

Світлана МИХАЙЛЕНКО, Віра ХОМУТЕНКО

## ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ДІЯЛЬНОСТІ РАХУНКОВОЇ ПАЛАТИ УКРАЇНИ ТА ШЛЯХИ ЇХНЬОГО ВИРІШЕННЯ

*Розглянуто роль Рахункової палати в системі органів державного контролю. Відображені проблемні аспекти діяльності Рахункової палати та запропоновані основні напрямки розвитку та вдосконалення системи державного фінансового контролю України, який здійснює Рахункова палата.*

**Постановка проблеми у загальному вигляді.** Дослідження питання щодо правового статусу Рахункової палати сьогодні є досить актуальним. Воно пов'язане насамперед із необхідністю в умовах постійного недовиконання державного бюджету й систематичних порушень бюджетної дисципліни визначити шляхи підвищення ефективності роботи органів, до компетенції яких належить контроль за виконанням державного бюджету, а також визначити шляхи вдосконалення нормативно-правової бази фінансового контролю.

**Аналіз досліджень і публікацій останніх років.** У вітчизняній економічній літературі окремі аспекти функціонування вищих органів фінансового контролю розглядали такі вчені, як В. Андрущенко, І. Басанцова О. Василик, М. Головань, О. Гриценко, О. Кириленко, О. Кузьменко, С. Павлюк, П. Петренко, В. Піхоцький, В. Шевчук, С. Юрій та інші. Вченими розглядалися правові засади вдосконалення організаційної структури Рахункової палати, підстави проведення Рахунковою палатою ревізій та перевірок, експертиз законопроектів, напрямки розвитку Рахункової палати.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** Проблеми вдосконалення системи зовнішнього державного фінансового контролю з боку Рахункової палати висвітлені у вітчизняній економічній літературі не повною мірою і мають неоднозначне трактування, тому тема статті є актуальною.

**Постановка завдання.** Метою статті є виокремлення проблемних аспектів діяльності Рахункової палати України та визначення напрямків розвитку та вдосконалення системи державного фінансового контролю України, який здійснює Рахункова палата.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Однією із найважливіших умов існування демократичної держави є посилення контролю за бюджетними коштами. У період розбудови ринкових відносин в Україні роль бюджетного контролю підвищується і полягає в забезпеченні суворої бюджетної дисципліни.

На сьогодні в Україні функціонує значна кількість органів, які тією чи іншою мірою здійснюють державний фінансовий контроль. Разом з тим, Рахункова палата визнається вищим органом бюджетного контролю. Організація та функціонування Рахункової палати здійснюється відповідно до Закону України "Про Рахункову палату" № 315/96 – ВР від 11 липня 1996 р. (з подальшими змінами та доповненнями) [1].

Рахункова палата України є однією з наймолодших інституцій вищого фінансового контролю серед країн світу. Її становлення та розвиток в Україні були доволі непростими. Робота над створенням вищого контролюючого органу розпочалася в 1992–1993 роках з розробки проекту закону про Контрольну палату (саме так планували назвати цей державний орган). Далі були роки напруженої роботи, прийняті Верховною Радою України законопроекти й вето Президента України на них, закріплення конституційного статусу Рахункової палати в Конституції України, знову закони й вето і, нарешті, результат – 27 травня 1997 р. відбулося перше засідання Колегії Рахункової палати.

Рахункова палата у своєму розвитку пройшла складний шлях – від органу Верховної Ради України до постійно діючого органу контролю, який утворений Верховною Радою України та підпорядковується і підзвітний їй. Так, Конституція України, ухвалена Верховною Радою України 28 червня 1996 р., закріпила конституційний статус Рахункової палати як органу, що діє від імені Верховної Ради України і здійснює контроль за використанням коштів Державного бюджету України.

На основі цього 11 липня 1996 р. Верховна Рада України ухвалила Закон України “Про Рахункову палату Верховної Ради України”, проте 19 серпня 1996 р. Президент скористався своїм правом і наклав вето на ухвалений закон. У жовтні Верховна Рада України пододала вето і закон був підписаний Президентом. Проте 28 грудня 1996 р. Президент України звернувся до Конституційного суду України з конституційним поданням щодо відповідності Конституції України Закону України “Про Рахункову палату Верховної Ради України”. Розглянувши подання, Конституційний суд ухвалив рішення від 23 грудня 1997 р. № 7-зп, яким визнав деякі положення цього закону неконституційними, а саме [ 2]:

- визначення Рахункової палати як органу “вищого державного фінансово-економічного контролю”;
- повноваження щодо організації і здійснення контролю за виконанням дохідної частини Державного бюджету України;
- повноваження щодо контролю за “надходженням до Державного бюджету України коштів, отриманих від розпорядження державним майном, у тому числі його приватизації, продажу, від управління майном, що є об’єктом права державної власності” .

Положення закону не дозволяли Рахунковій палаті повною мірою реалізувати контроль за виконанням Державного бюджету як цілісного процесу, оскільки залишали поза цим контролем дохідну частину бюджету, що є невід’ємною складовою бюджетного процесу в державі. виправити це становище можливо було лише шляхом внесення відповідних змін у Конституцію України з подальшим доопрацюванням Закону України “Про Рахункову палату”.

17 січня 2002 р. на другій сесії четвертого скликання народні депутати України конституційною більшістю (300 голосів – “за”) вперше в історії українського парламентаризму ухвалили Закон України “Про внесення змін до ст. 98 Конституції України”, згідно з яким “... Парламентський контроль за формуванням та виконанням Державного бюджету України та місцевих бюджетів у частині фінансування повноважень місцевих державних адміністрацій... від імені Верховної Ради України здійснює Рахункова палата України” [2].

Отже, згідно з прийнятою Парламентом поправкою до ст. 98 Конституції України Рахункова палата отримала право контролювати не лише використання бюджетних коштів, а й формування дохідної частини державного та місцевих бюджетів щодо фінансування повноважень місцевих державних адміністрацій і делегованих місцевому самоврядуванню повноважень органів виконавчої влади. Проте

Президент України в черговий раз застосував вето до внесеної Парламентом поправки до Конституції. І лише 8 грудня 2004 р. Верховною Радою України прийнято Закон України № 2222-IV, яким ст. 98 Конституції України викладена у такій редакції: “Контроль від імені Верховної Ради України за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використання здійснює Рахункова палата” [2].

Таким чином, нова редакція ст. 98 Конституції України розширила повноваження Рахункової палати щодо контролю за надходженням коштів до Державного бюджету України та їхнім використанням. Відповідно до умов набрання чинності Законом України № 2222-IV нова редакція ст. 98 Конституції України набрала чинність з 1 січня 2006 р.

Рахункова палата є органом публічного фінансового контролю з боку суспільства (платників податків) за законністю, ефективністю та доцільністю використання коштів Державного бюджету України.

У відносинах з іншими державними органами Рахункова палата будує свою діяльність на засадах організаційної та функціональної незалежності в межах, передбачених Конституцією України та чинним законодавством. У процесі виконання завдань, функцій і повноважень, покладених на Рахункову палату чинним законодавством, вона взаємодіє з державними органами, установами та об'єктами контролю. Закон передбачає, що повноваження Рахункової палати України поширюються на Верховну Раду України, органи виконавчої влади, в тому числі її апарати, Національний банк України, Фонд державного майна та інші державні органи і установи, створені згідно з законодавством.

Відповідно до ст. 1 Міжнародної лімської декларації 1977 р. “... організація контролю є основним елементом управління суспільними фінансовими коштами, тому що таке управління тягне за собою відповідальність перед суспільством” [3, с. 232]. Відповідно до положень Лімської декларації, контроль – не самоціль, а невід’ємна частина загальнодержавної системи регулювання суспільних відносин, яка покликана встановлювати допущені відхилення від прийнятих стандартів і порушення законності, ефективності і економії витрачання матеріальних ресурсів на ранній стадії, щоб мати можливість вжити відповідних запобіжних заходів, а в необхідних випадках – притягнути винних до відповідальності, стягнути заподіяну державі шкоду та розробити і здійснити заходи, направлені на запобігання і виникнення таких порушень в майбутньому” [3, с. 232].

Названим міжнародним стандартам у нашій державі відповідає єдиний орган – Рахункова палата. Таким чином, Рахункова палата, по-перше, це єдиний незалежний конституційний орган, який від імені Верховної Ради України здійснює фінансовий контроль суспільства (платників податків) за законним, ефективним та доцільним витрачанням коштів державного бюджету; по-друге, Рахункова палата – єдиний орган такого контролю в державі, який відповідає усім міжнародним стандартам.

Діяльність Рахункової палати України здійснюється у контрольно-ревізійному, експертно-аналітичному та інформаційному напрямках на засадах законності, плановості, об’єктивності, незалежності та гласності.

Враховуючи основне призначення Рахункової палати та її організаційну структуру, основними напрямками діяльності Рахункової палати є:

- аналіз звіту уряду про виконання Державного бюджету України за минулий рік і експертиза проекту Закону України “Про Державний бюджет на плановий рік”;
- контроль використання бюджетних коштів, спрямованих на соціальну сферу, науку і освіту, інноваційну діяльність, охорону здоров’я, культуру та спорт;

- контроль використання бюджетних коштів на фінансування промисловості, енергетики, транспорту та дорожнього будівництва;
- контроль використання бюджетних коштів на агропромисловий комплекс та підтримку сільськогосподарських виробників;
- контроль видатків на оборону, правоохоронну діяльність та безпеку держави;
- контроль використання бюджетних коштів, передбачених на охорону навколишнього природного середовища;
- контроль використання коштів резервного фонду Державного бюджету України;
- аналіз законності та ефективності надання і використання міжбюджетних трансфертів та субвенцій;
- контроль використання коштів на виконання національних, державних і комплексних програм;
- контроль використання бюджетних коштів державними акціонерними компаніями, корпораціями, підприємствами;
- контроль витрат Державного бюджету України на обслуговування і погашення державного боргу України та міжнародну діяльність;
- контроль виконання кошторису Національного банку України;
- контроль за дотриманням бюджетного законодавства та нормативно-правового забезпечення бюджетного процесу.

Поряд з цим, основним завданням Рахункової палати України залишається контроль за виконанням Державного бюджету України. Обґрунтованим та ефективним є контроль, який інтегрований з основними складовими бюджетного процесу і здійснюється у рамках єдиного неперервного трирічного циклу контролю. Тобто бюджетний контроль реалізується на трьох послідовних стадіях – попередній контроль проекту Державного бюджету України майбутнього року, поточний контроль безпосередньо у процесі виконання Державного бюджету України поточного року та наступний контроль при підготовці висновків про виконання Державного бюджету України минулого року. Отже, впродовж календарного року Рахункова палата одночасно працює з бюджетами трьох років, а бюджет кожного фінансового року перебуває на одному з етапів бюджетного контролю [4].

Дбаючи про міжнародний авторитет України, Рахункова палата стала членом міжнародної організації вищих контрольних установ (INTOSAI) та членом європейської організації вищих органів фінансового контролю (EUROSAI). Зазначені міжнародні організації є автономними, незалежними і позаполітизованими організаціями, які засновані як постійні установи з метою сприяння обмінові думок і досвіду між вищими державними контрольними установами. Участь у INTOSAI та в усіх її органах і напрямках роботи відкрита для вищих контрольних установ усіх країн, які є членами Організації Об'єднаних Націй. Вищі контрольні установи – це такі державні установи, які незалежно від того, яким чином вони засновані, створені чи організовані, здійснюють на підставі закону найвищу контрольну функцію у державі. Рахункова палата, зважаючи на її особливий статус, була успішно прийнята до цих організацій. Як і в попередні роки, діяльність Рахункової палати в частині міжнародного співробітництва спрямовувалась на поглиблення двохсторонніх відносин з вищими контрольними органами інших держав, діяльність і досвід роботи яких становить інтерес для нашої інституції. Зокрема, за результатами закордонних відряджень до Угорської Республіки, Республіки Польщі, Республіки Білорусь і Китайської Народної Республіки розпочався процес запровадження в діяльність Рахункової палати елементів аудиту ефективності використання бюджетних коштів, підходів щодо системи навчання і підвищення кваліфікації кадрів, нових технологій навчання, аудиту інформаційних технологій. Відповідно до кола визначених суспі-

льних інтересів і напрямів діяльності підписано двохсторонні угоди про співробітництво з Угорською Республікою, Республікою Корея і Китайською Народною Республікою. Накопичено певний досвід конструктивного співробітництва з рахунковими палатами Росії, США та ін. Предметом спільної зацікавленості є такі питання, як методика контрольно-ревізійної роботи та практика взаємодії контрольних органів з парламентами своїх країн; проблеми взаємодії внутрішнього і зовнішнього контролю; організація ефективного контролю за пріоритетними напрямками видатків державних коштів.

Важливим етапом у забезпеченні співробітництва в рамках INTOSAI стала участь делегації Рахункової палати на чолі із Головою В. К. Симоненком у роботі XVIII Конгресу INTOSAI, що пройшов у Будапешті, який зібрав представників з понад 170 країн світу. Характерною ознакою діяльності Рахункової палати у 2004 р. є започаткування абсолютно нового напрямку роботи на двохсторонньому і багатосторонньому рівнях. Це стосується проведення паралельних перевірок за взаємозгодженими напрямами з вищими контрольними органами країн Центральної та Східної Європи. Рахунковою палатою та вищими контрольними органами іноземних держав визначено коло спільних проблем, що потребують фінансового контролю в багатьох сферах соціально-економічного розвитку [4].

Рахункова палата в Україні є важливою і необхідною ланкою в системі органів фінансового контролю. Оскільки за весь період своєї діяльності вона (Рахункова палата) виявила багато випадків нецільового використання бюджетних коштів, чим принесла великий позитив як державі, так і українському суспільству загалом. Об'єктами її перевірок є широке коло державних органів.

Завдяки зусиллям Рахункової палати була створена міцна основа розвитку публічного незалежного органу фінансового контролю з новою ідеологією підходів до проблеми контролю використання державних фінансів та державної власності.

Так, перевірки Рахункової палати констатують велику кількість системних порушень у бюджетній сфері, відсутність єдиної бюджетної, податкової та фінансової політики в країні. Однак труднощі і проблеми, які виникали в минулому у зв'язку із постійною боротьбою між Президентом України та Верховною Радою України щодо правового статусу Рахункової палати України негативно впливали на її діяльність, що знайшло своє відображення в теоретичних дискусіях.

Варто зазначити, що чинне законодавство, яке регулює діяльність Рахункової палати, потребує суттєвого вдосконалення. Її правовий статус визначений нечітко та доволі схематично. В ряді випадків норми законодавства, що мають регламентувати діяльність Рахункової палати, носять декларативний характер. Недостатньо врегульовані питання координації та співпраці цього органу з Державною контрольно-ревізійною службою, Державним казначейством України та іншими фінансовими структурами нашої держави. Необхідних змін потребує і Закон України "Про Рахункову палату". Зокрема, необхідно узаконити назву контрольного органу – Рахункова палата України, а не лише – Рахункова палата.

Законом України "Про Рахункову палату" далі не передбачена співпраця Рахункової палати із іншими органами фінансового контролю в Україні. Сьогодні фактично функції Рахункової палати зведені до аналізу управління використанням бюджетних коштів та інформування про його результати Верховної Ради України та інших органів державної влади. Закон "Про Рахункову палату" передбачає обов'язок Рахункової палати у разі виявлення в процесі перевірок і ревізій привласнення грошових або матеріальних ресурсів, а також виявлення фактів корупції та інших зловживань негайно передати матеріали перевірок або ревізій до правоохоронних органів та повідомити про це Верховну Раду України. Проте закон не ви-

значає, яким саме актом має здійснюватися це повідомлення. Дане питання регулюється Регламентом Рахункової палати, який передбачає, що "... Верховна Рада України повідомляється шляхом надіслання їй листа-інформації, який готується на підставі звіту за результатами проведеного контрольного заходу з метою інформування для відповідного реагування та вжиття заходів щодо усунення виявлених порушень і притягнення до відповідальності винних посадових осіб". Склалася практика, що разом з листом-інформацією, за підписом Голови Рахункової палати, іноді надсилається і звіт про результати контрольних заходів, затверджений постановою Колегії, процедура надіслання якого взагалі не передбачена ані Законом, ані Регламентом [4].

Рахункова палата України для того, щоб стати вищим органом фінансового контролю, має бути незалежною від інших органів. Незалежність вищих органів фінансового контролю є основною умовою здійснення ефективного фінансового контролю. Достатня незалежність органів фінансового контролю має бути закріплена на правовому полі. Однак абсолютна незалежність державних органів практично неможлива, оскільки вони є частиною державного механізму загалом, то вищому органу відповідним чином має бути надана гарантія хоча б функціональної і організаційної незалежності, необхідної для виконання покладених на нього завдань.

Сьогодні Рахункову палату України можна вважати незалежною, однак у тексті Закону України зазначено про її підпорядкованість Верховній Раді України. Погоджуємося із думкою деяких українських науковців щодо того, що Рахункову палату не можна вважати залежною від Верховної Ради України, оскільки Рахункова палата підзвітна і підпорядкована Верховній Раді України тільки з питань, які стосуються використання коштів Державного бюджету України, здійснення перевірок та ревізій. Фінансування Рахункової палати проводиться з Державного бюджету України, до цього процесу Верховна Рада України не має відношення, як і не має впливу на посадових осіб Рахункової палати, оскільки відповідно до ст. 37 Закону України "Про Рахункову палату" посадові особи Рахункової палати (голова, перший заступник тощо) можуть бути достроково звільнені з посади тільки з підстав, передбачених даною статтею, на відміну від органів виконавчої влади [1].

Особливістю даних відносин є те, що, з одного боку, Верховна Рада України має реальну владу щодо запровадження змін у бюджетний процес, а Рахункова палата має повноваження на його поглиблене вивчення, незалежні висновки за результатами проведеного аудиту. Проте слід зазначити, що на сьогодні недоліком у взаємодії Верховної Ради України та Рахункової палати є їхній односторонній характер. Тобто в Україні законодавчо не врегульовані процеси реагування Верховної Ради України на відповідні висновки та пропозиції Рахункової палати. Тому відсутність чіткого закріплення в Законі України "Про Рахункову палату" положення про незалежність Рахункової палати України може призвести до послаблення її позицій відносно інших державних органів, що негативно відобразиться на достовірності результатів контролю.

В більшості країн світу вищі органи фінансового контролю є незалежними, а не органами парламентів чи інших органів. Так, Конституція Італійської Республіки визначає, що незалежність Рахункової палати і її членів від уряду забезпечується законом. У Конституції Іспанії підкреслено, що члени Рахункової палати мають ту ж незалежність і ту ж незмінність і на них розповсюджуються ті ж умови про несумісність посад, що і на суддів. Закон про Федеральну Рахункову палату Німеччини проголошує її верховним федеральним органом, який як незалежний орган фінансового контролю підпорядкований лише закону [3, с. 237].

Враховуючи реалії сьогодення, удосконалення діяльності Рахункової палати України доцільно було б, на нашу думку, здійснювати у таких напрямках:

- прийняти у новій редакції Закон України “Про Рахункову палату України”, розширивши аналітико-інформаційну спрямованість діяльності Рахункової палати. У новій редакції Закону України “Про Рахункову палату України” необхідно передбачити такі поняття, як зовнішній (парламентський) та внутрішній фінансовий контроль, адже в демократичних державах функціонує фінансовий контроль у двох формах: зовнішній парламентський контроль та внутрішній, тобто урядовий. Вони мають різну правову природу, однак становлять єдину систему. Відповідно до рекомендацій Лімської Декларації, зовнішній контроль дає змогу виявити матеріальне визначення механізму здійснення конституційного права громадськості, контролювати за використанням урядом державних коштів. Внутрішній фінансовий контроль здійснюється урядом для оперативного нагляду за виконанням тих чи інших повноважень [3, ст. 235]. Рахункова палата повинна мати статус вищого органу фінансового контролю в державі, оскільки лише вона за своїм конституційним статусом може здійснювати незалежний зовнішній фінансовий контроль, який за своєю суттю є парламентським, тобто представницьким, від імені всього народу. А органи виконавчої влади належатимуть до органів, що здійснюватимуть внутрішній фінансовий контроль, оскільки саме вони, відповідно до законодавства України, забезпечують використання коштів Державного бюджету України;
- ухвалити Закон України “Про державний фінансовий контроль”, на який би чітко розмежував права та функції органів фінансового контролю, урегулював форму взаємодії цих органів, а також визначив коло суб’єктів державного фінансового контролю;
- ухвалити Закон України “Про державний контроль за дотриманням бюджетного законодавства і відповідальність за бюджетні правопорушення”, який має регулювати відносини у сфері здійснення державного контролю за дотриманням бюджетного законодавства, визначити органи, покликані здійснювати такий контроль, їхні повноваження, перелік бюджетних правопорушень залежно від стадії бюджетного процесу, порядок прийняття рішень щодо таких порушень, основні процедури накладання стягнення і вжиття санкцій до порушників бюджетного законодавства [5, с.77];
- слід припинити дискусію про те, який орган має бути вищим органом фінансового контролю в Україні: Міністерство фінансів України чи Рахункова палата України. 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;
- Рахункова палата України для того, щоб стати вищим органом фінансового контролю, має бути незалежною від інших органів;
- потрібно вдосконалити структуру Рахункової палати, передбачивши створення функціональних підрозділів, які б здійснювали попередній, поточний та наступний контроль;
- потрібно впровадити методіку проведення контрольних заходів відповідно до стандартів INTOSAI;
- розширити повноваження Рахункової палати в частині контролю за формуванням та використанням коштів місцевих бюджетів. Разом з тим, оптимізувати розподіл функцій щодо здійснення бюджетного контролю між Рахунковою палатою та іншими контролюючими органами [6, с. 146];
- вдосконалити відносини з Верховною Радою України та іншими органами державної влади та фінансового контролю інших держав;

- внести зміни до ст. 98 Конституції України щодо місця і ролі Рахункової палати України у системі державного фінансового контролю.

**Висновки та перспективи подальших розробок.** Підсумовуючи вищевикладене, зазначимо, що лише комплексна реалізація запропонованих заходів дасть можливість підвищити ефективність діяльності Рахункової палати України та зайняти належне місце в системі органів фінансового контролю, що позитивно позначиться на бюджетній дисципліні в державі загалом.

За умови здійснення необхідних законодавчих змін у Конституції України та Законі України “Про Рахункову палату”, з метою розширення її функцій, колективу Рахункової палати під силу вирішення нових завдань щодо здійснення аудиту як дохідної, так і видаткової частин бюджету, чим буде забезпечено право народу на контроль за прозорим, цільовим та ефективним використанням коштів платників податків. Питання модернізації діяльності Рахункової палати України потребують подальших наукових розвідок, зокрема ретельного критичного вивчення зарубіжного досвіду.

#### **Література**

1. Про Рахункову палату : Закон України №315/96-ВР від 11.07.1996 р. (із змінами та доповненнями). [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.ac-rada.gov.ua](http://www.ac-rada.gov.ua).
2. Історія становлення та розвитку Рахункової палати [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.ac-rada.gov.ua](http://www.ac-rada.gov.ua).
3. Паньків С. П. Рахункова палата України у системі державного фінансового контролю / С. П. Паньків // Університетські наукові записи. – 2005. – № 3. – С. 232–237.
4. Офіційний сайт Рахункової палати України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ac-rada.gov.ua>.
5. Піхоцький В. Ф. Удосконалення і розвиток державного фінансового контролю та аудиту за надходженням коштів державного бюджету України та їх використання / В. Ф. Піхоцький // Фінанси України. – 2007. – № 3. – С. 75–82.
6. Гупаловська М. Реалії функціонування та проблеми модернізації Рахункової палати України / М. Гупаловська // Світ фінансів. – 2008. – № 4. – С. 139–146.