів фінансової звітності та обліку, що закріплюють його результати, до яких належить фінансовий аудит, аудит ефективності та ревізія; методи – експертиза, аналіз, оцінка, моніторинг, інвентаризація; аудиторські процедури – упорядкований набір дій аудитора, спрямований на втілення певного методу під час проведення аудиту, до яких належать спостереження, обстеження, опитування, дослідження, вивчення, огляд.

6. Виявлено критерії оцінки ефективності Рахункової палати, провідне місце серед яких посідає економічний. Доведено його невідповідність меті створення та функціонування вищого органу фінансового контролю. Якісне виконання завдань має сприяти зменшенню правопорушень у сфері здійснення фінансового контролю. Оцінка ефективності лише економічним критерієм є хибною практикою, яка не сприяє поверненню виявлених неефективних та не за цільовим призначенням витрачених коштів до державного бюджету.

7. Перевірка діяльності Рахункової палати та її оцінка потребують законодавчої регламентації, оскільки обмеження здійснення зовнішнього аудиту за рішенням Верховної Ради України один раз на три роки порушує принцип прозорості та не дозволяє здійснити оцінку ефективності діяльності самої палати. Правом подання до Верховної Ради України ініціативи про проведення аудиту Рахункової палати доцільно наділити Кабінет Міністрів України в особі Міністра фінансів, у разі отримання ним інформації від органів системи державного фінансового контролю про правопорушення з боку Рахункової палати. Результати зовнішнього аудиту, в обов'язковому порядку, надаються Кабміну, як замовнику та публікуються на офіційному веб-сайті Рахункової палати. У разі виявлення правопорушень членів

Рахункової палати та її апарату, шляхом неналежного виконання своїх обов'язків, що призвели до здійснення правопорушення, вони притягуються до персональної відповідальності згідно з законодавством, яка передбачена для державних службовців.

8. Зазначено неврегульованість взаємодії Рахункової палати з правоохоронними органами. За результатами перевірок, здійснених Рахунковою палатою, компетентні органи не завжди приймають необхідні рішення, а це знижує ефективність та результативність фінансового контролю. Правоохоронні органи дуже слабо реагують на фінансові правопорушення, виявлені органом зовнішнього фінансового контролю. Доцільно за Рахунковою палатою закріпити право безпосереднього звернення до суду, з метою представництва інтересів держави та в процесуальному порядку доводити факт завдання державі збитків та підраховувати фактичний розмір завданого збитку.

9. Транспарентність у діяльності Рахункової палати означає стан інформованості про діяльність палати будь-якого зацікавленого суб'єкта. Транспарентність – властивість органів публічної влади, яка є частиною механізму свободи інформації і становить його пасивну частину – обов'язок органів надавати інформацію без наявності запитів з боку зацікавлених суб'єктів. У рамках інформаційного підходу можна виокремити фінансову та адміністративну транспарентність. Під фінансовою транспарентністю необхідно розуміти інтенсивність, своєчасність розкриття інформації стосовно публічних фінансів з її подальшим поширенням (у ЗМІ, на телебаченні, в мережі інтернет). Адміністративна транспарентність передбачає розкриття інформації про функціонування Рахункової палати та реалізацію її повноважень, вона має забезпечуватися наявністю судового контролю за діяльністю членів та апарату палати. Відповідальність членів Рахункової палати містить у собі інформаційну (доступність інформації про членів Рахункової палати та рішення, прийняті в результаті їх діяльності), «партисипаторну» (можливість надання консультацій та рекомендацій, які

при подальшому виконанні можуть впливати на ухвалення політичних рішень), перманентну (наявність безперервного контролю за діяльністю членів палати з боку громадськості) складові.

10. У Кримінальному кодексі України у ст. 351–1 «Перешкоджання діяльності Рахункової палати, члена Рахункової палати» та у Кодексі України про адміністративні правопорушення у ст. 188–19 «Невиконання законних вимог народного депутата України, Рахункової палати, члена Рахункової палати» передбачається ідентичний склад правопорушення, який кваліфікується як «злочин» та «проступок» з передбаченням різних санкцій, у зв'язку з чим запропоновано конкретизувати підстави притягнення до кримінальної та адміністративної відповідальності, шляхом наведення вичерпного переліку випадків із зазначенням передбаченої відповідальності. Штрафні санкції не відповідають обсягу коштів, які держава втрачає через зловживання посадових осіб, що ними розпоряджаються, тому доцільно зобов'язувати повертати неефективно та не за цільовим призначенням використані кошти, а штраф матиме компенсаційний характер.

11. Запропоновано такі зміни і доповнення до законодавства:

11.1) частину 1 ст. 98 Конституції України викласти у такій редакції: «Рахункова палата є вищим незалежним органом державного фінансового контролю у країні. Рахункова палата здійснює контроль від імені Верховної Ради України за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням. Організація, повноваження і порядок діяльності Рахункової палати визначаються законом».

11.2) Закон України «Про Рахункову палату» доповнити статтями:

«Забезпечення безперешкодного доступу до інформації про діяльність Рахункової палати та її членів»;

«Основні засади взаємодії Рахункової палати з правоохоронними та судовими органами».

11.3) ухвалити: а) Закон України «Про систему державного фінансового контролю»; б) Інструкцію щодо взаємодії Рахункової палати з органами системи державного фінансового контролю та правоохоронними і судовими органами.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Административное право Украины: учебник / Под общей ред. С.В. Кивалова. – Х. : «Одиссей», 2004. – 880 с.
2. Административное право : учебник / Д.Н. Бахрах, Б.В. Россинский, Ю.Н. Стариков. – М. : Норма, 2004. – 815 с.
3. Адміністративне право України. Академічний курс : у 2 т. / [голова редкол. В.Б. Авер'янов]. – К. : Юрид. думка, 2007. – 592 с.
4. Адміністративне право: підручник / Ю.П. Битяк (кер. авт. кол.), В.М. Гаращук, В.В. Богущкий та ін.; за заг. ред. Ю.П. Битяка, В.М. Гаращука, В.В. Зуй. – 2-ге вид., переробл. та допов. – Х. : Право, 2013. – 656 с.
5. Айгістова В. Аудит ефективності державних підприємств / В. Айгістова // Державний інформаційний бюлетень про приватизацію. – 2008. – № 2. – С. 17-21.
6. Актуальні питання науки фінансового права : монографія / за ред. М.П. Кучерявенка // Х. : Право, 2010. – 464 с.
7. Александрович О.О. Історичний досвід та організаційно-правові гарантії незалежного державного фінансового контролю в Польщі [Електронний ресурс] / О.О. Александрович // Актуальні проблеми державного управління. – 2014. – № 2. – Режим доступу : <http://www.kbuapa.kharkov.ua/e-book/apdu/2014-2/doc/6/03.pdf>.
8. Алієва В.Ш. Роль Рахункової палати Туреччини в бюджетному процесі / В.Ш. Алієва // Фінанси України. – 2001. – № 6. – С. 68-71.
9. Альский А.О. Задачи и методы финансового контроля / А.О. Альский. – М. : Госюриздат, 1925. – 32 с.
10. Андреев А.Г. Правовые основы финансового контроля / А.Г. Андреев // Финансы. – 2009. – № 12. – С. 62-64.
11. Андреев П.П. Проблеми ефективності відомчого контролю / П.П. Андреев // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Серія : економіка. – 2011. – № 130. – С. 21–23

12. Андрійко О.Ф. Адміністративна реформа і державний контроль в системі органів виконавчої влади / О.Ф. Андрійко // Правова держава : зб. наук. праць. – К. : Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, 2001. – Вип. 12. – С. 300-308.
13. Андрійко О.Ф. Державний контроль в Україні: організаційно-правові засади / О.Ф. Андрійко. – К. : Наук. думка, 2004. – 300 с.
14. Андрюшин С.А., Дадашев А.З. Научные основы организации системы общегосударственного финансового контроля / С.А. Андрюшин, А.З. Дадашев // Финансы. – 2002. – № 4. – С. 59-63.
15. Анисимов А.А. Финансовый контроль в капиталистических странах / А.А. Анисимов. – М. : Финансы, 1966. – 99 с.
16. Базась М.Ф. Методика та організація фінансового контролю : підруч. для студ. вищ. навч. закл. – К. : МАУП, 2004. – 440 с.
17. Басанцов І.В. Стратегічні напрями розвитку системи державного фінансового контролю / І.В. Басанцов // Механізм регулювання економіки. – 2011. – № 1. – С. 164-171.
18. Басанцов І.В. Теоретичні і методичні основи оцінки ефективності державного фінансового контролю / І.В. Басанцов // Вісн. Сум. держ. ун-ту. Економіка. – 2004. – № 6. – С. 149–156
19. Бауман Ю.Фінансовий моніторинг як вид фінансового контролю / Ю. Бауман // Підприємництво, господарство і право. – 2009. – № 4. – С. 40-43.
20. Белобжецкий И.А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм / И.А. Белобжецкий. – М. : Финансы и статистика, 1989. – 256 с.
21. Біла Л.Р. Санітарно-епідеміологічний нагляд як спосіб забезпечення законності і дисципліни у державному управлінні /Л.Р. Біла // Актуальні проблеми держави і права. – 2001. – Вип. 12. – С. 43-47.
22. Білуха М.Т. Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту : підручник. – К., 1996. – 320 с.
23. Блѣх И.И. Устройство финансового управления и контроля в России в историческом их развитии / И.И. Блѣх. – СПб., 1895. – 213с.

24. Блюх И.С. Финансы России XIX столетия. История и статистика. Т. 1-4 / И.С. Блюх. – СПб., 1882. – Т. 1. – 304 с.
25. Бойков А.Д. К вопросу о гласности правосудия / А.Д. Бойков // Мировой судья. – 2010. – № 2. – С. 10-13
26. Болдырев Б.Г. Финансы капиталистических стран : учебник – М. : Финансы и статистика, 1985. – 344 с.
27. Болдырев Ю. Формирование внешнего государственного финансового контроля в РФ: вопросы истории, организации и методологии / Ю. Болдырев // Российский экономический журнал. – 2007. – № 5-6. – С. 25-41.
28. Бондаренко А.І. Принципи здійснення державного фінансового контролю / А.І. Бондаренко // Теорія та практика державного управління. – 2011. – № 2. – С. 16-22.
29. Бочковский Ф.И. Организация государственного контроля в России сравнительно с государствами Западной Европы / Ф.И. Бочковский. – СПб., 1895. – 118 с.
30. Бровкина Н.Д. Основы финансового контроля : учеб. пособие / Н.Д. Бровкина; под ред. М.В. Мельник. – М. : Магистр, 2007. – 382 с.
31. Бурцев В.В. Государственный финансовый контроль: методология и организация / В.В. Бурцев. – М. : Информационно-внедрический центр «Маркетинг», 2000. – 208 с.
32. Бурцев В.В. Организация системы государственного финансового контроля в Российской Федерации / В.В. Бурцев. – М. : «Дашков и Ко», 2002. – 496 с.
33. Бюджетний кодекс України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2010. – №50-51. – Ст. 572.
34. Василик О.Д. Теорія фінансів : підручник / Василик О.Д. – К. : НІОС, 2000. – 416 с.
35. Васильева М.В. Мировой опыт организации государственного и муниципального финансового контроля и возможность его применения в

- России / М.В. Васильева // Национальные интересы: приоритеты и безопасность. – 2011. – № 25. – С.46-57.
36. Ващенко І. Парламентський контроль у структурі державного фінансового контролю в Україні / І. Ващенко // Банківська справа. – 2004. – № 3. – С. 53-60.
37. Великий енциклопедичний юридичний словник / За ред. акад. НАН України Ю.С. Шемшученка. – 2-ге вид., переробл. і доповн. – К. : Вид-во «Юридична думка», 2012. – 1020 с
38. Великий тлумачний словник української мови / Уклад. і гол. ред. В.Т. Бусел. – К.; Ірпінь, 2002. – 1728 с.
39. Виконавча влада і адміністративне право / За заг. ред. В.Б. Авер'янова. – К. : Ін Юре, 2002. – 668 с.
40. Владимирова О.В. Государственный финансовый контроль России в XVII-XIX вв.: дис. ... кандидата юрид. Наук : 12.00.01 / Владимирова Оксана Владимировна. – Б., 2003. – 228 с.
41. Вознесенский Э.А. Финансовый контроль в СССР / Вознесенский Э.А. – М. : Юрид. лит., 1973. – 134 с.
42. Воронова Л.К. Финансовое право Украины : [учебное пособие] / Л.К. Воронова, Н.П. Кучерявенко. – Х. : Одиссей, 2006. – 159 с.
43. Воронова Л.К. Фінансове право України : підручник / Л.К. Воронова. – К. : Прецедент; Моя книга, 2006. – 488 с.
44. Гавдьо Ю. Щодо правового статусу Рахункової палати з урахуванням зарубіжного досвіду / Ю. Гавдьо // Юридичний радник. – 2005. – № 6. – С. 53-57.
45. Головань М.М. Державний фінансовий контроль і його реформування / М.М. Головань // Фінанси України. – 2003. – № 9. – С. 133-140.
46. Головачев А.А. Десять лет реформ. 1861-1871 / А.А. Головачев. – СПб., 1872. – 326 с.
47. Голосніченко Д.І. Повноваження та компетенція: спільні риси і відмінності / Д.І. Голосніченко // Правове регулювання суспільних відносин

у сфері культури. Сучасний стан та перспективи розвитку : тези Всеукраїнської наук. конф. (Київ, 15 травня 2007 р.) – К. : КНУКІМ, 2007. – С. 26–27.

48. Голосніченко І.П., Голосніченко Д.І. Теорія повноважень, їх легітимність та врахування потреб і інтересів при встановленні на законодавчому рівні / І.П. Голосніченко, Д.І. Голосніченко // Вісник НТУУ «КПІ». Політологія. Соціологія. Право : збірник наукових праць. – 2011. – № 1. – С.147–155.

49. Гончар І.І. Методичні прийоми і процедури в аудиті / І.І. Гончар // Формування ринкової економіки [Електронний ресурс] : зб. наук. праць. – Спец. вип. : у 2 ч. Організаційно-правові форми агропромислових формувань: стан, перспективи та вплив на розвиток сільських територій / М-во освіти і науки, молоді та спорту України, ДВНЗ «Київський нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана»; відп. ред. О.О. Беляєв. – К. : КНЕУ, 2011. – Ч. 2. – С. 362–368.

50. Горбач М. Про створення єдиної системи державного фінансового контролю в Україні / М. Горбач // Право України. – 2005. – № 10. – С. 83-86.

51. Городянська Л. Державний фінансовий аудит та аудит ефективності в системі державного фінансового контролю / Л. Городянська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 10. – С. 35-44.

52. Горшенев В.М., Шахов И.Б. Контроль как правовая форма деятельности / В.М. Горшенев, И.Б. Шахов. – М. : Юридическая литература, 1987. – 176 с.

53. Государственный финансовый контроль : учебник / Сабитова Н.М., Орлова М.Е., Шавалеева Ч.М. и др.; под общ.ред. д-ра эконом. наук, профессора Н.М. Сабитовой. – М. : Рид Групп, 2012. – 512 с.

54. Государственный финансовый контроль : учебник для вузов. / С. Степашин, Н. Столяров, С. Шохин, В. Жуков – СПб : Питер, 2004. – 504 с.

55. Грачева Е.Ю. Налоговое право: вопросы и ответы : учебное пособие / Грачева Е.Ю., Соколова Э.Д. – М. : Юриспруденция, 2001. – 128 с.

56. Грачева Е.Ю. Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля. – М. : Юриспруденция, 2000. – 192 с.
57. Грачева Е.Ю., Соколова Э.Д. Финансовое право : учеб. для средних специальных учебных заведений. – 3-е изд., испр. и доп. – М., 2010. – 352 с.
58. Грачева Е.Ю., Соколова Э.Д. Финансовое право : учебное пособие. – 2-е изд., испр. и доп. – М. : Юриспруденция, 2000. – 304 с.
59. Грачева Е.Ю., Хорина Л.Я. Государственный финансовый контроль: Курс лекций. – М. : ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. – 272 с.
60. Григорян О.О. Світовий і вітчизняний досвід забезпечення прозорості та відкритості органів державної влади в реалізації публічної політики (інформаційний аспект) / О.О. Григорян [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.academy.gov.ua/ej/ej15/txts/12GOOPIA.pdf>.
61. Гриценко О. Місце Рахункової палати в системі органів фінансового контролю / О. Гриценко // Законодавство України. – 2006 . – № 11. – С.42-44.
62. Гриценко О.І. Організаційно-правове забезпечення діяльності Рахункової палати : дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.07 / Гриценко Оксана Іванівна. – К., 2005. – 224 с.
63. Гриценко О.І. Рахункова палата: державно-правова природа, сучасний стан, перспективи розвитку [Текст] / О.І. Гриценко. – Запоріжжя : Видавництво ВАТ «Мотор Січ», 2004. – 138 с.
64. Грязнова А.Г Финансы : учебник / А.Г.Грязновой, Е.В.Маркиной – М. : Финансы и статистика, 2006. – 504 с.
65. Губанова Т.О. Здійснення державного фінансового контролю в зарубіжних країнах / Т.О. Губанова // Науковий вісник Чернівецького університету. – 2012. – випуск 636. – С. 99-104.
66. Гулько В.В. Реформування системи державного фінансового контролю в Україні в контексті євроінтеграційних процесів :дис. ... кандидата економ. наук : 08.00.08 / Гулько Вадим Васильович. – К., 2012. – 210 с.

67. Гуцаленко Л.В. Державний фінансовий контроль : навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / Л.В. Гуцаленко, В.А. Дерій, М.М. Коцупатрий. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 424 с
68. Давидов Г.М. Аудит : підручник. – К. : Знання, 2004. – 511 с.
69. Даль Владимир Толковый словарь живого великорусского языка: Т. 1-4. – М.: Рус. яз., 1989-1991. – Т. 4 Р-Я. – 693 с.
70. Даль Владимир Толковый словарь живого великорусского языка: Т. 1-4. – М. : Рус. яз., 1989-1991. – Т. 2 И-О. – 779 с.
71. Декларація про загальні принципи діяльності вищих органів фінансового контролю держав-учасниць Співдружності Незалежних Держав від 8.06.2001 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.as-rada.gov.ua/control/main/ru/publish/article>.
72. Деменюк О.В. Бюджетна безпека України як одна з складових фінансової безпеки держави : [Електронний ресурс] / О.В. Деменюк. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/7_NND_2009/Economics/43052.doc.htm.
73. Державна контрольно-ревізійна служба України: сторінки історії /Є.Ф. Вербило, О.О.Левандовський, Н.М.Сулікавська. – К. : ДІА, 2001. – 219 с.
74. Державне управління : навчальний посібник / [Мельник А.Ф., Оболенський О.Ю., Васіна А.Ю., Гордієнко Л.Ю.]; за ред. А.Ф. Мельник. – К. :Знання-Прес, 2003. – 343 с.
75. Діденко С.О. Економічна роль державного фінансового контролю / С.О. Діденко // Запитання економіки. – 2008. – № 9. – С. 17-24.
76. Дмитрик О.О. Джерела фінансового права: проблеми та перспективи розвитку : монографія / О.О. Дмитрик. – Х. : Віровець А.П. «Апостроф», 2010. – 328 с.
77. Доброумов П. Державний аудит як конституційно-правовий інститут / П. Доброумов // Підприємництво, господарство і право. – 2012. – № 8. – С. 71-74.

78. Дорош Н.І. Державний фінансовий контроль: зарубіжний досвід і шляхи вдосконалення / Н.І. Дорош // Фінанси України. – 1998. – № 1. – С. 47-55.
79. Дьяченко В.Н. Аудит эффективности – новая форма государственного финансового контроля в Украине / В.Н. Дьяченко // Культура народов Причерноморья. – 2004. – № 48. – Т. 1. – С. 31-35.
80. Емельянов А.С. Реализация охранительной функции финансового права : дис. ... доктора юрид. наук : 12.00.14 / Александр Сергеевич Емельянов. – М., 2005. – 327 с.
81. Жоган Р. Форми взаємодії прокуратури та Рахункової палати в Україні / Р. Жоган // Вісник прокуратури. – 2008. – № 4. – С. 55-61.
82. Журавський В.С. Основні функції та повноваження українського парламенту / В.С. Журавський // Вісник Київського національного університету ім. Т. Шевченка. – 2001. – Випуск 43. – С. 76-80.
83. За Сметната палата : Закон на Республіка Бълґария от 29.01.2015 г. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.bulnao.government.bg/bg/articles/zakon-za-smetnata-palata-876>.
84. Заварихин Н.М., Потехина Ю.В. Методология и методика внутреннего аудита в коммерческих банках / Н.М. Заварихин, Ю.В. Потехина. // Аудит и фінансовий анализ. – 2005. – № 4. – С. 201-238.
85. Зажицкий В.И. Проблема принципов оперативно-розыскной деятельности / В.И. Зажицкий // Государство и право. – 2001. – № 7. – С. 70-76.
86. Залюбовська І.К. Діяльність Рахункової палати як форма реалізації парламентського контролю / І.К. Залюбовська // Актуальні проблеми держави і права. – 2001. – Випуск 11. – С. 381-386.
87. Златіна Н.Е. Система оподаткування в конституціях європейських держав // Н.Е. Златіна / Вісник Чернівецького факультету Національного університету «Одеська юридична академія»: збірник наукових статей. – Чернівці, 2015. – № 3. – С. 56-64.

88. Зубенко Г.В. Гласність як основний принцип діяльності контрольно-рахункових органів: вітчизняний та зарубіжний досвід / Г.В. Зубенко // Вісник Харківського нац. ун-ту внутр. справ. – 2006. – № 35. – С. 53–59.
89. Зубенко Г.В. Конституційно-правовий статус Рахункової палати Верховної Ради Автономної Республіки Крим : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.02 / Г.В. Зубенко. – К., 2008. – 19 с.
90. Иловайский С.И. Конспект лекций по финансовому праву / С.И. Иловайский. – Одесса, 1889. – 251 с.
91. Институты транспарентности государственного управления: канадский опыт для России / Под ред. О.В. Афанасьевой и С.В. Кабышева. – М. : «Формула права», 2006. – 205 с.
92. Інституційний розвиток Рахункової палати в системі вимог міжнародних та європейських стандартів. Збірник матеріалів круглого столу у Верховній Раді України. – К., 2003. – 37 с.
93. Історія розвитку та створення Рахункової палати // Офіційний сайт Рахункової палати України [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/520279>.
94. Калюга Є.В. Класифікація контролю та шляхи її вдосконалення / Є.В. Калюга // Фінансовий контроль. – 2002. – № 1. – С. 48-49.
95. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління : монографія. – К. : Ельга, Ніка-центр, 2002. – 360 с.
96. Капустин М.Н. Чтения о политической экономии и финансах / М.Н. Капустин. – Ярославль : Тип. губ. правл., 1879. – 384 с.
97. Касьяненко Л.М. Правові засади взаємодії органів прокуратури та органів контрольно-ревізійної служби України у контрольному процесі / Л.М. Касьяненко, В.С. Авдєєв // Науковий вісник Національного університету ДПС України. – 2010. – № 2. – С.136-140.
98. Касьяненко Л.М. Проблеми використання процесуальної форми у фінансовій діяльності держави / Л.М. Касьяненко // Фінансове право. – 2010. – № 1. – С. 8–11.

99. Ківалов С.В., Залюбовська І.К. Парламентський контроль за діяльністю органів виконавчої влади в Україні : монографія. – Одеса : Юридична література, 2004. – 152 с.
100. Кінащук Л. Види фінансового контролю: проблеми класифікації в правовій літературі / Л.Кінащук // Підприємництво, господарство і право. – 2006. – № 1. – С. 84-86.
101. Кінащук Л. Ревізія і перевірка як основні методи фінансового контролю в Україні / Л. Кінащук // Підприємництво, господарство і право. – 2006. – № 7. – С.128-130.
102. Клименко А. Форма фінансового контролю: поняття і зміст / А. Клименко // Право України. – 2005. – № 10. – С. 44-46.
103. Клименко А.О. Організаційно-правові засади діяльності банків в системі заходів протидії легалізації доходів отриманих злочинним шляхом : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / А.О. Клименко. – К., 2004. – 19с.
104. Клочков В.В. Требования законности: понятие, виды, генезис // Конституционная законность и прокурорский надзор: сб. статей. – М. : Издание НИИ Генеральной прокуратуры Российской Федерации, 1997. – С. 134-141.
105. Кобринський В.Ю. Державний контроль у сфері національної безпеки України : дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.07 / Кобринський Віталій Юрійович. – К., 2008. – 209 с.
106. Коваленко К.В. Проблеми та перспективи оцінювання ефективності зовнішнього державного фінансового контролю в Україні / К.В. Коваленко // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2015. – випуск 4. – С. 838-842.
107. Ковриженко Д. Статус Рахункової Палати в Україні: українське законодавство, зарубіжний досвід та шляхи удосконалення [Електронний ресурс] / Д. Ковриженко // Часопис Парламент. – 2005. – № 3. – Режим доступу : <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/415691>.

108. Кодекс етики INTOSAI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/printable_article/232293).
109. Козырин А.Н. Финансовый контроль. Финансовое право / под ред. О.Н. Горбуновой. – М. : Юрист, 1996. – 399 с.
110. Колодій А.М., Копейчиков В.В., Лисенков С.Л., Пастухов В.П., Тихомиров О.Д. Загальна теорія держави і права. Навчальний посібник / за ред. В.В. Копейчикова. – К. : Юрінформ, 1999. – 320 с.
111. Коментар до законодавства про фінансово-правові санкції / Є. Дмитренко. – К. : Юрінком Інтер, 2007. – 416 с.
112. Кононова О.А. Проблеми правового статусу Рахункової палати / О.А. Кононова // Вісник Київського національного університету імені Т. Шевченка. – 2003. – Випуск 49. – С. 20-21.
113. Конституционная законность в реализации принципа разделения властей на примере Российской Федерации : учебное пособие / кол. авт. под рук. д. ю. н., проф. В.В. Комаровой. – М. : Проспект, 2013. – 200 с.
114. Конституционное (государственное) право зарубежных стран. Т. 1-2: Общая часть. / отв. ред. Б.А. Страшун. – М., 1996. – 784 с.
115. Конституція України від 28.06.1996 р. №254к/96-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – №30. – Ст.141.
116. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2015 року: розпорядження Кабінету Міністрів України від 22.10.2008 р. № 1347-р // Офіц. вісн. України. – 2008. – № 82. – Ст. 2767.
117. Коняев А.И. Финансовый контроль в дореволюционной России / А.И. Коняев – М. : Госфиниздат, 1959. – 164 с.
118. Косова Т.Д., Ангеліна І.А. Кодекс фіскальної прозорості: ініціативи МВФ / Т.Д. Косова, І.А. Ангеліна // Економічний вісник Донбасу. – 2014. – № 3. – С. 77-81.
119. Котляревский С.А. Финансовое право : монография / С.А. Котляревский. – Л., 1926. – С. 143-146.

120. Крутевич М. Рахункова палата як орган парламентського контролю (порівняльний аналіз подібних ревізійних органів законодавчої влади у Західній та Східній Європі) / М. Крутевич // Право України. – 2001. – № 11. – С. 144-147.
121. Кузьменко О. Проблеми співвідношення компетенції парламенту і Рахункової палати / О. Кузьменко // Право України. – 2001. – № 4. – С. 101-105.
122. Кузьменко О. Інтеграція Рахункової палати України до міжнародних інститутів вищого незалежного фінансового контролю / О. Кузьменко // Підприємництво, господарство і право. – 2001. – № 4. – С. 83-85.
123. Кузьменко О.А. Контроль за виконанням державного бюджету України як функція управління : дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.07 / Олена Анатоліївна Кузьменко. – К., 2002. – 205 с.
124. Куйбіда В.С. Принципи і методи діяльності органів місцевого самоврядування : монографія / В.С. Куйбіда. – К. : МАУП, 2004. – 432 с.
125. Курбатов В.И. Современная западная социология: Аналитический обзор концепций : учеб. пособие. – Ростов н/Д : Феникс, 2001. – 416 с.
126. Курс адміністративного права України : підручник / В.К. Колпаков, О.В. Кузьменко, І.Д. Пастух, В.Д. Сущенко [та ін.] / за ред. В.В.Коваленка. – К. : Юрінком Інтер, 2012. – 808 с.
127. Лагутин И.Б. Финансовый контроль как категория российского финансового права: новые подходы к определению / И.Б. Лагутин // LEX RUSSICA (научные труды МГЮА). – 2009. – №3. – С. 593-604.
128. Лазарев Б.М. Компетенция органов управления. – М. : Юридическая литература, 1972. – 280 с.
129. Латковська Т.А. Бюджетна політика держави як один з основних напрямків економічної політики за господарським законодавством / Т.А. Латковська // Актуальні проблеми держави і права. – 2012. – Випуск 65. – С. 68-75.

130. Латковська Т.А. Розвиток науки фінансового права – запорука розвитку української держави / Т.А. Латковська // Наукові праці Національного університету «Одеська юридична академія». – 2012. – Т. 12. – С.9-18.
131. Лебедев В.А. Финансовое право / В.А. Лебедев. – М.: Статут (в серии «Золотые страницы финансового права России»), 2000. – Т. 2. – 460 с.
132. Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article>.
133. Лукашев О.А. Система фінансового права: теоретичні проблеми розвитку і трансформації : дис. ... доктора юрид. наук : 12.00.07 / Олександр Анатолійович Лукашев. – Х., 2011. – 413 с.
134. Лучковська С.І. Фінансове право : навч. посіб. для студ. економ. спец. вищих навч. закладів / С.І. Лучковська. – К. : КНТ, 2010. – 296 с.
135. Любенко А.М. Контроль ефективності управління бюджетними установами через призму зарубіжного досвіду / А.М. Любенко // Фінансовий контроль. – 2007. – № 3. – С. 42-48.
136. Львов Д. Очерк развития кассовых и контрольных учреждений в России за истекшее 25-летие / Д. Львов // Счетоводство. – 1889. – № 17. – С. 221.
137. Магута Р. «Контроль – найважливіший елемент у сфері державних фінансів» / Р. Магута // Голос України. – 2013. – № 188. – С.6-7.
138. Магута Р. Виступ Голови Рахункової палати Магути Р.М. на комітетських слуханнях на тему: «Діяльність Рахункової палати: шляхи законодавчого реформування» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/16745442>.
139. Магута Р. Рахункова палата не є політичним органом і діє в рамках права контролю за коштами Держбюджету / Р. Магута. // Голос України. – 2013. – № 73. – С. 6-7.
140. Мазур Я. Верховная контрольная палата Республики Польша (к истории вопроса) / Я. Мазур // Государство и право. – 1995. – № 6. – С. 100-110.

141. Майданник О.О. Функції держави та органу державної влади – поняття, ознаки, співвідношення / О.О. Майданний // Бюлетень міністерства юстиції України. – 2009. – № 4-5. – С. 67-74.
142. Малєин Н.С. Кредитно-расчетные правоотношения и финансовый контроль / Н. С. Малєин. – М. : Наука, 1964. – 152 с.
143. Малько А.В. Государство как субъект политики. Политология для юристов : курс лекций / под ред. Н.И. Матузова и А.В. Малько. – М., 2002. – 774 с.
144. Мамишев А. Концептуальні проблеми функціонування суб'єктів зовнішнього та внутрішнього контролю як складових контрольно-ревізійної системи України / А. Мамишев // Вісник Національної академії державного управління. – 2004. – №1. – С. 232-237.
145. Манченко О.В. Порівняльно-правовий аналіз формування інституту державного аудиту як особливого виду фінансового контролю на прикладі Російської Федерації та України / О.В. Манченко // Актуальні проблеми політики. – 2009. – випуск 38. – С. 339-347.
146. Манченко П.А. Конституционно-правовой принцип транспарентности деятельности органов государственной власти и органов местного самоуправления в Российской Федерации и зарубежных государствах : дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.02 / Павел Анатольевич Манченко. – М., 2012. – 183 с.
147. Мексиканська декларація незалежності. [Електронне ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/140217?catid=32836>.
148. Мельник О.П. Формування в Україні елементів державного внутрішнього фінансового контролю відповідно до вимог європейських стандартів / О.П. Мельник // Фінансове право. – 2007. – № 2. – С. 36-42.
149. Мельничук В.Г. Незалежний фінансовий контроль в Україні та досвід зарубіжних країн / В.Г. Мельничук // Фінансовий контроль. – 2002. – № 2. – С. 33-36.

150. Методичні рекомендації з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту : Рішення Рахункової палати від 22.09.2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.as-rada.gov.ua/doccatalog/document/16746274/Metod_rek_fin_audit.
151. Мешалкина Р.Е. Аудит эффективности – объективная необходимость / Р.Е. Мешалкина // Финансы. – 2005. – № 2. – С. 65-68.
152. Микитюк І.С. Єдина система державного фінансового контролю в Україні : автореф. дис. ... канд. економ. наук : 08.00.08 / І.С. Микитюк. – К., 2009. – 25 с.
153. Микитюк І.С. Основні вимоги до побудови єдиної системи державного фінансового контролю / І.С. Микитюк // Світ фінансів. – 2006. – Вип. 2. – С. 109-113.
154. Мозер Йозеф Независимость ВОФК в сфере Лимской и Мексиканской деклараций / Йозеф Мозер // EUROSAI. – 2009. – № 15. – С. 49-52.
155. Монаєнко А.О. Місцева нормотворчість у сфері видатків / А.О. Монаєнко. – Держава і право : зб. наук. праць, Юридичні і політичні науки. – Вип. 49 / Інститут держави і права ім. В. М. Корецького. – К. : вид-во Інституту держави і права ім. В. М. Корецького, 2010. – С. 372-378.
156. Монаєнко А.О. Правові основи державного фінансового контролю : навч. посіб. / А. О. Монаєнко. – Запоріжжя : КПУ, 2008. – 152 с.
157. Музика-Стефанчук О.А. Органи публічної влади як суб'єкти бюджетних правовідносин : [монографія] / О. А. Музика-Стефанчук – Хмельницький : Хмельницький університет управління та права, 2011. – 384 с.
158. Налоги и налогообложение : учебник / Д.Г. Черник, Л.П. Павлова, А.З. Дадашев и др. – 2-е изд., доп. и перераб. – М. : ИНФРА-М, 2004. – 328 с.
159. Невідомий В.І. Рахункові палати як органи фінансового контролю в Україні та Європі: конституційно-порівняльний аналіз : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.02 / Невідомий В. І. – К., 2007. – 22 с.

160. Невідомий В.І. Теоретико-практичні аспекти реформування Рахункової палати України у вищу аудиторську інституцію / В.І. Невідомий // Фінанси України. – 2014. – № 2. – С. 30-43.
161. Нестеренко А.С. Фінансова система України: проблеми теорії : монографія / А.С. Нестеренко . – Одеса : Фенікс, 2014. – 576 с.
162. Нечай А.А. Проблеми правового регулювання публічних фінансів та публічних видатків : монографія / А.А. Нечай. – Чернівці : Рута, 2004. – 264 с.
163. Нечай А.А. Реформування бюджетної сфери в Україні: можливості та перспективи / А.А. Нечай // Право України. – 2010. – № 7. – С. 130-135.
164. Нецадим Е.Г. О содержании бюджетной реформы В.А. Татарина / Е.Г. Нецадим // Общество и право. – 2011. – № 1. – С. 43-45.
165. Николаева А.В. Финансовый контроль / А. В. Николаева. – М., 1926. – 154 с.
166. Нікітан Н.О. Рахункова палата як вищий орган державного фінансового контролю України / Н.О. Нікітан // Економіка, фінанси,право. – 2009. – № 6. – С. 9-11.
167. Ніщимна С.О. Принципи публічного фінансового контролю / С.О. Ніщимна // Вісник Чернівецького факультету Національного університету «Одеська юридична академія» – 2013. – № 1. – С. 164-173.
168. Ніщимна С.О. Принципи публічної фінансової діяльності в Україні : монографія / С.О. Ніщимна – Чернігів : ЧДІЕУ, 2013. – 375 с.
169. Ніщимна С.О. Щодо розуміння принципів публічного фінансового контролю / С.О. Ніщимна // Наука і правоохорона. – 2013. – № 2. – С. 199-203.
170. О Палате контроля Грузии : Закон Грузии от 15.04.1997 г., № 626-Пс. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://policy.mofcom.gov.cn/english/flaw!fetch.action>.

171. О Счетной палате Российской Федерации : Федеральный Закон Российской Федерации от 11.01.1995 г., № 4-ФЗ // Собрание Законодательства Российской Федерации. – 1995. – № 3. – Ст. 167.
172. О Счетной палате : Закон Республики Молдова от 5.12.2008 г., № 261-XVI. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://base.spininform.ru/show_doc.fwx?rgn=25953.
173. О Счетном комитете по контролю за исполнением республиканского бюджета : Положение Президента от 05.08.2002 г. №917 // [Электронный ресурс] – Режим доступа : <http://www.pavlodar.com/zakon/?dok=02264&all=all>.
174. Овсяннікова О. Транспарентність судової влади: поняття та зміст. / О. Овсяннікова // Вісник Академії правових наук України. – Х. : Право, 2008. – № 4. – С. 228-237.
175. Овсяннікова О.О. Транспарентність судової влади : монографія / О.О. Овсяннікова. – Харків : Видавництво «ФІНН», 2010. – 336 с.
176. Ожегов С.И., Шведова Н.Ю. Толковый словарь русского языка. [Электронный ресурс] / С. И. Ожегов, Н. Ю. Шведова – Режим доступа : <http://ozhegov.info/slovar>.
177. Орехова І.С. Форми державного контролю у сфері господарської діяльності / І.С. Орехова // Актуальні проблеми держави і права. – 2011. – Випуск 60 – С. 535-542.
178. Орлюк О.П. Проведення аудиторської перевірки: конфлікт інтересів учасників товариства як предмет судового розгляду / О.П. Орлюк // Вісник господарського судочинства – 2008. – № 3. – С. 69-76.
179. Орлюк О.П. Фінансова система України: проблеми термінології та змісту / О.П. Орлюк // Фінансове право. – 2007. – № 1. – С. 10-15.
180. Орлюк О.П. Фінансове право. Академічний курс : підручник / О.П. Орлюк. – К. : Юрінком Інтер, 2010. – 808с.
181. Остапович Г.М. Державний контроль на ринку цінних паперів України : дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.07 / Г.М. Остапович. – К., 2006. – 205 с.

182. Очерки налогово-правовой науки современности : монография / под общ. ред. Е.Ю. Грачевой и Н.П. Кучерявенко // Москва-Харьков : Право, 20013. – 680 с.
183. Очерки финансово-правовой науки современности : монография / под общ. ред. Л.К. Вороновой и Н.И. Химичевой // Москва-Харьков : Право, 20011. – 592 с.
184. Паньків С. Організаційна структура Рахункової палати / С. Паньків // Право України. – 2006. – № 9. – С. 17-20.
185. Паньків С.П. Рахункова палата України у системі державного фінансового контролю / С.П. Паньків // Університетські наукові записки. – 2005. – № 3. – С. 232-237.
186. Петренко П. «Чорні дірки» у державних фінансах / П. Петренко // Персонал. – 2007. – № 3. – С. 12-17.
187. Пивовар Ю.І. Організаційно-правові засади взаємодії міліції і органів фінансового контролю : дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.07 / Юрій Ігорович Пивовар. – К., 2008. – 266 с.
188. Піхоцький В.В. Аудит ефективності у державному фінансовому контролі зарубіжних країн / В.В. Піхоцький // Проблеми науки. – 2010. – № 4. – С. 39-45.
189. Погосян Н.Д. Счетная палата Российской Федерации / Н. Д. Погосян. – М. : Юристъ, 1998. – 304 с.
190. Пожар Т.О. Сутність, функції і види державного фінансового контролю / Т.О. Пожар // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України. – Суми : ДВНЗ «УАБС НБУ», 2011. – Вип. 31. – С. 237-242
191. Поліщук В.В. Механізми вдосконалення парламентського фінансового контролю (на прикладі Автономної Республіки Крим) : автореф. дис. ... канд. наук з держ. упр. : 25.00.02 / В.В. Поліщук. – Х., 2005. – 19 с.
192. Попадинець І.І. Форми фінансового контролю: проблеми класифікації у правовій літературі / І.І. Попадинець // Митна справа. – 2011. – № 3, ч. 2. – С. 258-263.

193. Популярна юридична енциклопедія / Кол. авт.: В.К. Гіжевський, В.В. Головченко, В.С. Ковальський (кер.) та ін. – К. : Юрінком Інтер, 2003. – 528 с.
194. Правила професійної етики посадових осіб Рахункової палати : Рішення Рахункової палати від 10.11.2015 р. № 8-6 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.as-rada.gov.ua/doccatalog/document/16746913/Pravila_8-6.pdf.
195. Правила професійної етики посадових осіб Рахункової палати : Рішення Рахункової палати від 10.11.2015р. № 8-5 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.as-rada.gov.ua/doccatalog/document/16746913/Pravila_8-6.pdf.
196. Правовое регулирование государственного финансового контроля в зарубежных странах : аналитический обзор и сборник нормативных документов / Сост. : С.О. Шохин, В.И. Шлейников. – М., 1998. – 324 с.
197. Правознавство. Словник термінів : навч. посібник / За ред. В.Г. Гончаренка. – К. : Юрисконсульт : КНТ, 2007. – 636 с.
198. Презентация монографии С.В. Степашина «Конституционный аудит»: Тезисы доклада в МГЮА. – М. : МГЮА, 2006. – 179 с.
199. Пришва Н.Ю. Публічні доходи: поняття та особливості правового регулювання : монографія / Н.Ю.Пришва. – К. : КНТ, 2008. – 200 с.
200. Про аудиторську діяльність : Закон України від 22.04.1993 р. – № 3125-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>.
201. Про доступ до публічної інформації : Закон України від 13.01.2011 р. № 2939-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2939-17>.
202. Про Національний банк України : Закон України від 20.05.1999 р. – № 679-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/679-14>.

203. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : Закон України від 26.01.1993 р. № 2939-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – №13. – Ст.110.
204. Про Положення про Державну аудиторську службу України : Постанова Кабінету Міністрів України від 3.02.2016 р. № 43 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.kmu.gov.ua/control/uk/cardnpd?docid=248815750>.
205. Про Положення про Державну казначейську службу України : Указ Президента України від 13.04.2011р. № 460/2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/460/2011>.
206. Про Положення про Державну фіскальну службу України : Постанова Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 р. № 236 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/236-2014-п>.
207. Про Положення про Національну комісію з цінних паперів та фондового ринку : Указ Президента від 23.11.2011 р. № 1063/2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1063/2011>.
208. Про Рахункову палату : Закон України від 11.07.1996 р. № 315/96 ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 43. – Ст. 212.
209. Про Рахункову палату : Закон України від 2.07.2015 р. № 576-VIII // Відомості Верховної Ради України. – 2015. – № 36 – Ст. 360.
210. Про систему державного фінансового контролю в Україні : проект Закону України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.univd.edu.ua>.
211. Про Федеральну контрольну палату Німеччини : Закон Республіки Німеччина від 11.07.1985 р. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://pfm.in.ua/files/files/pfm_document_52b311638d6f5.pdf.
212. Прокофьев С.Е., Макаров А.В. Обеспечение бюджетной транспарентности в зарубежных странах / С.Е. Прокофьев, А.В. Макаров // Финансы. – 2010. – № 4. – С. 62-64.

213. Пызина Г.В. Транспарентность исполнительной власти: сущность и механизмы реализации в современной России : автореф. дис. ...канд. полит. наук : 23.00.02 / Г.В. Пызина. – М., 2006. – 21 с.
214. Регламент Рахункової палати : наказ Голови Рахункової палати від 19.07.2002 р. № 58 (зі змінами і доповненнями, внесеними наказом Голови Рахункової палати від 19.09.2005 № 120).
215. Рекомендації з управління і контролю якості контрольних заходів, що проводяться Рахунковою палатою : Рішення Рахункової палати від 10.11.2015р. № 8-5 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.as-rada.gov.ua/doccatalog/document/16746914/Rekomen_8-5.pdf.
216. Репетько О. Пріоритетні напрями розвитку державного фінансового аудиту в сучасних умовах України / О. Репетько // Вісник Національної академії державного управління. – 2009. – № 2. – С. 119-127.
217. Рішення Конституційного суду України від 23.12.1997 р. № 7-зп [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/v007p710-97>.
218. Ровинский Е.А. Основные вопросы теории советского финансового права / Е.А. Ровинский. – М. : Госюриздат, 1960. – 193 с.
219. Роговенко Д.С. Правовий статус Рахункової палати України : дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.07 / Дмитро Сергійович Роговенко. – К., 2007. – 198 с.
220. Роговенко Д.С. Роль принципу незалежності в діяльності Рахункової палати/ Д С. Роговенко // Держава і право : зб. наук. праць, Юридичні і політичні науки. – Вип. 28 / Інститут держави і права ім. В. М. Корецького. – К. : вид-во Інституту держави і права ім. В. М. Корецького, 2005. – С. 464-473.
221. Роговенко Д.С. Система державного фінансового контролю – гарантія стабільної фінансової діяльності держави / Д. С. Роговенко // Держава і право : зб. наук. праць, Юридичні і політичні науки. – Вип. 31 / Інститут держави і

- права ім. В. М. Корецького. – К. : вид-во Інституту держави і права ім. В. М. Корецького, 2006. – С. 343-349.
222. Родионов В.М., Шлейников В.И. Финансовый контроль : учебник. – М. : ИД ФБК – Пресс, 2002. – 320 с.
223. Розенблум Р.И. Правовое регулирование государственного финансового контроля : автореф. дис.... кандидата юрид. наук / Р. И. Розенблум. – Л., 1952. – 20 с.
224. Романів Є.М. Аудит адміністративної діяльності в бюджетній сфері / Є.М. Романів, І.Р. Волянський // Фінанси України. – 2003. – № 9. – С. 128-132.
225. Романюк С.В. Международный опыт обеспечения транспарентности деятельности органов государственной власти / С.В. Романюк // Международное публичное и частное право. – 2006. – № 2. – С. 56-61.
226. Романюк С.В. Особенности демократизации политического управления в условиях глобализации : автореф. дис. ...канд. полит. наук : 23.00.04. / С.В. Романюк. – М., 2005. – 23 с.
227. Руководство по проведению аудита эффективности расходования государственных средств Управления Главного аудитора Канады. – Оттава, 2002, [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://refdb.ru/look/1871347.html>.
228. Савченко Л. Законність як основний принцип діяльності органів фінансового контролю / Л. Савченко // Фінансове право. – 2002. – № 2. – С.52-56.
229. Савченко Л. Проблеми правового регулювання методології фінансового контролю / Л. Савченко // Право України. – 2013. – № 1-2. – С. 159-165.
230. Савченко Л., Білоус В. Функції Міністерства фінансів України як органу, що здійснює фінансовий контроль / Л. Савченко, В. Білоус // Фінансове право. – 2003. – № 9. – С.89-92.

231. Савченко Л.А. Деякі проблемні питання термінології у фінансовому праві щодо методів фінансового контролю / Л.А. Савченко // Фінансове право. – 2007. – № 1. – С. 37-43.
232. Савченко Л.А. Здійснення контрольних заходів контрольно-рахунковими органами (порівняльний аналіз законодавства України і зарубіжних країн) / Л.А. Савченко // Науковий вісник Чернівецького університету. – 2002 – Випуск 131. – С. 69-73.
233. Савченко Л.А. Методы финансового контроля: проблемы определения / Л.А. Савченко // Учитель, Ученый... / под ред. Н.П.Кучерявенко. – Х. : Право, 2011. – 340 с.
234. Савченко Л.А. Поняття фінансового контролю, його функції та об'єкти / Л.А. Савченко // Актуальні проблеми держави і права. – 2001. – Вип. 12. – С. 274-281
235. Савченко Л.А. Правовий статус Рахункової палати України та Рахункової палати Верховної Ради Автономної Республіки Крим (порівняльна характеристика) / Л.А. Савченко // Науковий вісник Чернівецького університету. – 2000. – Випуск 82. – С. 90-93.
236. Савченко Л.А. Правові основи фінансового контролю : навч. посіб. / Л. А. Савченко. – К. : Юрінком Інтер, 2008. – 504 с.
237. Савченко Л.А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні : дис. ... доктора юрид. наук : 12.00.07 / Леся Анатоліївна Савченко. – Ірп., 2002. – 454 с.
238. Савченко Л.А. Принцип гласності та ефективності у роботі Рахункових палат / Л.А. Савченко // Науковий вісник Чернівецького університету. – 2001. – Випуск 125. – С. 78-83.
239. Сакович В.А. Государственный контроль в России, его история и современное устройство. Часть 1 (изд. 2-е, исправленное и дополненное) / В. А. Сакович. – СПб., 1889. – 59 с.
240. Саунин А.Н. Аудит эффективности использования государственных средств: Вопросы теории и практики. – М. : Высшая школа, 2005. – 311 с.

241. Сен А. Развитие как свобода [Електронний ресурс] / Пер. с англ. под ред. и с послеслов. Р.М. Нуреева – М. : Новое издательство, 2004. – 432 с. – Режим доступа : http://mirknig.com/knigi/guman_nauki/1181468632-razvitie-kak-svoboda.html.
242. Симоненко В. Аудит эффективности: проблемы адаптации и внедрения / В. Симоненко // Вісник КНЕТУ. – 2014. – № 2. – С. 5-15.
243. Симоненко В. О совершенствовании государственного финансового контроля / В. Симоненко // [Електронний ресурс]. – Режим доступа : <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/ru/publish/article/823751>.
244. Симоненко В.К. Бюджет без контролю – держава без бюджету / В.К. Симоненко // Демократична Україна. – 2002. – № 4. – С.4.
245. Синюгіна Н.В. Теоретичні узагальнення змісту принципів державного фінансового контролю в Україні /Н.В. Синюгіна // Економіка: реалії часу. – № 3. – 2013. – С. 106-111.
246. Скакун О.Ф. Теорія держави і права : підручник / О. Ф. Скакун. – К. : Всеукраїнська асоціація видавництв «Правова єдність», 2011. – 792 с.
247. Скоропад І.С., Пахолок Н.І. Державний фінансовий контроль в Україні: проблеми та шляхи реформування / І.С. Скоропад, Н.І. Пахолок // Науковий вісник НЛТУ України. – 2011. – Вип. 21.3. – С. 263-268.
248. Словарь иностранных слов / сост. И.М. Сулова. – М. : Книга, 1987. – 711 с.
249. Словник української мови в 11 т. – Т. 1. – А-В, 1971. – 802 с.
250. Советский энциклопедический словарь / Гл. ред. Прохоров А.М. – 3-е изд. – М. : Сов. энциклопедия, 1985. – 1600 с.
251. Солдатенко О.В. До питання кошторисно-бюджетного фінансування / О.В. Солдатенко // Актуальні проблеми держави і права. – 2010. – Вип. 53. – С. 469-475.
252. Степашин С.В. Государственный аудит и экономика будущего / С.В. Степашин. – Москва : Наука, 2008. – 608 с.

253. Степашин С.В. Конституционный аудит : Стеновый доклад [Текст] / С.В. Степашин [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.niisp.ru/News/Events/art78/print_html.
254. Стефанюк І.Б. До нової якості бюджетного контролю через аудит ефективності / І.Б. Стефанюк // Фінансовий контроль. – 2003. – № 2. – С. 7-12.
255. Стефанюк І.Б. Застосування термінології Стандартів аудиту INTOSAI у вітчизняній системі державного фінансового контролю / І.Б. Стефанюк // Фінанси України. – 2006. – № 8. – С. 16-19.
256. Стефанюк І.Б. Методологічні засади функціонування системи державного внутрішнього фінансового контролю в Україні / І. Б. Стефанюк // Фінанси України. – 2011. – № 6. – С. 84–102.
257. Стефанюк І.Б. Об'єктивні засади проведення зовнішнього аудиту місцевих бюджетів / І.Б. Стефанюк // Фінанси України. – 2012 – №6. – С.88-96.
258. Стецовский Ю.И. О транспарентности власти и конституционной законности / Ю.И. Стецовский // Адвокат. – 2006. – № 12. – С. 23-27.
259. Стоянов И.Г. Финансовый контроль – важный способ обеспечения законности в сфере публичных финансов // Правная мысль. – 2002. – № 1. – С. 14-20.
260. Сухарева Л.О. Эволюция функций контроля / Л.О. Сухарева // Фінанси України. – 2002. – № 8. – С. 19-25.
261. Таношина С.В., Становкина М.В. К вопросу о содержании принципа транспарентности в деятельности судов. [Электронный ресурс] / С.В. Таношина, М.В. Становкина. – Режим доступа : <http://journal.mrsu.ru>.
262. Тарасов И.Т. Очерк науки финансового права / И.Т. Тарасов. – Ярославль: Тип. губ. правл., 1883. – 710 с.
263. Тарасов И.Т., Исаев А.А. Финансы и налоги: очерки теории и политики / И.Т. Тарасов, А.А. Исаев. – М. : Статут (в серии «Золотые страницы финансового права России»), 2004. – Т. 4. – 618 с.

264. Теория государства и права: Часть 1. Теория государства / Под общ. ред. д. ю. н., проф. А.Б. Венгерова. – М.: Юристъ, 1995 – 256 с.
265. Ткаченко А.О. Поняття компетенції державного органу / А.О. Ткаченко // Часопис Київського університету права. – 2009. – № 4. – С. 192-197.
266. Тлумачний словник сучасної української мови / Укладачі Л.П. Коврига, Т.В. Ковальова, В.Д. Пономаренко / за ред. доктора філологічних наук, проф. В. С. Калашника. – Харків : Белкар-книга, 2005. – 800 с.
267. Тодика Ю. Конституційний принцип гласності як гарантія основних прав і свобод громадян / Ю. Тодика // Право України. – 1998. – № 6. – С. 22-24.
268. Толокнова Т.Б. Европейская счетная палата как основной институт системы финансового контроля в праве Европейского союза : дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.10 / Тамара Борисовна Толокнова. – М., 2010. – 178 с.
269. Туболец І.І. Шляхи удосконалення державного фінансового контролю в Україні [Електронний ресурс] / І.І. Туболец // Державне управління: удосконалення та розвиток. – 2010. – № 12 – Режим доступу : <http://www.dy.nayka.com.ua/?op=1&z=224>.
270. Усач Б.Ф. Контроль і ревізія : [підручник] / Б. Ф. Усач – [4-те вид., стер.]. – К. : Знання-Прес, 2002. – 253 с.
271. Ушаков Д.Н. Большой словарь русского языка [Електронне ресурс] / Д. Н. Ушаков – Режим доступу : <http://ushakovdictionary.ru>.
272. Финансовое право : учебник / О.Н. Горбунова, Е.Ю. Грачева и др.; отв. ред. Е.Ю. Грачева, Г.П. Толстопятенко – М. : ТК Велби, изд-во Проспект, 2002. – 536 с.
273. Финансовое право : учебник / отв. ред. Н.И. Химичева. – 4-е изд., перераб. и доп. – М. : Норма, 2008. – 768 с.
274. Финансовый контроль : Учеб. пособие / Е.Ю. Грачева, Г.П. Толстопятенко, Е.А. Рыжкова. – М. : Издательский дом «Камерон», 2004. – 272 с.

275. Фінансове право : підручник / [Алісов Є.О., Воронова Л.К., Кадькаленко С.Т. та ін.]; керівник авт. колективу і відп. ред. Л.К. Воронова. – Х. : Консум, 1998. – 496 с.
276. Фінансове право України : підручник / М.П. Кучерявенко, Д.О. Білінський, О.О. Дмитрик та ін.; за ред. д-ра юрид. наук, проф. М.П. Кучерявенка. – Х. : Право, 2013. – 400 с.
277. Фінансово-правовий процес : монографія / Л.М. Касьяненко – Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2010. – 505 с.
278. Фрицкий О.Ф. Местные Советы народных депутатов и управление / О.Ф. Фрицкий. – К., 1977. – 189 с.
279. Фрунзе Харатян О понятии «компетенция органа государства» [Електронний ресурс] / Харатян Фрунзе // Журнал социальных наук = Вестник общественных наук. – Режим доступа : [http://lraber.asj-oa.am/5158/1/1984-7\(18\).pdf](http://lraber.asj-oa.am/5158/1/1984-7(18).pdf).
280. Халфина Р.О. Вопросы советского административного и финансового права / Р.О. Халфина. – М. : АН СССР, 1952. – С. 167-170.
281. Харенко М.В. Парламентський контроль за виконанням державного бюджету / М.В. Харенко // Науковий вісник Чернівецького університету. – 2001. – Випуск 125. – С. 83-86.
282. Харенко М.В. Правове регулювання контрольної діяльності Рахункової палати України / М.В. Харенко // Держава і право : зб. наук. праць, Юридичні і політичні науки. – Вип. 10 / Інститут держави і права ім. В. М. Корецького. – К. : вид-во Інституту держави і права ім. В. М. Корецького, 2001. – С. 325-329.
283. Хомутенко А.В. Вдосконалення інституціональних засад державного фінансового контролю в Україні [Електронний ресурс] / А.В. Хомутенко // Ефективна економіка. – 2013. – № 4. – Режим доступа : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1927>.

284. Хомутенко А.В. Методологічні засади державного аудиту у сфері фінансів з позиції синергетичного підходу / А.В. Хомутенко // Фінанси України. – 2014. – № 8. – С.47-56.
285. Хомутенко А.В. Систематизация концептуальных подходов к определению форм и видов финансового контроля / А.В. Хомутенко, В.П. Хомутенко // Інституціональні основи функціонування економіки в умовах трансформації : збірник Міжнародно-практичної конференції (м. Нюрнберґ, Німечина, 23 травня 2014р.). – 2014. – С. 125-128.
286. Хомутенко А.В. Теоретичні основи фінансового контролю [Електронний ресурс] / Хомутенко А.В. // Проблеми системного підходу в економіці – 2009. – № 3. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/PSPE/2009_3/Homutenko_309.htm.
287. Цалиев А.Т. Организационно-правовое обеспечение государственного финансового контроля в РФ: вопросы эффективности и совершенствования : дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.14 / Цалиев Амиран Таймуразович. – М., 2007. – 197 с.
288. Черковец В.Н. Всемирная история экономической мысли. Том 3 / В. Н. Черковец. – М. : Мысль, 1989. – 605 с.
289. Чернадчук В.Д. Стан та перспективи розвитку бюджетних правовідносин в Україні : монографія / В.Д. Чернадчук. – Суми : ВТД «Університетська книга», 2008. – 456 с.
290. Чумакова І. Аудит ефективності: зарубіжний досвід та українські реалії / І. Чумакова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 1. – С. 55-62.
291. Чумакова І.Ю. Аудит ефективності у державному фінансовому контролі зарубіжних країн / І.Ю. Чумакова // Фінанси України. – 2007. – № 8. – С. 137-146.
292. Чуніхіна Л.М. Первинний фінансовий моніторинг в банках України як засіб запобігання легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом: : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.08 / Л.М. Чуніхіна. – Л., 2007. – 16с.

293. Чхиквадзе В.В. Правовые основы государственного финансового контроля в Испании : автореф. дис. ...канд. юрид. наук : 12.00.04 / В.В. Чхиквадзе. – М., 2013. – 22 с.
294. Чхиквадзе В.В. Счетная палата как форма организации государственного финансового контроля: опыт Испании [Электронный ресурс] / В.В. Чхиквадзе // Российское право в интернете. – 2013. – № 2. – Режим доступа : <http://rljournal.com/2013/04/chkhikvadze/>.
295. Шатіло В.А. Співвідношення функцій державного апарату та механізму державної влади / В.А. Шатіло // Вісник Академії адвокатури України. – 2013. – № 2. – С. 5-11.
296. Шахрай С.М. Проблемы обеспечения финансовой независимости органов внешнего финансового контроля / С.М. Шахрай // Право и управление. XXI век. – 2005. – № 2. – С. 43-47.
297. Шашкова А. Органы контроля за законностью в государственном управлении Испании / А. Шашкова // Президентский контроль. – 1999. – № 3. – с. 37-41
298. Шевченко В.В. Удосконалення організації діяльності Рахункової палати України на регіональному рівні / В.В. Шевченко // Торгівля і ринок України. – 2013. – Вип. 35. – С.284-294.
299. Шевченко Н.В. Реформування системи державного фінансового контролю в Україні: проблеми та перспективи / Н.В. Шевченко // Вісник Української академії банківської справи. – 2010. – № 2. – С. 42-45.
300. Шевченко Н.І., Куліченко В.О. Державний фінансовий контроль в Україні: сучасний стан, проблематика, напрямки реформування [Електронний ресурс] / Н.І. Шевченко, В.О. Куліченко // Державне управління: удосконалення та розвиток. – 2012. – № 1. – Режим доступу : <http://www.dy.nauka.com.ua/?op=1&z=380>.
301. Шестак В.С. Державний контроль в сучасній Україні (теоретико-правові питання) : дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.01 / В. С. Шестак. – Х., 2002. – 195 с.

302. Шорина Е.В. Контроль за деятельностью органов государственного управления в СССР. – М. : Наука, 1981. – 301 с.
303. Шохин С.О. Правовое обеспечение деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации (проблемы и перспективы) : автореф. дис. ... доктора юрид. наук : 12.00.12 / Сергей Олегович Шохин. – М., 1999. – 39 с.
304. Шохин С.О. Проблемы и перспективы развития финансового контроля в Российской Федерации. – М. : Финансы и статистика, 1999. – 352 с.
305. Шохин С.О., Воронина Л.И. Бюджетно-финансовый контроль и аудит. Теория и практика применения в России : науч.-метод. пособие. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 240 с.
306. Шутов М.І. Державний фінансовий контроль в Україні (теорія та практика) / М.І. Шутов, В.А. Бабенко, Н.М. Стоянова. – Одеса : Юрид. літ., 2004. – 132 с.
307. Щербанюк О.В. Принципи транспарентності та гласності як реальні конституційні умови здійснення народовладдя / О.В. Щербанюк // Часопис Київського університету права. – 2013. – № 3. – С. 98-101.
308. Юдина Я.Е. Проблемы совершенствования государственного финансового контроля / Я.Е. Юдина // Юрист-Правоведъ. – 2012. – № 2. – С. 112-113.
309. Юридический научно-практический словарь-справочник (основные термины и понятия) / О.Ф. Скаун, Д.А. Бондаренко. – Х. : Эспада, 2007. – 487 с.
310. Юридический Энциклопедический словарь / под. ред. О. Е. Кутафина. – М. : Научное издательство «Большая Российская энциклопедия», 2002. – 558 с.
311. Юридична енциклопедія : В 6 т. / Редкол. : Ю.С. Шемшученко (відп. ред.) та ін. – К. : «Укр. енцикл.», 1999. – Т. 2: Д-Й. – 744 с.
312. Юридична енциклопедія : В 6 т. / Редкол. : Ю.С. Шемшученко (відп. ред.) та ін. – К. : «Укр. енцикл.», 2001. – Т. 3: К - М. – 792 с.

313. Юридична енциклопедія : В 6 т. / Редкол. : Ю.С. Шемшученко (відп. ред.) та ін. – К. : «Укр. енцикл.», 2002. – Т. 4: Н – П. – 720 с.
314. Юридична енциклопедія : В 6 т. / Редкол. : Ю.С. Шемшученко (відп. ред.) та ін. – К. : «Укр. енцикл.», 2003. – Т. 5: П - С. – 736 с.
315. Ялбулганов А.А. Государственный контролер В.А.Татаринов и реформа финансового контроля в России (1850-1860-е гг.) / А.А. Ялбулганов // Финансы. – 2000. – № 1. – С. 69-70
316. Ялбулганов А.А. Финансовый контроль как правовой институт: основные этапы развития / А.А. Ялбулганов // Правоведение. – 2000. – №. 3. – С. 84-91.
317. Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: учение о государственных доходах / И.И. Янжул. – М. : Статут (в серии «Золотые страницы финансового права России»), 2002. – Т. 3. – 555 с.
318. Balkin J.M. How Mass Media Simulate Political Transparency / J.M. Balkin // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.yale.edu/lawweb/jbalkin/articles/media01.htm>.
319. Bushman R.M., Piotroski J.D., Smith A.J. What Determines Corporate Transparency? / R.M. Bushman, J.D. Piotroski, A.J. Smith // Journal of Accounting Research. – 2004. – № 42. – Issue 2. – P. 207-252.
320. Fox J. Civil Society and Political Accountability: Propositions for Discussion / J. Fox // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <https://kellogg.nd.edu/faculty/research/pdfs/Fox.pdf>.
321. Lassen D.D. Political Accountability and the Size of Government: Theory and Cross-country Evidence. Economic Policy Research Unit and University of Copenhagen / D.D. Lassen // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.econstor.eu/bitstream/10419/81957/1/wp-00-20.pdf>.
322. Mitchell R.B. Sources of Transparency: Information Systems in International Regimes. / R.B. Mitchell // International Studies Quarterly. – 1998, March. – № 42. – P. 109-130.

323. Thornton D.L. Monetary Policy Transparency: Transparent About What? / D.L. Thornton // The Manchester School. – 2003. – № 71. – P. 478-497.
324. Webster's Online Dictionary // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.merriam-webster.com>.