

Тетяна ПИСЬМЕННА

**ЄВРОПЕЙСЬКИЙ ДОСВІД ДІЯЛЬНОСТІ ВИЩИХ ОРГАНІВ КОНТРОЛЮ
ДЕРЖАВНИХ ФІНАНСІВ: УРОКИ ДЛЯ ВІТЧИЗНЯНОЇ ПРАКТИКИ**

Досліджено позитивний досвід діяльності вищих органів фінансового контролю у європейських країнах. За критеріями правового статусу та напрямків контрольної діяльності виділено адміністративну, судову та парламентську моделі побудови системи фінансового контролю. Обґрунтовано доцільність визнання Рахункової палати України вищим органом фінансового контролю.

The article presents an experience of supreme audit institutions in the European countries. According to the criteria of legal status and directions of control selected administrative, judicial and parliamentary model of the system of financial control. The expediency of recognizing the Accounting Chamber of Ukraine a supreme audit institution is grounded.

Для інтеграції України у європейське співтовариство необхідно, щоб її економічна та правова системи відповідали світовим вимогам і стандартам. Зокрема, вищезазначене стосується чинної системи державного фінансового контролю, у тому числі підсистеми бюджетного контролю, і правового забезпечення її функціонування. Наразі ж масштабність практики нецільового та неефективного використання бюджетних коштів свідчить про неповну дієздатність системи бюджетного контролю. Тому якраз вчасно звернутися до позитивного досвіду функціонування системи бюджетного контролю у європейських країнах та отримати повчальні уроки для вітчизняної практики.

Зважаючи на актуальність окресленої вище проблеми, до неї звернулися у своїх працях вітчизняні науковці та практики – І. Дрозд, С. Клімова, А. Мамишев, В. Невідомий, М. Сивульський, І. Стефанюк, І. Чумакова, В. Шевчук, С. Юргелевич – з метою висвітлення власного погляду на її швидке та результативне вирішення. Зокрема, вони досліджували такі аспекти цієї проблематики: моделі організації фінансового контролю в європейських країнах, повноваження вищих органів фінансового контролю різних країн; можливості адаптації вітчизняного законодавства у сферах бухгалтерського обліку, аудиту, державного фінансового контролю до міжнародних стандартів; удосконалення системи державного аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту та директив Європейського Союзу; досвід зарубіжних країн у сфері застосування аудиту ефективності, аудиту адміністративної діяльності.

Поставлена перед цим науковим дослідженням мета зводиться до визначення шляхів поліпшення вітчизняної практики фінансового контролю з врахуванням позитивного зарубіжного досвіду. Для її досягнення потребували вирішення такі основні завдання: дослідити правовий статус і напрямки контрольної діяльності вищих органів фінансового контролю у європейських країнах, а також за цими критеріями виділити різні моделі побудови системи фінансового контролю; дати оцінку практики фінансового контролю у європейських країнах і виокремити з неї позитивний досвід; обґрунтувати доцільність визнання Рахункової палати України вищим органом фінансового контролю.

Серед важливих функцій Рахункової палати України доцільно виокремити здійснення зв'язків з контрольними органами іноземних держав і відповідними міжнародними організаціями, укладання з ними угод про співробітництво. Передбачену в Законі України «Про Рахункову палату» функцію постійно діючий орган контролю виконує продуктивно й відповідно вивчає світовий досвід контрольно-ревізійної та експертно-аналітичної роботи. Як свідчення зазначимо, що Рахункова палата України мала змогу дослідити практику функціонування аудиторським систем у багатьох зарубіжних країнах. На наш погляд, вартий уваги позитивний досвід роботи вищих органів фінансового контролю у Австрії, Бельгії, Великобританії, Данії, Іспанії, Італії, Німеччині, Польщі, Фінляндії, Франції, Швеції (названі країни мають статус країн-членів Європейського Союзу).

У навчальній економічній літературі виділяють чотири моделі організації фінансового контролю. Зокрема, у першій моделі роль вищого органу контролю державних фінансів (далі – ВОКДФ) виконує

аудиторський суд, у другій моделі – колегіальний орган, що не має судових функцій, у третій – незалежне контрольне управління, яке очолює Генеральний контролер, а в четвертій – контрольне управління у складі уряду, очолюване Генеральним контролером [4, с. 199–200]. За спостереженнями С. Клімової, вищі органи фінансового контролю класифікують за такими типами: суд із судовими функціями; колегіальний орган, що не наділений судовими функціями; незалежне ревізійне управління на чолі з Генеральним ревізором; ревізійне управління у складі уряду на чолі з Генеральним ревізором. Сфера контрольних повноважень цих органів розповсюджується на формування і використання коштів державного бюджету та державних фондів, управління державним боргом тощо. Як доводить С. Клімова, роль вищого органу фінансового контролю в Україні виконує Рахункова палата, яка за наведеною вище класифікацією є колегіальним органом, що не має судових функцій [6].

Тотожний погляд на досліджувану проблему має В. Невідомий. Він, зокрема, визначив такі типи вищих органів фінансового контролю: перший – незалежний орган фінансового контролю з судовими функціями, другий – незалежний колегіальний орган, що не має судових функцій, третій – ревізійне управління, яке не виконує судових функцій і діє на чолі з Генеральним ревізором, четвертий – контрольне управління у складі уряду, очолюване Генеральним контролером. Як вважає В. Невідомий, Рахункова палата України як єдиний спеціалізований конституційний орган державного фінансового контролю повинна отримати статус вищого незалежного координуючого органу контролю державних фінансів [13].

Узагальнивши зарубіжний досвід, С. Юргелевич дійшов висновку, що в систему державного фінансового контролю включені такі контролюючі органи: 1) вищий орган державного фінансового контролю, який підпорядкований парламенту або президенту (уряду) та здійснює контроль за використанням коштів державного бюджету; 2) державні контрольні-ревізійні підрозділи міністерств і відомств, що підпорядковані як вищому органу державного фінансового контролю, так і відповідному міністерству або відомству та проводять контроль за правильністю витрачання державних коштів; 3) податкове відомство, яке контролює надходження коштів до державного бюджету. Водночас він, подібно з іншими науковцями, підрозділяє вищі органи фінансового контролю на такі типи: суд із судовими функціями; колегіальний орган, який не має судових функцій; незалежний вищий орган фінансового контролю під керівництвом Генерального контролера-аудитора; вищий орган фінансового контролю у складі уряду, який очолює Генеральний контролер-аудитор. Називаючи Рахункову палату України колегіальним органом, С. Юргелевич підтверджує її статус вищого органу фінансового контролю [23, с. 138–139, 141].

Як свідчить європейська практика, система фінансового контролю може будуватися за адміністративною, судовою або парламентською моделлю. Зокрема, адміністративна модель передбачає виконання контрольних повноважень спеціальними органами виконавчої влади, судова модель – спеціальним судовим органом, а парламентська – спеціальним контролюючим органом від імені парламенту.

Позитивний досвід у функціонуванні системи фінансового контролю за використанням бюджетних коштів має Великобританія. Для впорядкування та забезпечення ефективного функціонування системи парламентського фінансового контролю за використанням бюджетних коштів доцільно його використати в Україні. На підтвердження цьому, ще в 2003 р. голова парламентського комітету Палати Громад Великобританії Едвард Лі зауважував, що «...досвід однієї з найстаріших систем контролю за ефективністю використання бюджетних коштів може знадобитися одній з наймолодших країн Європи» [1].

Відповідно до досвіду Великобританії функціонування системи парламентського фінансового контролю забезпечує Національне контрольні-ревізійне управління (далі – НКРУ), створене ще в 1983 р. згідно з законом про національний аудит як орган, діючий при Генеральному контролері та аудиторі. Сьогодні НКРУ виконує роль головного державного аудиторського органу, здійснюючи контроль за фінансовою діяльністю центральних органів виконавчої влади й інших загальнонаціональних державних установ. Відповідно зростає значення парламентського фінансового контролю проявляється у його впливі на вдосконалення процесу управління державними фінансами та підвищення результативності діяльності державних установ.

На нашу думку, цінним є досвід проведення НКРУ Великобританії таких видів аудиту, як фінансовий аудит (фінансові перевірки) та аудит ефективності. Так, за результатами здійснюваного НКРУ фінансового аудиту надається незалежний висновок про правильність складання державними установами щорічної фінансової звітності. Крім цього, під час проведення фінансових перевірок НКРУ надає рекомендації стосовно покращення організації внутрішнього контролю і фінансового управління

у державних установах. Натомість, практика проведення НКРУ аудиту ефективності передбачає проходження, окрім інших, стадії вибору об'єктів, тем для вивчення. До важливих критеріїв вибору тем цього виду аудиту належать такі: ризик неефективного використання державних коштів, вплив державних програм на розвиток суспільства, ступінь зацікавленості парламенту та громадськості й інші. Доречно наголосити, що початковій стадії аудиту ефективності приділяється особлива увага, оскільки ґрунтовний вибір об'єктів і тем для вивчення безпосередньо впливає на досягнення пріоритетів соціально-економічного розвитку [10].

Цінним уроком для вітчизняної практики є те, що у Великобританії НКРУ, поряд із виявленими фактами фінансових правопорушень, звітує про позитивний досвід, набутий підконтрольними установами. Точніше кажучи, в складених за результатами своєї діяльності звітах НКРУ наводить приклади похвальної роботи державних установ, виявлені під час здійснення контрольних заходів. Таким чином, місія НКРУ зводиться до розповсюдження серед користувачів інформації про його контрольну діяльність передового досвіду, який повинен використовуватися керівниками інших державних установ.

У Данії НКРУ як ВОКДФ розпочало свою роботу в 1976 р. на виконання положень закону про Генерального аудитора. Окремі напрямки діяльності НКРУ є цінними за критерієм можливості застосування у вітчизняній практиці. Так, до них належать такі: виконання вузькоспеціалізованих завдань з контролю за діяльністю державних установ; постійне вдосконалення методів діяльності, а також проведення оцінювання якості перевірок; організація відносин з підконтрольними міністерствами та відомствами на засадах двостороннього діалогу [11].

До створення в 2003 р. у Швеції НКРУ функціонували два контрольні-ревізійні органи: Національне управління фінансового контролю як урядова установа та парламентські аудиторі. Тому сьогодні на цей орган покладається виконання, окрім інших, функцій парламентського контролю, що виявляється у здійсненні за дорученням парламенту контролю за використанням податкових надходжень. У країні контрольні-ревізійна практика базується на здійсненні аудиту ефективності, під який підпадає діяльність уряду на предмет виконання рішень, прийнятих парламентом. Окрім аудиту ефективності, поширена практика фінансового контролю, що здійснюється з метою оцінювання достовірності бухгалтерського обліку, правдивості бухгалтерських рахунків і дотримання керівництвом підконтрольних установ діючих норм і правил [12].

Діючий у Фінляндії незалежний орган фінансового контролю під назвою Державне контрольні-ревізійне управління (далі – ДКРУ) практикує фінансові перевірки й аудит ефективності. Так, фінансові перевірки, здійснювані в міністерствах і відомствах, мають на меті забезпечити правильність складання фінансової звітності, законність методів управління фінансовою діяльністю, ефективність внутрішнього контролю. З цією метою фінансовій перевірці підлягає ведення бухгалтерських книг та іншої документації, відповідність видатків бюджетному кошторису, ефективність функціонування системи внутрішнього контролю, достовірність показників у щорічних звітах. Позитивний досвід проведення аудиту ефективності полягає у такому: по-перше, якість звітів про результати перевірок має відповідати вимогам, сформульованим незалежним експертом; по-друге, чинний порядок стеження за повнотою реалізації заходів, визначених за результатами проведених перевірок [3].

За результатами узагальнення досвіду Великобританії, Данії, Швеції та Фінляндії зроблено висновок про те, що системи фінансового контролю у цих країнах побудовані за адміністративною моделлю (див. табл. 1). Як аргумент зазначимо, що роль ВОКДФ у названих країнах виконують НКРУ або ДКРУ як спеціальні органи виконавчої влади. Крім схожості у назвах органів контролю, адміністративну модель організації фінансового контролю характеризують такі напрямки контрольної діяльності, як фінансові перевірки й аудит ефективності.

Володіючи статусом ВОКДФ, Суд рахунків у Франції разом з урядом і парламентом бере активну участь у забезпеченні виконання фінансового законодавства. Крім цього, його повноваження зводяться до здійснення контролю за рахунками й управлінням фінансами держави, загальнонаціональних державних установ і підприємств. На практиці Суд рахунків застосовує такі форми контролю: затвердження фінансових звітів, судово-правовий контроль, контроль за управлінням справами. Зокрема, Суд рахунків уповноважений затверджувати щорічний загальний звіт фінансової адміністрації, підготовлений міністром фінансів. Точніше кажучи, Суд рахунків повинен підтвердити достовірність звіту про здійснені державою фінансові операції шляхом формулювання загального висновку про відповідність бухгалтерським рахункам. Поставлена перед судово-правовим контролем мета полягає у перевірці правильності виконання державними бухгалтерами функцій, які пов'язані зі стягненням

Таблиця 1

Правовий статус та основні напрямки контрольної діяльності ВОКДФ у європейських країнах

| Í í áæü ó ³ áí ñí áí áí éí í çðí éþ | ÁÍ ÉÁÓ | Í ðááí áéé ñáððóñ ÁÍ ÉÁÓ | Í ñí í áí ³ í áí ðýí éé éí í çðí éüí í çá ³üéüí í ñó³ |
|---|--|--|---|
| Ááí ³ ñððáçééí á | <p>í ÉÐÓ (Ááéééí áðéçáí ³, Ááí ³, Ø ááó³)</p> <p>ÄÉÐÓ (Ó ³ éýí á³)</p> | <p>í áçáéáæ ñü á³á çüýáó çà í ³çá³ çüí ñüí í áðéáí áí çó (Ááéééí áðéçáí ³)</p> <p>í ðááí çáðçéí á í ³üí í ðýáéí ááí ñüí í áðéáí áí çó (Ááí ³)</p> <p>í áçáéáæ ñü ç í áí í -áñí í þ í ³çá³ çüí ñð çüýáó çà í áðéáí áí çó (Ø ááó³, Ó ³ éýí á³)</p> | <p>Ó ³ áí ñí á³ í áðáá³ éé, áçáéçáó áçéçáí í ñó³ (Ááéééí áðéçáí ³, Ááí ³, Ó ³ éýí á³)</p> <p>Ó ³ áí ñí áéé éí í çðí éü, áçáéçáó áçéçáí í ñó³ (Ø ááó³)</p> |
| Ñóáí áá | Ñóá ðáçóí é³ (Ó ðáí ö³, ³ñí áí ³, ³áé³, Ááüü³) | <p>í áçáéáæ ñü á³á çüýáó çà í áðéáí áí çó (Ó ðáí ö³, ³ñí áí ³, ³áé³, Ááüü³)</p> | <p>Çáðááðáæ ñí í ó ³ áí ñí áéçá³ çü, ñçáí áí - í ðááí áéé éí í çðí éü, éí í çðí éü çá çí ðááéí í ýí ñí ðáááí é (Ó ðáí ö³)</p> <p>í áðáá³ éé, áçáéçáó áçéçáí í ñó³ (³ñí áí ³)</p> <p>Áçáéçáó ðñüé³ í áðáá³ éé (³áé³)</p> <p>í áðáá³ éé çá³ çü, éí í çðí éü çá á³áí í á³áí ñð çáéí í áááñçáó, éí í çðí éü çá çüéüí áéí áééí çéñçáí í ýí áþ áæçáó éçéí çó³ (Ááüü³)</p> |
| í áðéáí áí çñüéá | <p>Ðáçóí éí áá í áéáðá (í ³ á³éí á, Ááñð³)</p> <p>ÄÉÍ (í í éüü á)</p> | <p>í áçáéáæ ñü á³á áðáááé (í ³ á³éí á, Ááñð³)</p> <p>í áçáéáæ ñü á³á í ðááí ³á áééí í áá-í çáéáé çá í ³çá³ çüí ñüí í áðéáí áí çó (í í éüü á)</p> | <p>Ðáçá³; í áðáá³ éé (í ³ á³éí á)</p> <p>í áðáá³ éé (Ááñð³)</p> <p>Ó ³ áí ñí áéé éí í çðí éü, áçáéçáó áçéçáí í ñó³ (í í éüü á)</p> |

Примітка. Побудовано автором.

платежів за зобов'язаннями та здійсненням видатків, а також прийнятті судового рішення у разі виявлення порушень. У свою чергу, контроль за управлінням справами – це контроль за правильністю ведення фінансових операцій шляхом здійснення перевірки рахунків підконтрольного суб'єкта та вивчення підтверджуваних документів [19].

На Суд рахунків Іспанії покладається виконання двох взаємодоповнюючих функцій – контрольної і судової. Так, Суд рахунків здійснює перевірки відповідності ведення державними установами господарської і фінансової діяльності правовим нормам, а також ефективності та результативності використання ними одержаних з бюджету коштів. Натомість, судова функція полягає у переслідуванні органом фінансового контролю розпорядників державних коштів за порушення порядку використання фінансових ресурсів, більше того, вона здійснюється з метою відшкодування завданих збитків. Утім, Суд рахунків не вповноважений застосовувати до таких розпорядників державних коштів санкції різного виду, хоча за виявлені порушення на них може очікувати кримінальна відповідальність. Повчальним прикладом для вітчизняної практики слугує те, що здійснюваний в країні фінансовий контроль повністю відповідає критерію гласності. Так, результати перевірок відображаються у звітах або аудиторських висновках і після затвердження на пленарних засіданнях Суду рахунків передаються в парламент. Окрім цього, звіти та висновки аудиторів Суду рахунків публікуються в офіційних урядових виданнях. Доречно зазначити, що Звіт про стан державних рахунків містить відомості про проведені впродовж року перевірки та здійснені за їхніми результатами заходи правового змісту [18].

Відповідно до Конституції Суд рахунків Італії виконує функцію гаранта необхідної результативності державної політики та забезпечення збалансованості державних фінансів. Зокрема, йому доручено здійснювати попередній контроль за відповідністю актів уряду чинному законодавству, наступний контроль за функціонуванням системи управління на всіх рівнях, а також притягувати до відповідальності винних осіб за нанесений у ході діяльності збиток. Так, якщо під час здійснення наступного контролю за функціонуванням системи управління в державних установах Суд рахунків виявив недоліки, то підконтрольні суб'єкти зобов'язані виконати його вказівки з усунення упущень в управлінні та поліпшення своєї роботи, більш того, повідомити контролюючий орган про здійснені заходи. Поряд із контрольними, Суд рахунків виконує юридичні функції в сфері бухгалтерського обліку в державному секторі. Зокрема, здійснення таких функцій передбачає прийняття судового рішення про адміністративну та бухгалтерську (за неправильне ведення бухгалтерського обліку) відповідальність працівників і керівників державних установ за збиток, нанесений ними в процесі діяльності [16].

У Бельгії роль ВОКДФ покладається на Суд рахунків, незалежність і самостійність у виконанні завдань якого закріплені на рівні відповідного закону. Серед основних напрямків контрольної діяльності Суду рахунків необхідно виділити перевірку звітів, контроль за відповідністю законодавству, а також контроль за цільовим використанням бюджетних коштів. Зокрема, перевірка звітів про використання бюджетних коштів проводиться з метою встановлення відповідності бухгалтерських операцій законодавству про державний бухгалтерський облік. У процесі здійснення контролю за відповідністю законодавству Суд рахунків уповноважений спершу перевірити розпорядження на проведення видатків на предмет відповідності законодавству, а вже потім дати дозвіл на його оплату. Крім цього, Суд рахунків має повноваження на здійснення контролю за цільовим використанням бюджетних коштів з метою інформування законодавчих органів про хід управління державними установами [17].

Отже, в окремих європейських країнах (Франції, Іспанії, Італії та Бельгії) системи фінансового контролю побудовані за судовою моделлю, зважаючи на те, що роль ВОКДФ у цих країнах покладається на Суду рахунків, які мають статус незалежних від уряду та парламенту (див. табл. 1). Узагальнено, що до компетенції Судів рахунків відноситься здійснення фінансового контролю за різними напрямками, зокрема за управлінням справами, відповідністю законодавству, цільовим використанням бюджетних коштів, судово-правового контролю, а також різноманітних перевірок.

Досвід Федеральної рахункової палати (далі – ФРП) Німеччини у здійсненні фінансового контролю можна вважати цінним для вітчизняної практики. Так, ФРП має статус верховного федерального органу і виконує роль незалежного органу фінансового контролю. До її компетенції віднесено здійснення перевірок, складання звітів за їхніми результатами та надання рекомендацій на стадії виконання федерального бюджету. Однією з самостійних функцій ФРП є надання, керуючись результатами проведених перевірок діяльності державних установ, консультацій парламенту та уряду, що гарантує прийняття останніми обґрунтованих державних рішень. Важливу роль з надання консультацій виконує ФРП на стадії складання проекту державного бюджету. Зокрема, надані нею консультації можуть обґрунтовувати загрозу неефективного виконання програм, ймовірність порушення законодавства, а також можливість економії коштів шляхом внесення змін до запитів на фінансування [21].

В Австрії відповідно до Конституції та закону про контрольний орган держави роль ВОКДФ покладається на Рахункову палату. Інакше кажучи, вона виконує місію постійно діючого, незалежного, єдиновладного органу фінансового контролю. Головне завдання Рахункової палати полягає у здійсненні контролю за операціями та фінансовою діяльністю центральних органів управління, органів управління провінціями та місцевого самоврядування. Крім них, роль підконтрольних суб'єктів виконують підприємства, в яких контрольний пакет акцій належить державі, органи соціального страхування і одержувачі державних коштів. За результатами перевірок встановлюється дотримання принципів правильного ведення обліку, регулярного, ощадливого, результативного й ефективного використання державних коштів. Доречно наголосити на тому, що Рахункова палата не тільки уповноважена виявити недоліки та дати оцінку роботі підконтрольних суб'єктів, а й розробити практичні рекомендації, націлені на удосконалення їхнього фінансового управління. У країні значна увага приділяється забезпеченню розвитку фінансового контролю, який здійснює Рахункова палата. Відповідно, напрямки її контрольно-ревізійної діяльності займають такі пріоритетні місця: 1) всесторонній захист навколишнього середовища; 2) поліпшення макроекономічних умов; 3) здійснення реформи в сфері управління життєдіяльністю суспільства, скорочення чисельності управлінського персоналу, в тому числі на державних підприємствах. Здійснювані Рахунковою палатою перевірки плануються за тематичною ознакою. Тобто, вони можуть проводитися за такими напрямками: охорона навколишнього середовища; виконання функцій різними відомствами; порівняльний аналіз діяльності окремих державних органів. При цьому дії Рахункової палати спрямовані на удосконалення методів поліпшення якості перевірок та підвищення кваліфікації працівників [20].

У Польщі роль ВОКДФ покладається на Вищу контрольну палату (далі – ВКП), яка пройшла багаторічний шлях розвитку та досягла реформованого стану зі збереженням цінного досвіду. Відповідно до Конституції ВКП здійснює контроль за діяльністю урядових органів, Національного банку Польщі, місцевих органів влади, різних державних організацій. Доречно наголосити, що в процесі контрольно-ревізійної діяльності ВКП керується критеріями законності, ощадливості, цілеспрямованості, надійності, економічності. Поряд із цим, необхідно відзначити активну участь ВКП у законотворчому процесі. Так, пропозиції, які надаються ВКП за результатами проведених перевірок, використовуються для вдосконалення чинного законодавства. Цінним є досвід ВКП в організації відносин з парламентом, що мають підзвітний характер. Зокрема, щорічний звіт ВКП перед парламентом має форму аналізу виконання державного бюджету і основних напрямків грошово-кредитної політики. Такий звіт відображає результати проведеної на початку року ВКП і її регіональними відділеннями комплексної перевірки [2].

Таким чином, у багатьох європейських країнах, зокрема Німеччині, Австрії та Польщі, функціонують системи фінансового контролю, які побудовані за парламентською моделлю (див. табл. 1). Тобто, у ролі ВОКДФ у цих країнах виступають Рахункові палати або ВКП, які мають статус незалежних контролюючих органів. Характерно, що основними напрямками їхньої контрольно-ревізійної діяльності є здійснення ревізій, перевірок, аудиту ефективності.

Відповідно до Лімської декларації керівних принципів аудиту державних фінансів кожна країна повинна мати ВОКДФ, більш того, «...необхідність таких органів постійно зростає, оскільки держава розширює свою діяльність у соціальному та економічному секторах, переходячи, таким чином, рамки традиційних фінансових відносин» [8]. Діяльність ВОКДФ спрямована на забезпечення цільового й ефективного використання громадських коштів, що в свою чергу є «...однією з найважливіших передумов належного управління громадськими фінансами та дієвості рішень уповноважених органів влади» [8]. У Лімській декларації керівних принципів аудиту державних фінансів передбачено, що ВОКДФ може здійснювати попередній контроль і контроль за фактом. Так, зміст попереднього контролю полягає у перевірці, що проводиться до моменту здійснення адміністративної чи фінансової діяльності (заходів, операцій), а контроль за фактом – у перевірці, що проводиться після здійснення окремих адміністративно-фінансових дій. Відповідно, якщо здійснення попереднього контролю націлене на попередження можливих порушень до моменту їхнього виникнення, то контроль за фактом – на встановлення відповідальності підзвітних осіб, відшкодування завданих збитків і перешкоджання повторенню виявлених порушень у майбутньому.

Як визначено в Хартії аудиту державних фінансів, традиційними завданнями ВОКДФ є контроль за дотриманням законодавства та контроль правильності фінансового управління, бухгалтерського обліку та звітності. Крім них, на ВОКДФ покладається здійснення такого виду контролю, що спрямований на оцінювання результативності, ефективності й економічності державного управління [8]. Останній

вид контролю вважається новоутвореним, і разом з тими, що вже здійснюються, забезпечує масштабність контрольної діяльності ВОКДФ.

У Конституції України визначено, що Верховна Рада України має повноваження на здійснення парламентського контролю. Так, від її імені контроль за надходженням коштів до Державного бюджету України та їхнім використанням здійснює Рахункова палата [7]. Проте конституційними положеннями не передбачено створення ВОКДФ і необхідний рівень його незалежності. Така прогалина стоїть на перешкоді визнання Рахункової палати України ВОКДФ. Натомість, у Законі України «Про Рахункову палату» є положення, які цілком відповідають основним положенням Лімської декларації керівних принципів аудиту державних фінансів, і за результатами аналізу яких Рахункову палату можна вважати ВОКДФ (див. табл. 2).

На виконання положень Мексиканської декларації незалежності ВОКДФ повинні керуватися відповідними принципами, в результаті чого буде забезпечено їхній незалежний статус. По-перше, ступінь незалежності ВОКДФ повинен визначатися у законодавчому акті. По-друге, сфера застосування повноважень ВОКДФ має бути масштабною. Зокрема, ВОКДФ повинен мати повноваження на здійснення аудиту використання державних коштів, ресурсів чи майна отримувачем або бенефіціарієм, незалежно від його юридичного статусу; надходження коштів до державного бюджету; законності та правильності рахунків уряду або державних установ, організацій і підприємств; економності, ефективності та результативності їхньої діяльності. По-третє, ВОКДФ може проводити розслідування або аудити на виконання запитів законодавчого органу чи уряду. По-четверте, ВОКДФ може мати повноваження на застосування санкцій [24]. За результатами зіставлення цих положень з відповідними положеннями, які визначені в Законі України «Про Рахункову палату», доцільно підтвердити незалежний статус Рахункової палати України.

Таким чином, зважаючи на те, що Рахункова палата України входить до складу Міжнародної організації ВОКДФ (далі – INTOSAI), вона зобов'язана у повній мірі виконувати положення Лімської декларації керівних принципів аудиту державних фінансів і Мексиканської декларації незалежності, прийнятих, відповідно, у жовтні 1977 р. на IX Конгресі та в листопаді 2007 р. на XIX Конгресі INTOSAI. Так, відповідно до цих декларацій Рахункова палата України має статус незалежного ВОКДФ, що гарантує їй рівноправне членство в названих організаціях. Більше того, співпраця Рахункової палати України з ВОКДФ іноземних держав дає їй можливість вивчати міжнародний досвід контрольно-ревізійної, експертно-аналітичної роботи, а також запроваджувати сучасні форми та методи аудиторської діяльності.

Література

1. Британський досвід використання бюджетних коштів [Електронний ресурс] // Урядовий кур'єр. – 07.11.2003. – Режим доступу : <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/37438;jsessionid=318247579E32C3894D54163AA1CFDD71>.
2. Высшая контрольная палата Республики Польша [Електронний ресурс] / Режим доступу : <http://www.ach.gov.ru/ru/international/foreign/vofk/poland/>.
3. Государственное контрольно-ревизионное управление Финляндской Республики [Електронний ресурс] / Режим доступу : <http://www.ach.gov.ru/ru/international/foreign/vofk/finland/>.
4. Дрозд І. К. Державний фінансовий контроль : навч. посіб / І. К. Дрозд, В. О. Шевчук. – К. : Імекс-ЛТД, 2007. – 304 с.
5. Закон України «Про Рахункову палату» від 11 липня 1996 р. № 315/96-ВР [Електронний ресурс] / Режим доступу : http://www.ac-rada.gov.ua/achamber/control/uk/publish/article/main?art_id=88465&cat_id=32815.
6. Клімова С. М. Інституціональна організація фінансового контролю на центральному рівні державного управління : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 25.00.01 «Теорія та історія державного управління» [Електронний ресурс] / С. М. Клімова / Режим доступу : <http://www.lib.ua-ru.net/inode/34860.html>.
7. Конституція України від 28 червня 1996 р. [Електронний ресурс] / Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=254%EA%2F96-%E2%F0&p=1212504140163924>.
8. Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів [Електронний ресурс] / Режим доступу : <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/140217>.

9. Мамишев А. В. Шляхи європеїзації державного аудиту / А. В. Мамишев // Фінанси України. – 2004. – № 8. – С. 144–150.
10. Национальное контрольно-ревизионное управление Великобритании [Електронний ресурс] / Режим доступу : <http://www.ach.gov.ru/ru/international/foreign/vofk/greatbritain/>.
11. Национальное контрольно-ревизионное управление Королевства Дания [Електронний ресурс] / Режим доступу : <http://www.ach.gov.ru/ru/international/foreign/vofk/denmark/>.
12. Национальное контрольно-ревизионное управление Королевства Швеция [Електронний ресурс] / Режим доступу : <http://www.ach.gov.ru/ru/international/foreign/vofk/sweden/>.
13. Невідомий В. І. Рахункові палати як органи фінансового контролю в Україні та Європі : конституційно-порівняльний аналіз : авт. реф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.02 «Конституційне право; муніципальне право» [Електронний ресурс] / В. І. Невідомий. – Режим доступу : <http://www.lib.ua-ru.net/diss/cont/244153.html>.
14. Сивульський М. І. Проблеми становлення системи державного фінансового контролю в Україні / М. І. Сивульський // Фінанси України. – 2005. – № 3. – С. 3–9.
15. Стефанюк І. Б. Застосування термінології стандартів аудиту INTOSAI у вітчизняній системі державного фінансового контролю / І. Б. Стефанюк // Фінанси України. – 2006. – № 8. – С. 16–19.
16. Суд Счетов Итальянской Республики [Електронний ресурс] / Режим доступу : <http://www.ach.gov.ru/ru/international/foreign/vofk/italy/>.
17. Суд Счетов Королевства Бельгия [Електронний ресурс] / Режим доступу : <http://www.ach.gov.ru/ru/international/foreign/vofk/belgium/>.
18. Суд Счетов Королевства Испания [Електронний ресурс] / Режим доступу : <http://www.ach.gov.ru/ru/international/foreign/vofk/spain/>.
19. Суд Счетов Франции [Електронний ресурс] / Режим доступу : <http://www.ach.gov.ru/ru/international/foreign/vofk/france/>.
20. Счетная палата Австрийской Республики [Електронний ресурс] / Режим доступу : <http://www.ach.gov.ru/ru/international/foreign/vofk/austria/>.
21. Федеральная счетная палата Федеративной Республики Германии [Електронний ресурс] / Режим доступу : <http://www.ach.gov.ru/ru/international/foreign/vofk/germany/>.
22. Чумакова І. Ю. Аудит ефективності у державному фінансовому контролі зарубіжних країн / І. Ю. Чумакова // Фінанси України. – 2007. – № 8. – С. 137–146.
23. Юргелевич С. В. Система державного фінансового контролю / С. В. Юргелевич // Фінанси України. – 2002. – № 4. – С. 138–144.
24. Mexico Declaration on Independence [Електронний ресурс] / Режим доступу : http://www.ac-rada.gov.ua/achamber/control/uk/publish/article/main?art_id=1013545&cat_id=32836.