

**Сприяння реформі соціальних послуг в Україні
Facilitating Reform of Social Services in Ukraine**

Міністерство у справах міжнародного розвитку Великої Британії

**СПРИЯННЯ РЕФОРМИ СОЦІАЛЬНИХ ПОСЛУГ
(ІНТЕРНАТНИХ, НЕІНТЕРНАТНИХ, В ГРОМАДІ)
В УКРАЇНІ**

Контракт № CNTR 03 5289

**Розробка засад політики і практики діяльності рахункової палати
в контексті реформування соціальних послуг**

Попередня редакція звіту для обговорення

Середа, 01 листопада 2006 р.

Birks Sinclair & Associates Ltd.
Gatehouse Suite
Palatine House
Belmont Business Park
Durham, DH1 1TW
United Kingdom

Тел.: 00 44 191 386 4484

Факс: 00 44 191 384 8013

Е-mail: Office@Birks-Sinclair.com

Харківське представництво
Пл. Свободи 5, Держпром, 3-й під'їзд,
6-й поверх, к. 192, м. Харків, 61022
Тел. 38 (057) 752-30-44
e-mail: Tchernyshova@frssu.co.ua

Київське представництво
Вул. Ярославів Вал, 28, кв. 13,
м. Київ, 01034
Тел./факс: 38 (044) 235-48-84
e-mail: Rubashova@frssu.co.ua

Хмельницьке представництво
Львівське шосе, 10/1, 2-й поверх,
м. Хмельницький, 29001
Тел./факс. 38 (0382) 72-54-44
e-mail: lyudmyla_bsa@ic.km.ua

Створено в межах проекту, фінансованого Міністерством у справах міжнародного розвитку Великої Британії (DFID). Точка зору авторів може не співпадати з позицією DFID.

Відповідальність за зміст статті, подану у ній інформацію, висновки та пропозиції несе керівник проекту Стейс Біркс.

Подяки

Звіт підготовлено науковим колективом Громадської організації "Лабораторія законодавчих ініціатив" у складі спеціалістів Дениса Ковриженка та Марти Кузьминої, спеціаліста з питань інформації Катерини Шаповалової спільно з міжнародним колективом виконавців Проекту, зокрема, Юрієм Джигирем, Клайвом Сінклером, Девідом Скоттом, Лорі Джошуа.

Висловлюємо особливу подяку усім, хто сприяв виконанню роботи, а також учасникам проведених ЛЗІ інтерв'ю.

Скорочення

БК	Бюджетний Кодекс України
ВОФК	вищі органи фінансового контролю
ГоловКРУ	Головне контрольно-ревізійне управління
ГПК	Господарський процесуальний кодекс України
гр.	гривень
ЛЗІ	Громадська організація "Лабораторія законодавчих ініціатив"
Мінпраці	Міністерство праці та соціальної політики України
НДО	недержавна організація
Проект	проект DFID "Сприяння реформі соціальних послуг в Україні"
ПРООН	Програма розвитку Організації Об'єднаних Націй
РП	Рахункова палата України
Стандарти	стандарти Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю
INTOSAI	
Уряд	Уряд України

ЗМІСТ

РЕЗЮМЕ

Розділ 1. Історія інституціоналізації та діяльність рахункової палати на сучасному етапі

1. Загальний огляд розвитку нормативно-правової бази, яка регулює діяльність Рахункової палати в Україні
2. Порядок формування, статус, межі компетенції, структура та організація діяльності Рахункової палати, повноваження щодо місцевих органів влади

Розділ 2. Взаємодія Рахункової палати з Верховною Радою України

1. Загальний огляд нормативно-правової бази, яка визначає засади взаємодії парламенту з Рахунковою палатою
2. Практичні аспекти взаємодії Рахункової палати з парламентом
3. Причини недостатньої ефективності взаємодії Рахункової палати з парламентом
4. Висновки

Розділ 3. Взаємодія Рахункової палати з Головним контрольно-ревізійним управлінням України

1. Повноваження
2. Підпорядкованість
3. Персонал
4. Регіональні відділення
5. Фінансування
6. Прозорість
7. Взаємодія КРУ та РП
8. Висновки

Розділ 4. Аналіз аудиторської діяльності Рахункової палати та її кадрового потенціалу

1. Типи аудиту, що здійснюються Рахунковою палатою
2. Потенціал кадрів
3. Порядок підготовки та проведення аудиторських перевірок Рахункової палати
4. Висновки

Розділ 5. Застосування результатів дослідження до реформування соціальних послуг

Додатки

- Додаток 1. Порівняння Стандартів INTOSAI та стандарту РП щодо підготовки та проведення аудиторських перевірок
- Додаток 2. Відомості про Проект, перелік підготовлених методичних робіт

Додаток 3. Технічне завдання

Додаток 4. Концепція реформи соціальних послуг, підготовлена Міністерством праці та соціальної політики України

Розробка засад політики і практики діяльності рахункової палати в контексті реформування соціальних послуг

Попередня редакція звіту для обговорення

РЕЗЮМЕ

Загальний огляд звіту

Цей звіт є продовженням поточної діяльності Проекту „Сприяння реформі соціальних послуг в Україні”. Основним завданням звіту є вироблення на основі вивчення організації та стану діяльності Рахункової палати рекомендацій щодо засад політики та практичної діяльності Рахункової палати, зокрема у сфері соціальних послуг, у питаннях:

- нормативно-правового регулювання та практичної діяльності Рахункової палати в питаннях аудиту;
- взаємозв'язку між профільними комітетами парламенту та Головним контрольно-ревізійним управлінням;
- принципів нормотворення та нормозастосування у діяльності Рахункової палати.

В роботі визначено заходи, необхідні для проведення реформи та розвитку системи соціальних послуг в Україні, з оглядом на:

- досвід країн ЄС;
- підготовлену Міністерством праці та соціальної політики України Концепцію реформи соціальних послуг, де враховано європейський досвід;
- Закон "Про соціальні послуги", зокрема:
- реалізацію принципу балансу послуг.

Зазначені заходи мають сприяти переорієнтації процесів здійснення Рахунковою палатою аудиту правильності та ефективності.

У Звіті автори приділили основну увагу наступним питанням:

- внутрішня організація та засади діяльності Рахункової палати на сучасному етапі її інституціоналізації;
- механізми взаємодії Рахункової палати з місцевими органами виконавчої влади та органами місцевого самоврядування;
- відповідність діяльності Рахункової палати принципам, визначеним Лімською декларацією, Стандартам Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI);
- потенційний вплив конституційної реформи на статус Рахункової палати та її роль у здійсненні фінансового контролю;
- заходи, необхідні для реалізації конституційної реформи в частині, що стосується розширення повноважень Рахункової палати;
- засади взаємодії Рахункової палати з парламентськими комітетами; причини недостатньої ефективності взаємодії Палати з комітетами Верховної Ради України;

- взаємодія Рахункової палати з Головним контрольно-ревізійним управлінням України;
- принципи та механізми планування, проведення фінансового аудиту та аудиту ефективності; звітності та контролю за результатами аудиторської діяльності Рахункової палати, зокрема, у сфері соціальних послуг.

Методи дослідження

Мету звіту досягнуто методом дослідження письмових джерел:

- положень чинних нормативно-правових актів;
- звітів та бюлетенів Рахункової палати;
- інших джерел інформації про діяльність Рахункової палати.

Додатково проведено:

інтерв'ю з посадовими особами секретаріатів профільних комітетів з питань соціальної політики, фінансів і банківської діяльності, народними депутатами України, членами Головного контрольно-ревізійного управління України, Рахункової палати.

Структура Звіту

Звіт складається з Резюме та 5 розділів з висновками у кожному розділі.

- **Розділ 1.** Історія інституціоналізації та діяльність Рахункової палати на сучасному етапі. Головна увага приділяється загальному огляду розвитку правової бази, яка визначає структуру, компетенцію, БЮДЖЕТНЕ фінансування, кадрове забезпечення, засади формування та діяльності Рахункової палати; законодавчому регулюванню відповідних питань на нинішньому етапі інституціоналізації Рахункової палати та шляхам удосконалення правової основи діяльності Рахункової палати, зокрема – в контексті конституційної реформи та узгодження положень чинного законодавства з вимогами Лімської декларації.
- **Розділ 2.** Взаємодія Рахункової палати з Верховною Радою України. У цьому розділі досліджуються основні засади взаємодії Рахункової палати з парламентом, розбіжності між законодавчим регулюванням цієї взаємодії та практичними реаліями, розроблено подальші напрямки оптимізації зазначеної взаємодії.
- **Розділ 3.** Взаємодія Рахункової палати з Головним контрольно-ревізійним управлінням України. У цьому розділі подано порівняльний аналіз повноважень ГоловокРУ та РП, їхньої субординації, кадрового забезпечення, діяльності на регіональному рівні, фінансування та прозорості діяльності; проаналізовано основні форми взаємодії ГоловокРУ та РП в процесі здійснення фінансового контролю.
- **Розділ 4.** Аналіз аудиторської діяльності Рахункової палати та її кадрового потенціалу. У розділі досліджено типи аудиту, який проводиться Рахунковою палатою, її кадровий потенціал, а також засади планування, проведення аудиту, звітності та контролю за результатами аудиту.
- **Розділ 5.** Застосування результатів дослідження до реформування соціальних послуг. У цьому розділі пояснюється, яким чином результати проведеного дослідження може бути застосовано до реформи соціальних послуг.

Ключові висновки і рекомендації

Загальні висновки

Нижче подано резюме головних висновків та рекомендацій.

1. Після визнання ключових положень Закону „Про Рахункову палату” (зокрема, тих, які визначали межі здійснення Палатою своїх функцій і повноважень, об’єкти контролю тощо) неконституційними, у правому регулюванні діяльності Рахункової палати утворилась прогалина, яка значною мірою залишається незаповненою до сих пір.
2. Хоча Рахункова палата є незалежним органом парламентського контролю, її діяльність забезпечується не лише актами парламенту, але і підзаконними актами органів, віднесених до виконавчої гілки влади, – актами глави держави та уряду.

Аналіз останніх дозволяє дійти висновку, що без дачі Президентом або Кабінетом Міністрів спеціальних доручень органам виконавчої влади щодо „сприяння” здійсненню Рахунковою палатою, її територіальними управліннями своїх повноважень, „врахування” рекомендацій Палати, роль законів (у тому числі Закону „Про Рахункову палату”) у забезпеченні діяльності Палати загалом є невисокою. Іншими словами, вплив Рахункової палати (як і парламенту в цілому) на діяльність підконтрольних об’єктів не має самостійного характеру і може бути дієвим за умови „санкціонування” з боку виконавчої влади.

3. Рішення Конституційного Суду 1997 р. у справі про Рахункову палату багатьма фахівцями тлумачиться неоднозначно, що призводить до прийняття актів, відповідність яких Конституції є досить сумнівною. Зокрема, внесені у грудні 2005 року зміни до Закону „Про закупівлю товарів, робіт і послуг за державні кошти”, хоча й сприяють підвищенню ефективності аудиторської діяльності Палати, однак фактично надають їй владно-розпорядчі повноваження у сфері державних закупівель. Відтак у світлі Рішення Конституційного Суду зазначені зміни в перспективі можуть бути визнані неконституційними.
4. Розвиток законодавства, яке регулює діяльність Рахункової палати, відбувається незалежно від розвитку законодавства, яке регламентує діяльність інших органів фінансового контролю. Так, 15 грудня 2005 року парламентом було схвалено Закон „Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим правопорушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна”. Законом запроваджувалось поняття державного фінансового аудиту та визначались суб’єкти його здійснення – Рахункова палата та органи контрольно-ревізійної служби. У той же час, форми здійснення фінансового аудиту та повноваження, через які реалізується функція аудиту, було визначено лише для контрольно-ревізійної служби.

Неуніфікованість також є характерною для законодавчої бази, яка регламентує процедуру взаємодії між різними органами фінансового контролю – в той час, як органи внутрішнього фінансового контролю в системі виконавчої влади визначають механізми взаємодії між собою шляхом прийняття спільних наказів, засади взаємин Рахункової палати з іншими органами фінансового контролю (Державною

податковою адміністрацією, митною службою) на рівні підзаконних актів залишаються неконкретизованими.

5. Актуальною є потреба у розробці та прийнятті нової редакції Закону „Про Рахункову палату”, яка б враховувала розширення компетенції Палати за результатами конституційної реформи 2005 р., а також позитивні нововведення у законодавстві, яке регулює діяльність інших органів фінансового контролю, зокрема – контрольно-ревізійної служби. Заслуговує на увагу також позиція, згідно з якою врегулювання статусу органів фінансового контролю має здійснюватись в комплексі, шляхом прийняття Закону „Про державний фінансовий контроль”, який визначатиме систему відповідних органів та засади їх взаємодії між собою, чітко розмежовуватиме їхні функції та повноваження.
6. Конституція України не визначає переліку підстав дострокового припинення повноважень Голови та інших членів Рахункової палати, відтак ті її положення, які надають Верховній Раді право призначати на посади та звільняти з посад членів Палати, можуть тлумачитись як дискреційні повноваження парламенту, тобто такі, які надають Верховній Раді право у будь-який час та з будь-яких підстав звільняти з посад членів Палати. У свою чергу, „політизація” посад членів Рахункової палати може загрожувати незалежності членів Рахункової палати від сторонніх впливів з боку гілок влади, у тому числі і законодавчої. Саме тому підстави дострокового припинення повноважень членів Рахункової палати, визначені Законом „Про Рахункову палату”, мають бути закріплені також і в Конституції.
7. Попри внесення змін до статті 98 Конституції Законом від 8.12.2004 р., межі повноважень Рахункової палати все ще не відповідають рекомендаціям, визначеним Лімською декларацією. Зокрема, Рахункова палата України позбавлена *правової* основи для проведення аудиту діяльності цільових фондів, кошти яких не входять до коштів Державного бюджету, державних підприємств та підприємств з часткою державної участі в статних фондах. Хоча на практиці Палата і здійснює контроль за діяльністю цих суб'єктів, для підвищення його ефективності варто розширити конституційні межі контрольної діяльності Рахункової палати, шляхом внесення змін до статті 98 Основного Закону. Загалом, здійснення Рахунковою палатою аудиту ефективності використання бюджетних коштів потребує поширення її повноважень не лише на діяльність, безпосередньо пов'язану з використанням бюджетних коштів, але і на ту частину діяльності, яка прямо не стосується витрачання коштів Державного бюджету (системи управління, розподілу функцій і повноважень, системи обліку і звітності), іншими словами – на всю фінансово-господарську та управлінську діяльність підконтрольних об'єктів. Необхідність уточнення меж контрольної компетенції Рахункової палати зумовлена також і тим, щоб без чіткого визначення відповідних меж, на практиці неможливо застосувати норми законодавства про адміністративні правопорушення, якими встановлено відповідальність за невиконання *законних* вимог працівників Рахункової палати (адже питання, наскільки *законними* є вимоги залишається відкритим). Крім того, актуальним залишається питання визначення повноважень Рахункової палати по контролю за надходженням коштів до Державного бюджету, її взаємодії з іншими органами, які здійснюють контроль у цій сфері – цільовими фондами, Державною податковою адміністрацією, Державною митною службою тощо.
8. На практиці Рахункова палата не має дієвих можливостей забезпечити розгляд та виконання своїх рекомендацій підконтрольними інституціями. Її здатність впливати на діяльність підконтрольних об'єктів фактично завершується інформуванням

керівництва підконтрольних об'єктів, правоохоронних органів та парламенту про виявленні порушення та рекомендації щодо їх усунення, а також результати розгляду відповідних рекомендацій. У зв'язку з цим існує потреба у підвищенні ступеня впливовості висновків і рекомендацій Рахункової палати шляхом, зокрема, надання Рахунковій палаті права звертатись до адміністративних судів з позовами в інтересах держави про скасування незаконних актів підконтрольних об'єктів, конкретизації прав Рахункової палати у господарському процесі під час розгляду позовів, які подаються Рахунковою палатою в інтересах держави.

9. На відміну від Головного контрольно-ревізійного управління, Рахункова палата здійснює контроль за використанням бюджетних коштів переважно не в розрізі бюджетних програм, а за окремими напрямками бюджетного фінансування. Такий спосіб моніторингу виконання Державного бюджету є більш масштабним за своїм і обсягом і потребує значних організаційних, кадрових та матеріальних ресурсів, а також – безпосереднього здійснення перевірок на місцях. У той же час, діяльність територіальних управлінь Рахункової палати охоплює лише половину регіонів України, причому деякі з управлінь реалізують свої повноваження на території відразу 2 – 4 областей. Саме з цих причин, контрольна діяльність Рахункової палати поки що здійснюється переважно на *обласному* рівні (причому вибірково), тоді як районний та міський рівні адміністративно-територіального поділу фактично перебувають поза межами контролю Рахункової палати. Тому актуальною є потреба у створенні територіальних управлінь в усіх 27 регіонах, законодавчому визначенні засад взаємодії цих управлінь з регіональними представництвами інших органів фінансового контролю (обласними контрольно-ревізійними управліннями, податковими адміністраціями тощо).
10. Фінансування діяльності Рахункової палати здійснюється нерівномірно, з суттєвою диспропорцією в обсягах фінансування протягом року. Це негативно позначається на фінансово-господарській діяльності Рахункової палати, знижує ефективність її роботи. Проте, ця проблема потребує вирішення не шляхом внесення змін до чинних нормативно-правових актів, а через своєчасний перерахунок коштів розпорядникам бюджетних коштів, зокрема і Рахунковій палаті.
11. Рівень незалежності Рахункової палати та обсяг її контрольної компетенції лише частково відповідають стандартам, визначеним Лімською декларацією керівних принципів аудиту державних фінансів. Для вирішення цієї проблеми необхідне прийняття спеціальних нормативних документів.
12. З метою забезпечення більш ефективної взаємодії Рахункової Палати з парламентом у структурі Рахункової палати доцільно створити окремий підрозділ (департамент, управління), відповідальний за зв'язки з парламентськими комітетами, фракціями та групами. Такий підрозділ відіграватиме важливу дорадчу роль в процесах формування політики та стратегій, а відтак підвищуватиме їхню ефективність і контрольованість.
13. Хоча у висновках Рахункової палати значна увага приділяється встановленню незаконного або неефективного використання бюджетних коштів, Рахункова палата обмежується загальними рекомендаціями щодо удосконалення існуючої нормативної бази. Відповідні рекомендації доцільно формулювати більш чітко (наприклад, визначати положення, які мають бути вилучені із законів, або конкретні зміни, які слід внести до законів). Також варто передбачити обов'язкове надання Рахунковою палатою висновків не лише на законопроекти з питань бюджету і фінансів (як

передбачено Законом „Про Рахункову палату”), але і на законопроекти в інших сферах, реалізація яких у разі прийняття може вплинути на доходну або видаткову частину Державного бюджету. Такий захід узгоджується з міркуваннями, наведеними вище (п. 12), і дозволить суттєво збільшити практичний ефект від роботи й висновків Рахункової палати.

14. Найбільш вагомими чинниками, які зменшують парламентський попит на висновки і рекомендації Рахункової палати є: а) навмисне невиконання законів органами виконавчої влади, яке призводить до незаконного та неефективного використання бюджетних коштів; б) відсутність (або формальність) реагування на висновки і рекомендації РП з боку правоохоронних органів, керівників підконтрольних РП об'єктів та самого парламенту; в) неефективність всієї системи парламентського контролю, яка посилює політичну безвідповідальність Кабінету Міністрів та підконтрольних йому органів.

Хоча проблема правового нігілізму не може бути вирішена виключно правовими методами, однак дієвість рекомендацій Рахункової палати можна було б суттєво посилити шляхом закріплення за нею права звернення до адміністративних і господарських судів з позовами про вжиття заходів стосовно певних суб'єктів, чиї дії визнано незаконними. Такі судові справи можуть мати велику позитивну роль у забезпеченні відшкодування збитків, заподіяних державі чеерз незаконні дії, що їх викрила проведена перевірка (більш детально див. Розділ 1 цього дослідження).

15. Підвищення ефективності взаємодії Рахункової палати з парламентськими комітетами потребує удосконалення процедури формування та організації діяльності самих комітетів. Зокрема, формування персонального складу комітетів, що взаємодіють з Рахунковою палатою, має здійснюватись з дотриманням принципу пропорційного представництва фракцій і груп; у Законі „Про комітети Верховної Ради України” мають бути передбачені механізми забезпечення гласності роботи парламентських комітетів (оприлюднення порядку денного засідань, результатів голосування та розгляду питань тощо); порядок та підстави проведення спільних засідань комітетів, процедура ініціювання таких засідань тощо. Недоцільним є і збереження практики заочного голосування без фактичної присутності на засіданні комітету.
16. Ряд функцій та повноважень Рахункової палати дублюються. Оскільки РП є конституційним органом та незалежним від виконавчої влади, на певному етапі свого розвитку вона стала загрозою для статусу та навіть існування КРУ. Тим більше, що фінансовий контроль, який здійснював КРУ, зазвичай мав фіскальний характер, щодо часу здійснення – переважно наступний, а система контрольних процедур була спрямована насамперед на пошук відхилень від установлених норм і правил, тобто фінансових порушень, а також виявлення та покарання винних осіб. КРУ в сприйнятті громадськості розглядався і розглядається як силовий орган, який часто використовували бізнес-структури у боротьбі з конкурентами за ринки та сфери впливу. Оскільки РП є конституційним органом та незалежним від виконавчої влади, на певному етапі свого розвитку вона стала загрозою для існування КРУ. Тим більше, що фінансовий контроль, який здійснював КРУ, зазвичай мав фіскальний характер, щодо часу здійснення – переважно наступний, а система контрольних процедур була спрямована насамперед на пошук відхилень від установлених норм і правил, тобто фінансових порушень, а також виявлення та покарання винних осіб. КРУ в сприйнятті громадськості розглядався як силовий орган, який часто використовували бізнес-структури у боротьбі з конкурентами за ринки та сфери впливу.

17. Ці та інші обставини змусили КРУ вдосконалювати свою роботу та шукати ефективних шляхів здійснення своїх функцій. В результаті, КРУ вдалося на досить високому фаховому рівні започаткувати здійснення аудиту ефективності, зробити прозорою для громадськості свою діяльність та ефективно витратити кошти на своє функціонування. В той же час, РП, можливо, в тому числі через свій статус та впевненість у завтрашньому дні, поки що не вдалося досягти таких же результатів.
18. Рахункова палата здійснює у повній мірі аудит законності та, в деяких випадках, аудит правильності та ефективності. Однак РП не здійснює регулярної перевірки фінансової звітності кожної державної установи і не надає висновку стосовно фінансової звітності уряду загалом. Крім того, РП практично не здійснює аудитів результатів діяльності. В цьому виді аудиту (як і в аудиті правильності), на даний момент РП значно поступається КРУ. В результаті, РП: а) практично не здійснює змістовну оцінку ефективності урядової політики або програми, б) не дає оцінку ефективності розподілу ресурсів держави на здійснення політики, програм і проектів, та в) не оцінює альтернативних шляхів та засобів подальшої діяльності урядових структур.
19. РП не застосовує (поки що) повною мірою новітніх методів аналізу, а зосереджується, здебільшого, на перевірці відповідності фактичної діяльності органів влади чинному законодавству. Відтак, рекомендації, які виробляються колегією РП, носять загальний характер і націлені на організаційні заходи, які покликані усунути існуючі невідповідності між законами та фактичним станом справ. Нажаль, ці рекомендації не спричиняють кардинального перегляду державної політики відповідними уповноваженими органами у відповідності з найефективнішим способом використання обмежених державних ресурсів.
20. Норми Закону „Про Рахункову палату”, у відповідності до яких розмір посадових окладів працівників Рахункової палати повинен на 30% перевищувати розмір окладів інших категорій державних службовців, на практиці не виконуються. Це є одним із чинників, який не сприяє забезпеченню стабільності кадрового складу Рахункової палати. Відтак існує потреба у перегляді встановленого Кабінетом Міністрів України розміру посадових окладів працівників Палати. Загалом можна констатувати, що *керівний склад* РП відповідає вимогам якісного набору персоналу, розвитку та просування по службі кадрів. У той же час доцільно залучати до роботи в Рахунковій палаті кадри, які мають досвід роботи у приватних компаніях, які надають аудиторські послуги, збільшити кількість працівників, охоплених професійним навчанням, збільшити обсяги фінансування програм, пов'язаних з підвищенням кваліфікації працівників Рахункової палати, впровадити обов'язкову Систему оцінювання професійності спеціалістів Палати, налагодити активну участь персоналу у професійних фахових організаціях.
21. При тому, що стандарти INTOSAI мають досить загальний характер, вони є порівняно більш конкретними, ніж Стандарт підготовки та проведення перевірок РП. Загальність Стандарту підготовки та проведення перевірок РП не сприяє не лише а) формулюванню пропозицій щодо усунення порушень чинного законодавства України, але й б) виявленню цих порушень та обґрунтуванню висновків щодо перевірки ефективності використання державних фінансів. Питання нечіткості Стандарту РП набудатиме особливого значення в разі відсутності інших документів щодо порядку здійснення РП своєї контрольної функції. Через вкрай слабку регламентацію діяльності РП можна поставити під сумнів і можливість посадових осіб РП перевіряти, наприклад, стан внутрішнього управління та контролю на об'єкті

перевірки, а також механізми, що допомагають керівникам дотримуватися вимог законодавства.

Висновки, що безпосередньо стосуються соціальних послуг та діяльності Мінпраці й інших профільних міністерств-учасників реформи соціальних послуг

Очевидно, що система соціальних послуг, як і будь-яка інша державна програма, повинна бути підконтрольною. У свою чергу система контролю повинна, серед іншого, забезпечувати, ефективність використання фінансів на соціальні послуги у відповідності до вимог чинного законодавства. Важливо також, щоби система контролю враховувала зміни, що відбуваються в процесі еволюції державної політики. Частково це завдання може забезпечуватись створенням належної інституційної основи (наприклад, через а) прозорий формульний підхід до розподілу ресурсів, б) інвестиції в людський капітал – службовців, які здійснюють управління соціальними послугами, в) створення конкурентного середовища у сфері соціальних послуг).

З іншого боку, без створення інституції, яка б здійснювала постійний контроль ефективності видатків у відповідності до правових норм, нецільове використання відповідних коштів та поширення корупції стають неминучими. В Україні роль такої інституції (точніше інституцій) покладається на Головне контрольно-ревізійне управління України та Рахункову палату.

Ефективність діючої системи аудиту соціальних послуг

Аудит існуючої системи соціальних послуг (яка складається головним чином з інтернатів, територіальних центрів, а також обмеженої кількості служб у громаді) може бути проведений відносно легко. Проте з 1997 року – року початку діяльності Рахункової палати – Палата не здійснювала відповідного аудиту, обмежуючись лише аудитом цільової допомоги, гарантій та виплат, що здійснювались Міністерством праці і соціальної політики України. Загалом, цей факт не викликає подиву, оскільки саме на ці видатки спрямовувалось більш, ніж 90% видатків Мінпраці, в той час як фінансування НДО та інституцій, які надавали соціальні послуги, складало лише близько 1%.¹ Як правило, Рахункова палата проводить не стільки аудит використання коштів на бюджетні програми (у тому числі, соціальні послуги), скільки аудит більш широкій сфері, яка включає декілька різних програм і частин окремих програм. Через обмеженість фінансових і кадрових ресурсів, Рахункова палата не може здійснювати ретельний і постійний аудит всіх підконтрольних об'єктів, у тому числі інституцій, які безпосередньо надають соціальні послуги, зокрема, дітям, пенсіонерам та інвалідам.

Як прямо впливає з Рішення Конституційного Суду України у справі про Рахункову палату (1997), об'єкти, діяльність яких перевіряється Рахунковою палатою, завжди можуть відмовити Рахунковій палаті у наданні документів та фінансових звітів, які не стосуються використання коштів Державного бюджету. В контексті фінансування соціальних послуг це означає, зокрема, що за чинним законодавством Рахункова палата не може оцінити ефективність використання коштів, які виділяються з місцевого бюджету. Вирішити цю проблему можна лише шляхом внесення змін до статті 98 Конституції.

Ще одним чинником, який ускладнює аудит соціальних послуг, є порушення вимог Бюджетного кодексу в процесі підготовки та затвердження законів про Державний бюджет України на відповідні роки. У цьому звіті, наприклад, наводився подібний приклад, на який

¹ Проект DFID "Сприяння реформі соціальних послуг в Україні", звіт "Аналіз системи управління державними видатками: методичні аспекти реформи фінансування соціальних послуг", стор. 51.

вказувала сама Рахункова палата: попри положення ст. 97 Бюджетного кодексу, у Законі „Про Державний бюджет України на 2002 рік” ніяк не регламентує розподіл коштів на соціальні програми між місцевими бюджетами (тобто рівня районів та міст). Як наслідок, їх було передано не безпосередньо з державного бюджету містам, населеним пунктам та районам, а спочатку обласним бюджетам, і тільки потім від обласних місцевим. Таким чином, кінцевим рівнем, на якому Рахункова палата могла здійснити контроль за використанням коштів, був обласний рівень, а не рівень міст і районів². Ніщо у діючому законодавстві не заважає повторенню цієї ситуації в майбутньому.

Ефективність аудиту реформованої системи соціальних послуг

Протягом останнього часу в Україні розпочалась реалізація широкомасштабної реформи соціальних послуг. Основоположні зміни існуючої системи, суть яких полягає у залученні до надання соціальних послуг прибуткових та неприбуткових недержавних організацій, було започатковано Законом про соціальні послуги 2003 року та підготовленою Мінпраці Концепцією реформи соціальних послуг (додаток 4). Серед принципових завдань реформи – диверсифікація надання соціальних послуг через розвиток економічно ефективних самоврядних установ як альтернативи і доповнення стаціонарних установ. Оскільки реформа передбачає децентралізацію надання соціальних послуг, в перспективі очікується збільшення кількості суб'єктів, які надаватимуть послуги, і, відповідно, посилення конкуренції на ринку соціальних послуг. У свою чергу, збільшення кількості зазначених суб'єктів породжує питання спроможності Рахункової палати проводити аудит діяльності всіх цих суб'єктів.

В умовах, коли Рахункова палата має територіальні представництва лише в чотирьох областях (Дніпропетровській, Донецькій, Львівській і Одеській, а також м. Києві), вона навряд чи буде спроможною здійснювати регулярний фінансовий аудит суб'єктів, які надаватимуть соціальні послуги на базовому рівні місцевого самоврядування. Варто відзначити і той факт, що у найближчій перспективі створення нових територіальних представництв Рахункової палати передбачається далеко не в усіх областях (ще в 5 до існуючих – тобто 10 представництв на 27 регіонів України), не говорячи про створення територіальних представництв на рівні районів та міст. У той же час, наприклад, ГоловКРУ вже сьогодні може проводити аудит використання коштів на соціальні послуги на всіх рівнях адміністративно-територіального устрою.

Зрештою, як відзначено у Звіті, Рахункова палата не має достатнього досвіду проведення аудиту ефективності, що ще більше звужує потенційну спроможність Рахункової палати проводити цей вид аудиту функціонування реформованої системи соціальних послуг.

Наслідки проведення Рахунковою палатою аудиту установ, які надають соціальні послуги

Навіть якщо припустити, що Рахункова палата буде спроможна проводити аудит ефективності реформованої системи соціальних послуг, відкритим залишається питання про те,

- наскільки висновки та рекомендації Рахункової палати впливатимуть на практичну діяльність підконтрольних установ, які надаватимуть соціальні послуги і
- які наслідки для винних посадових осіб матиме неефективне (незаконне) використання бюджетних коштів.

² Трансферт з обласного бюджету до бюджету міста чи району вважаються трансфертом з місцевого, а не державного, бюджету, а, отже, не підлягає контролю з боку РП.

Актуальність питання обумовлена насамперед відсутністю ефективної співпраці Рахункової палати з а) виконавчою гілкою влади, б) системою інститутів нормозастосування і в) Верховною Радою. Діяльність Рахункової палати спрямовується не лише законами, але й підзаконними актами представників виконавчої влади (глави держави і уряду). В реальності без тиску з боку президента чи уряду законодавство (головним чином Конституція в частині, що стосується Рахункової палати) впливає майже непомітно на виконання її рекомендацій. Раніше цей тиск оформлювався спеціальними наказами, що забезпечували виконання рекомендацій Рахункової палати.

Відсутність належної реакції на висновки і рекомендації Рахункової палати підтверджується тим, що у щорічних звітах Рахункової палати щорічно констатуються одні й ті ж самі бюджетні правопорушення (див., наприклад, звіти Рахункової палати за 2002, 2003, 2004 рр.). Крім того, попри те, що у складі Рахункової палати існує окремий підрозділ з соціальних питань, а в парламенті – відповідний профільний комітет, співпраця між ними, як свідчать результати проведеного інтерв'ювання працівників профільного парламентського комітету, практично не здійснюється і зводиться переважно до надання Палатою аналізу виконання Державного бюджету, результатів проведених контрольних заходів.

Очевидно, що зміна існуючої практики і покращення співпраці між Рахунковою палатою, парламентом і підконтрольними об'єктами має важливе значення для запровадження підзвітності реформованої системи соціальних послуг.

Міністерство праці і соціальної політики України, як і інші центральні органи виконавчої влади, теоретично має бути зацікавлене в належному та ефективному використанні видатків на соціальні послуги і, відповідно, сприятти проведенню аудиту та вирішенню проблем, виявлених в процесі проведення аудиту. Проте високий рівень корумпованості державної служби ставить питання про реальність здійснення цього завдання і, відповідно, потребує створення належної інституційної основи (головним чином – нормативно-правової) для належного реагування виконавчої влади на висновки і рекомендації Рахункової палати.

Все вищенаведене дозволяє зробити наступні висновки:

1. Доцільно провести розмежування між аудитом ефективності діяльності та аудитом правильності. Такий розподіл функцій дозволить проводити аналіз ефективності а, отже, краще відповідатиме особливостям соціального обслуговування після реформи. Видається доцільним, щоб аудит правильності здійснювався ГоловКРУ, яке має розгалужену систему регіональних представництв і потужний штат. Здійснення аудиту ефективності варто покласти головним чином на Рахункову палату, визначивши при цьому засади її взаємодії з ГоловКРУ, що дозволить підвищити незалежність аудиторських висновків.
2. Існує потреба у запровадженні програм підвищення кваліфікації аудиторів Рахункової палати, зокрема – спеціальних тренінгових програм у сфері аудиту ефективності видатків на соціальні послуги, методологія проведення якого на сьогодні відсутня.
3. Реформування системи соціальних послуг в Україні потребує подальшого розширення повноважень Рахункової палати, у тому числі – шляхом внесення змін до статті 98 Конституції. У цьому контексті видається доцільним надати

Рахунковій палаті здійснювати контроль за використанням коштів як Державного бюджету України, так і коштів місцевих бюджетів (принаймні, якщо контроль за використанням коштів місцевих бюджетів здійснюватимуть регіональні рахункові плати, то доцільним є вироблення засад їх взаємодії з Рахунковою палатою), бюджетів позабюджетних фондів, надання Рахунковій палаті звертатись з позовами до адміністративного суду про визнання актів підконтрольних об'єктів такими, що не відповідають вимогам закону.

Розділ 1. ІСТОРІЯ ІНСТИТУЦІОНАЛІЗАЦІЇ ТА ДІЯЛЬНІСТЬ РАХУНКОВОЇ ПАЛАТИ НА СУЧАСНОМУ ЕТАПІ

1. Загальний огляд розвитку нормативно-правової бази, яка регулює діяльність Рахункової палати в Україні

1.1. Конституція України від 28 червня 1996 р.. та Закон „Про Рахункову палату” від 11 липня 1996 року

Вперше питання про необхідність створення незалежного органу зовнішнього фінансового контролю – Рахункової палати – розпочалась у 1992 році з ініціативи заступника міністра фінансів П.К. Германчук, проте проект Закону „Про Рахункову палату Верховної Ради України” був внесений на розгляд Верховної Ради України лише 17 листопада 1995 року. Законопроект передбачав закріплення за Рахунковою палатою широких повноважень у сфері контролю за використанням публічних фінансів, зокрема – щодо контролю не лише за видатковою, але і доходною частиною Державного бюджету України (надходженням до Державного бюджету коштів, отриманих від розпорядження державним майном, в тому числі його приватизації і продажу, від управління майном, яке перебуває у державній власності тощо), а також тією частиною публічних фінансів, яка перебуває поза межами коштів Державного бюджету України (грошова емісія, використання золотого запасу, розміщення золотовалютних резервів, використання державного майна, дотримання законодавства, яким визначено порядок надання і отримання Україною позик, економічної та іншої допомоги; використання коштів органів місцевого самоврядування; коштів Пенсійного та інших фондів; використання коштів об'єднаннями громадян та підприємствами, які отримують кошти з Державного бюджету або непряму підтримку у вигляді пільг тощо). Таким чином, внесений законопроект та прийнятий парламентом у 1996 році Закон „Про Рахункову палату в частині визначення меж контрольних повноважень Рахункової палати та кола об'єктів контролю узгоджувався з принципами Лімської декларації керівних принципів аудиту державних фінансів.

З метою створення належних умов для здійснення Рахунковою палатою своїх функцій, Закон „Про Рахункову палату” передбачав надання їй ряду повноважень імперативного характеру. Зокрема, статтею 12 Закону передбачалось надання Рахунковій палаті права вилучати документи на об'єктах, що перевіряються – у разі виявлення в ході перевірки підлогів, підробок, привласнень або зловживань (аналогічними повноваженнями законодавство України наділяло органи дізнання та попереднього слідства); відповідно до статті 31 Закону Рахункова палата мала право давати керівникам об'єктів, що перевіряються, обов'язкові до виконання приписи щодо усунення порушень у сфері фінансово-господарської діяльності об'єкта перевірки; а у разі невиконання відповідних приписів – приймати рішення про зупинення операцій на рахунках об'єктів перевірок.

Для забезпечення незалежності членів Рахункової палати від стороннього впливу на їхню діяльність, Закон закріпив за Головою, Першим заступником Голови, заступником Голови, головними контролерами та Секретарем Рахункової палати імунітет від кримінального переслідування – відповідні особи не могли бути затримані, притягнуті до кримінальної відповідальності без згоди Верховної Ради України.

Варто відзначити, що розгляд законопроекту „Про Рахункову палату” відбувався паралельно з розглядом проекту нової Конституції, при цьому у кінцевому варіанті Основного Закону, підписаного Президентом, не було враховано положення Закону „Про Рахункову палату”. Так, у статті 98 Конституції передбачалось, що Рахункова палата є органом, який здійснює контроль лише за витрачанням (а не надходженням) коштів, причому – витрачанням коштів лише Державного бюджету, а не тих коштів, які перебувають

поза межами коштів Державного бюджету (коштів Пенсійного та інших фондів, коштів органів місцевого самоврядування, отриманих як субвенції з Державного бюджету тощо).

Неузгодженість майже одночасно прийнятих Конституції та Закону „Про Рахункову палату” в подальшому дала підстави Президенту звернутись до Конституційного Суду України з поданням про невідповідність Конституції України низки положень Закону „Про Рахункову палату”.

1.2. Рішення Конституційного Суду від 22 грудня 1997 року у справі про Рахункову палату

28 грудня 1996 року Президент України звернувся до Конституційного Суду з поданням про невідповідність положень Закону „Про Рахункову палату”, яким визначався статус, завдання, функції і повноваження вимогам Конституції. Рішення у цій справі було прийнято майже через рік після початку її розгляду і мало суттєвий вплив на подальшу діяльність Рахункової палати.

Перш за все, Конституційний Суд не погодився із закріпленням за Рахунковою палатою місцем в системі органів державного фінансового контролю. Зокрема, згідно із статтями 1 та 3 Закону Рахункова палата була визначена як вищий орган в системі органів державного фінансово-економічного контролю. Таке визначення, на думку Конституційного Суду, суттєво розширювало конституційне призначення Рахункової палати, яка у відповідності до положень статті 98 Конституції України мала право здійснювати контроль лише за використанням коштів Державного бюджету України.

По-друге, на підставі буквального тлумачення Конституції, Конституційний Суд дійшов висновку, що повноваження Рахункової палати поширюються лише на використання публічних фінансів, причому – лише тієї їх частини, яка включається до доходної частини Державного бюджету України. Відтак, такими, що суперечать Основному Закону було визнано ті положення Закону „Про Рахункову палату”, які надавали Палаті право здійснювати контроль за *надходженням* коштів до Державного бюджету України³, а також контроль за тією частиною фінансово-економічної діяльності держави, яка перебуває поза межами коштів Державного бюджету – грошовою емісією, використанням золотовалютних резервів, надання та отримання Україною позик, за використанням об’єктів права власності, які не підлягають приватизації, інших об’єктів державної власності тощо. Крім того, Рішенням Конституційного Суду було суттєво звужено контрольні функції парламенту щодо органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій, які отримують пряму (субвенції) або непряму (податкові пільги) підтримку з Державного бюджету – контрольні повноваження Палати у відповідності із зазначеним Рішенням було поширено лише на діяльність відповідних об’єктів, пов’язану з використанням коштів Державного бюджету.

По-третє, Конституційний Суд визнав неконституційними ті положення Закону, які закріплювали за Рахунковою палатою владно-розпорядчі повноваження – право давати

³ Щоправда, у відповідності до п.2 мотивувальної частини Рішення Конституційного Суду у справі про Рахункову палату Конституційний Суд відзначив: „висновок щодо неконституційності перелічених положень (положень, які надавали Рахунковій палаті здійснювати контроль щодо доходної частини бюджету – Авт.) не поширюється на здійснення Рахунковою палатою певних експертно-аналітичних, інформаційних та інших видів діяльності, непов’язаних з контрольно-ревізійними перевітками, і щодо доходної частини Державного бюджету, якщо такі дії є необхідними для здійснення контролю за використанням коштів Державного бюджету відповідно до статті 98 Конституції”. Таким чином, формально позбавивши Рахункову палату функції контролю за надходженням коштів до Державного бюджету, Конституційний Суд фактично дозволив Палаті здійснювати такий контроль, щоправда – без проведення контрольно-ревізійних заходів. Проблемність відповідного застереження Конституційного Суду посилюється тим, що на практиці провести розмежування між повноваженнями по збору інформації та проведенням перевірок досить складно, адже камеральна перевірка фактично являє собою процес отримання та дослідження фінансової інформації без виїзду з перевіркою на об’єкт, що перевіряється.

обов'язкові до виконання об'єктами перевірок приписи, а також зупиняти рух коштів на рахунках об'єктів перевірок у разі невиконання цих приписів. Свою позицію орган конституційної юрисдикції аргументував тим, що здійснення Рахунковою палатою – органом, який має похідні від парламенту функції – владно-розпорядчих повноважень суперечить принципу поділу влади на законодавчу, виконавчу і судову.

Зрештою, орган конституційної юрисдикції визнав неконституційними ті положення Закону „Про Рахункову палату”, які закріплювали за Головою, першим заступником Голови, заступником, секретарем Рахункової палати та головними контролерами імунітет від кримінального переслідування. Позиція Конституційного Суду України зумовлювалась тим, що принцип імунітету є винятком з принципу рівності прав громадян перед законом, який може встановлюватись виключно самою Конституцією і поширюється лише на тих осіб, які прямо передбачені Основним Законом, зокрема – народних депутатів, суддів, і має на меті забезпечити захист від незаконного втручання у їхню діяльність. Натомість за членами Рахункової палати Конституція України імунітету не закріплювала.

Зазначені висновки Конституційного Суду України зумовили *виникнення ряду проблем, які мали б бути вирішені шляхом внесення відповідних змін та доповнень до Конституції або, принаймні, внесення ґрунтовних змін до Закону „Про Рахункову палату”*.

Так, розширення кола об'єктів контролю Рахункової палати і, відповідно, меж компетенції Рахункової палати, могло бути здійснене лише шляхом внесення змін до статті 98 Конституції, зміст якої Конституційним Судом України було розтлумачено буквально (Рахункова палата мала право здійснювати контроль лише за використанням коштів, причому – лише коштів Державного бюджету України).

Разом з тим, у зв'язку з прийняттям Конституційним Судом Рішення у справі про Рахункову палату виникла об'єктивна потреба в уточненні змісту тих положень Закону „Про Рахункову палату”, які Конституційний Суд визнав неконституційними лише частково. Так, Конституційний Суд загалом не заборонив здійснення Рахунковою палатою контролю за надходженням коштів до Державного бюджету України – із змісту мотивувальної частини Рішення випливає, що Рахункова палата мала право здійснювати такий контроль шляхом „експертно-аналітичних та інформаційних” заходів, однак без проведення контрольно-ревізійних перевірок. Відповідно, існувала потреба у законодавчій конкретизації відповідних експертно-аналітичних та інформаційних повноважень Рахункової палати, проведенні критеріїв їх відмежування від контрольно-ревізійної діяльності. Також у зв'язку з позбавленням Рахункової палати права видавати обов'язкові до виконання приписи, особливої актуальності набула проблема впровадження механізмів, які б дозволяли забезпечити виконання або, принаймні, реагування на висновки Рахункової палати з боку об'єктів відповідних перевірок.

Проте, до прийняття 8 грудня 2004 р. Закону „Про внесення змін до Конституції України” жодних системних змін ні до статті 98 Конституції, ні до Закону „Про Рахункову палату” внесено не було (див. Таблицю 1). На сьогодні Рахункова палата здійснює свою діяльність на основі Закону „Про Рахункову палату”, ряд положень якого частково або повністю у 1997 році було визнано неконституційними, а також низки інших законів та підзаконних актів парламенту, глави держави і уряду.

Таблиця 1. Законопроекти, спрямовані на удосконалення правового регулювання статусу Рахункової палати, які розглядались парламентом

Назва	Дата, реєстраційний номер законопроекту, суб'єкт законодавчої ініціативи	Результати розгляду	Зміст законопроекту
Проект Закону „Про внесення змін до статті 98 Конституції України”	№ 0991 від 14.01.1998, внесений 190 народними депутатами України	Ветований Президентом 10.04.2002 року, більше не розглядався.	Рахункову палату пропонувалось наділити функціями контролю за <i>формуванням</i> та виконанням Державного бюджету України та <i>місцевих бюджетів</i> у частині фінансування повноважень місцевих державних адміністрацій та делегованих місцевому самоврядуванню повноважень органів виконавчої влади по доходах і видатках. У відповідності до законопроекту визначення повноважень, порядку організації та діяльності Рахункової палати пропонувалось віднести до сфери регулювання спеціального Закону.
Проект Закону „Про внесення змін до Конституції України”	№ 2339 від 22.12.1998 р., внесений групою народних депутатів України	Парламентом не розглядався, пізніше замінений проектом № 0999.	Законопроектом пропонувалось, зокрема, надати Рахунковій палаті право здійснювати контроль за формуванням доходної частини Державного бюджету України
Проект Закону „Про внесення змін до Арбітражного процесуального кодексу України” (стосовно Рахункової палати)	№ 3494-2 від 19.11.1999 р., внесений народним депутатом України Райковським Б.С.	Ветований Президентом України 29.12.2000 р., повторно розглянутий і прийнятий з урахуванням пропозицій Президента, підписаний Президентом 18.01.2001 р.	Закон надав Рахунковій палаті право звертатись за наслідками проведених перевірок до Вищого арбітражного суду з позовами в інтересах держави
Проект Закону „Про внесення змін до Закону України „Про Рахункову палату”	№ 3494-4 від 16.12.1999 р., внесений народним депутатом України Райковським Б.С.	Ветований Президентом 15.02.2001 р., більше не розглядався.	Законопроектом пропонувалось надати Рахунковій палаті право звертатись за наслідками проведених перевірок до арбітражних (нині – господарських) судів з позовами в інтересах держави
Проект Закону „Про внесення змін до Конституції України”	№ 0999 від 23.02.2001 р., внесений 168 народними депутатами України	Підготовлений до першого читання, однак не розглянутий.	Законопроектом пропонувалось, зокрема, надати Рахунковій палаті право здійснювати контроль за надходженням коштів до Державного бюджету.
Проект Закону „Про внесення змін до Закону України „Про Рахункову палату”	№ 8219 від 26.10.2001 р., внесений н.д. Чукмасовим С.О., Антоньовою Г.П., Іоффе Ю.Я., Кондратенком А.І., Потімковим С.Ю.	У першому читанні не розглядався	Законопроектом передбачалось позбавити Рахункову палату права здійснювати контроль за дотриманням антимонопольного законодавства
Проект Закону „Про систему державного фінансового контролю в Україні”	№ 1131 від 03.06.2002 р., внесений н.д. Кармазіним Ю.А.	У першому читанні не розглядався	Законопроектом визначалась структура системи органів державного фінансового контролю, функції і повноваження Рахункової палати, засади її взаємодії з іншими органами фінансового контролю.
Проект Закону „Про фінансовий контроль”	№ 1131-1 від 30.08.2002 р., внесений Кабінетом Міністрів України	У першому читанні не розглядався	Законопроектом визначалась система, види та завдання органів державного фінансового контролю, механізми координації їхньої діяльності. Законопроект мав рамковий характер і більшість його положень потребувала конкретизації.
Проект Закону „Про державний фінансовий контроль”	№ 1132-2 від 18.02.2004 р., внесений народним депутатом України Коновалюком В.І.	У першому читанні не розглядався.	Законопроектом визначалась структура системи органів державного фінансового контролю, функції і повноваження Рахункової палати, засади її взаємодії з іншими органами фінансового контролю. Законопроект закріплював за Рахунковою палатою статус вищого органу в системі органів державного фінансового контролю та наділяв її координаційними функціями щодо інших суб'єктів фінансового контролю.
Проект Закону „Про внесення змін до Закону України „Про Рахункову палату” (щодо функцій Рахункової палати)	№ 5367 від 06.04.2004 р., внесений народним депутатом М.В.Оніщуком	У першому читанні не розглядався.	Законопроектом пропонувалось позбавити Рахункову палату повноважень щодо здійснення попереднього аналізу звітів Антимонопольного комітету щодо здійснення ним контролю за дотриманням антимонопольного законодавства

Джерело: веб-сторінка Верховної Ради України (www.rada.gov.ua)

1.3. Бюджетний кодекс України

21 червня 2001 року парламентом було схвалено Бюджетний кодекс України⁴, який конкретизував контрольні повноваження Рахункової палати щодо використання коштів Державного бюджету (далі – БК). Зокрема, згідно із статтею 110 БК Рахункова палата здійснює контроль:

- за використанням коштів Державного бюджету відповідно до Закону про Державний бюджет України;
- за утворенням, обслуговуванням і погашенням державного боргу України;
- за *ефективністю* використання та управління коштами Державного бюджету;
- за використанням бюджетних коштів в частині фінансування повноважень місцевих державних адміністрацій та делегованих місцевому самоврядуванню повноважень органів виконавчої влади по *доходах* і видатках.

Крім того, згідно із БК Рахункова палата:

- i) бере участь в обговоренні законопроекту про Державний бюджет України на відповідний рік;
- ii) погоджує форми звітності про виконання Державного бюджету, встановлені Державним казначейством України;
- iii) отримує від Державного казначейства:
 - (1) місячну та квартальну звітність про виконання Державного бюджету;
 - (2) інформацію про виконання захищених статей Державного бюджету;
 - (3) інформацію про використання коштів з резервного фонду Кабінету Міністрів;
- iv) отримує від органів стягнення:
 - (1) місячні звіти про фактичні надходження податків, зборів та інших доходів до бюджету;
 - (2) місячний звіт про податкову заборгованість;
 - (3) квартальні звіти про втрати доходів бюджету внаслідок податкових пільг.

Відповідно до статті 62 Бюджетного кодексу Рахункова палата протягом двох тижнів з дня офіційного подання Кабінетом Міністрів річного звіту про виконання Державного бюджету зобов'язана підготувати висновок щодо використання коштів Державного бюджету, який розглядається парламентом разом із урядовим звітом про виконання Державного бюджету.

Бюджетний кодекс створив необхідні передумови для посилення контролю Рахункової палати за використанням коштів Державного бюджету України. Разом з тим, окремі положення БК на сьогодні потребують подальшої законодавчої конкретизації, у тому числі – шляхом внесення змін до Закону „Про Рахункову палату”. Так, хоча стаття 110 БК надає Рахунковій палаті право здійснювати контроль за фінансуванням повноважень місцевих державних адміністрацій і делегованих повноважень органів місцевого самоврядування по доходах, механізми здійснення контролю за такими доходами залишаються законодавчо невизначеними.

1.4. Закон „Про закупівлю товарів, робіт і послуг за державні кошти” (в редакції Закону від 15 грудня 2005 року)

У початковій редакції Закону „Про закупівлю товарів, робіт і послуг за державні кошти” повноваження органів державної влади щодо контролю за здійсненням державних закупівель рамково визначались лише однією статтею. 15 грудня 2005 року до Закону було

⁴ Бюджетний кодекс України від 21 червня 2001 року № 2542-III // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 37 – 38. – Ст. 189.

внесено ґрунтовні зміни⁵, серед яких – доповнення Закону окремим розділом, який визначив повноваження Антимонопольного комітету, державної контрольно-ревізійної служби, Державного казначейства, Державного комітету статистики та Рахункової палати у сфері контролю за здійсненням державних закупівель. Закон поклав на Рахункову палату обов'язок щорічно звітувати перед парламентом про законність та ефективність здійснення замовниками державних закупівель, а також передбачив створення при Рахунковій палаті Спеціальної контрольної комісії з питань державних закупівель, сформованої з представників Рахункової палати, Головного контрольно-ревізійного управління, Державного казначейства (по одній особі), трьох представників профільного парламентського комітету та трьох представників Тендерної палати України, представників громадських організацій та науковців. До повноважень Контрольної комісії було віднесено надання згоди на здійснення замовниками закупівель в одного учасника, розгляд скарг на порушення законодавства про державні закупівлі, здійснення контролю за діяльністю Антимонопольного комітету у сфері контролю за державними закупівлями, сприяння створенню прозорих процедур проведення державних закупівель.

Хоча зазначені зміни до Закону про державні закупівлі безумовно заслуговують на позитивну оцінку – оскільки посилюють контрольні повноваження Рахункової палати у сфері державних закупівель – однак питання їх про конституційність на сьогодні залишається відкритим. Адже Закон фактично наділяє Рахункову палату правозастосовчими та управлінськими (координаційними) повноваженнями, проти надання яких цьому органу у 1997 році висловився Конституційний Суд.

1.5. Кодекс України про адміністративні правопорушення

Тривалий час українське законодавство не передбачало юридичної відповідальності за несвоєчасне надання, ненадання або надання недостовірної інформації Рахунковій палаті, створення перешкод у здійсненні нею своїх контрольних повноважень. З метою вирішення цієї проблеми у 2003 році парламент вніс зміни до Кодексу України про адміністративні правопорушення (Кодекс доповнено статтею 188-19), яким встановив адміністративну відповідальність у вигляді штрафу за невиконання законних вимог Рахункової палати, створення перешкод у її роботі, надання завідомо неправдивої інформації, порушення встановлених строків надання відповідної інформації Палаті⁶. Юридична конструкція цієї статті містить ряд недоліків – зокрема, її дія поширюється лише на фізичних осіб (громадян), і у випадках, коли передбачені нею дії вчиняються колегіальними органами (правління, виконавчі ради тощо), вона не може бути застосована; по-друге, в умовах, коли ряд норм Закону „Про Рахункову палату” визнано неконституційними, питання про те, які вимоги Рахункової палати слід вважати *законними* на практиці залишається невизначеним; по-третє, надання наприклад, достовірної, але не повної інформації щодо фінансово-господарської діяльності об'єкта перевірки, не входить до переліку діянь, за вчинення яких настає адміністративна відповідальність у вигляді штрафу.

Саме з цих причин юридичній практиці невідомі випадки застосування санкцій, передбачених статтею 188-19 Кодексу про адміністративні правопорушення.

1.6. Кодекс адміністративного судочинства України від 06.07.2005 р. та Господарський процесуальний кодекс України від 6.11.1991 р.

Одним із механізмів забезпечення дієвості висновків та рекомендацій Рахункової палати та врахування відповідних рекомендацій в процесі діяльності об'єктів, на яких поширюються контрольні повноваження Рахункової палати є надання Рахунковій палаті

⁵ Закон „Про внесення змін до Закону України „Про закупівлю товарів, робіт і послуг за державні кошти” та інших законодавчих актів України” від 15 грудня 2005 року № 3205-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2006. – № 14. – Ст. 118.

⁶ Закон України „Про внесення змін до Кодексу України про адміністративні правопорушення” від 11 липня 2003 року № 1128-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2004. – № 8. – Ст. 65.

певних прав у судочинстві – зокрема, – права звертатись з позовами в інтересах держави, адміністративними позовами про скасування актів підконтрольних об'єктів, які суперечать закону.

Чинне процесуальне законодавство України не передбачає уніфікованого підходу до визначення прав Рахункової палати у різних видах судочинства. Так, якщо у відповідності до статті 2 Господарського процесуального кодексу України⁷ (далі – ГПК) Рахункова палата має право звертатись з позовами до господарського суду з позовами в інтересах держави, тобто має повноваження, аналогічні тим, які ГПК наділяє прокурорів. У той же час, ГПК не конкретизує умови та порядок участі Рахункової палати у розгляді справ, підвідомчих господарським судам, не визначає наслідки відмови Рахункової палати від поданих нею позовів тощо. Таким чином, на відміну від процесуальних прав прокурорів щодо представництва інтересів держави в судах, процесуальний статус Рахункової палати щодо аналогічного представництва залишається недостатньо конкретизованим.

Варто також відзначити, що на відміну від Уповноваженого Верховної Ради України – органу, який має ту ж правову природу, що і Рахункова палата – Палата не наділена будь-яким особливим статусом в адміністративному процесі. Наприклад, якщо згідно із статтею 60 Кодексу адміністративного судочинства України⁸ Уповноважений Верховної Ради України з прав людини (омбудсман) має право в інтересах третіх осіб звертатись до адміністративного суду з позовами про скасування або визнання рішень органів влади недійсними, то Рахункова палата аналогічних повноважень не має.

Аналіз процесуального законодавства дозволяє стверджувати, що в різних видах судочинства (господарському, адміністративному) місце і роль Рахункової палати визначається неоднаково – в одних випадках Рахункова палата має право звернутись до суду із позовом в інтересах держави, в інших (зокрема, в адміністративному процесі) вона відповідних повноважень не має. Ці неузгодженості у правовому регулюванні зменшують рівень впливу висновків Палати на діяльність підконтрольних об'єктів.

1.7. Указ Президента України „Про заходи щодо підвищення ефективності контролю за використанням бюджетних коштів” від 19 вересня 2000 року № 1074/2000

Діяльність Рахункової палати регламентується не лише нормативно-правовими актами, які мають юридичну силу Закону (власне законами, кодексами), але і рядом підзаконних актів, у тому числі – Указами Президента України. З метою забезпечення ефективного здійснення Рахунковою палатою своїх повноважень 19 вересня 2000 року Президентом було підписано Указ „Про заходи щодо підвищення ефективності контролю за використанням бюджетних коштів”. Указ заборонив зменшення щорічного бюджетного фінансування Рахункової палати, поклав на Кабінет Міністрів України обов'язок вживати заходи, спрямовані на усунення порушень, виявлені Рахунковою палатою під час проведення ревізій і перевірок, поліпшити умови оплати праці працівників Рахункової палати, розробити за участю Рахункової палати законопроект щодо вдосконалення діяльності Рахункової палати, у якому передбачити обов'язковість реагування на Постанови та висновки Рахункової палати, надання Палаті права звертатись до судів і арбітражних судів з позовами про захист інтересів держави, відповідальність за невиконання законних вимог посадових осіб Рахункової палати. Крім того, на органи державного фінансового контролю (Державну податкову адміністрацію, Державну митну службу, Головне контрольно-ревізійне Управління, Державне казначейство тощо), а також Генеральну прокуратуру Указ поклав обов'язок сприяти Рахунковій палаті в отриманні інформації про контрольні заходи, проведені відповідними органами, та інформації про хід виконання Державного бюджету,

⁷ Господарський процесуальний кодекс України від 6.11.1991 р. № 1798-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 6. – Ст. 56.

⁸ Кодекс адміністративного судочинства України від 6.07.2005 р. № 2747-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2005. – № 35 – 37. – Стор. 1358. – Ст. 446.

обов'язок здійснювати належний розгляд матеріалів, переданих Рахунковою палатою до правоохоронних органів.

Більшість положень цього Указу мала декларативно-рекомендаційний характер і не передбачала належних механізмів їхнього втілення в життя. Показовим є той факт, що Кабінетом Міністрів так і не було підготовлено зміни до Закону „Про Рахункову палату”, про необхідність яких наголошено в Указі.

1.8. Стандарт Рахункової палати „Порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів” від 28 січня 2005 р.

Базовий закон, який регламентує порядок функціонування Рахункової палати – Закон „Про Рахункову палату” – після скасування ряду його положень змінювався парламентом лише один раз. При цьому відповідні зміни не вирішили більшості проблем, пов'язаних з діяльністю Палати. У зв'язку з цим Рахункова палата вирішує поточні проблеми власного функціонування самостійно, шляхом прийняття власних внутрішніх актів, які регламентують порядок організації та проведення аудиту. До таких актів слід насамперед віднести затверджений Палатою Стандарт „Порядок підготовки та проведення перевірок та оформлення їх результатів”⁹.

Стандарт визначає коло об'єктів перевірки Рахункової палати, права і обов'язки працівників Рахункової палати під час проведення перевірок, права і обов'язки посадових осіб об'єктів перевірки, підстави, види, порядок організації та проведення перевірок, оформлення їх результатів у Звітах, способи оприлюднення результатів контрольних заходів, форми перевірки виконання пропозицій за результатами перевірки (перевірки в порядку контролю) тощо.

1.9. Постанова Верховної Ради України „Про створення територіальних представництв Рахункової палати” від 15 червня 2004 року та Постанова Кабінету Міністрів України „Питання створення територіальних представництв Рахункової палати” від 18 листопада 2004 року № 1577

15 червня 2004 року парламент прийняв рішення про створення територіальних представництв Рахункової палати та доручив уряду вирішити питання, пов'язані із створенням цих представництв¹⁰. 8 квітня цього ж року аналогічне за змістом рішення було прийнято Президентом¹¹, на виконання якого 18 листопада 2004 року Кабінет Міністрів прийняв Постанову „Питання створення територіальних представництв Рахункової палати”¹². Постановою передбачалось створити 10 територіальних представництв із статусом структурних підрозділів апарату Рахункової палати та компетенцією, яка поширювалась відразу на декілька областей. Місцевим державним адміністраціям було доручено сприяти Рахунковій палаті у забезпеченні її територіальних представництв службовими приміщеннями, транспортом і зв'язком, у комплектуванні штату територіальних представництв кваліфікованими кадрами та вирішенні інших організаційних питань, пов'язаних із створенням територіальних представництв Палати.

На сьогоднішній день з огляду на відсутність належного фінансування положення Постанови виконано лише частково – створено 5 і із 10 територіальних управлінь (у Дніпропетровській та Запорізькій областях; у Львівській, Волинській, Рівненській та

⁹ Стандарт Рахункової палати „Порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів”, затверджений Постановою Колегії Рахункової палати від 27.12.2004 р. № 28-6. До затвердження Стандарту порядок проведення Рахунковою палатою ревізій і перевірок регулювалась відповідною Інструкцією Рахункової палати, затвердженою 3 грудня 1999 року.

¹⁰ Постанова Верховної Ради України „Про створення територіальних представництв Рахункової палати” від 15.06.2004 р. № 1784-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2004. – № 38. – Стор. 1494. – Ст. 481.

¹¹ Указ Президента України „Про внесення зміни до Указу Президента України від 19 вересня 2000 року № 1074” від 8.04.2004 р. № 400/2004 // Офіційний вісник України. – 2004. – № 15. – Стор. 39. – Ст. 1031

¹² Постанова Кабінету Міністрів України „Питання створення територіальних представництв Рахункової палати” від 18.11.2004 р. № 1577 // Офіційний вісник України. – 2004. – № 46. – Стор. 91. – Ст. 3059.

Тернопільській областях; у Одеській, Миколаївській та Херсонській областях; у Донецькій та Луганській областях; у місті Києві та Київській області).

1.10. Висновки

1. Після визнання ключових положень Закону „Про Рахункову палату” (зокрема, тих, які визначали межі здійснення Палатою своїх функцій і повноважень, об’єкти контролю тощо) неконституційними, у правому регулюванні діяльності Рахункової палати утворилась прогалина, яка значною мірою залишається незаповненою до сих пір.

2. Хоча Рахункова палата є незалежним органом парламентського контролю, її діяльність забезпечується не лише актами парламенту, але і підзаконними актами органів, віднесених до виконавчої гілки влади, – актами глави держави та уряду. Аналіз останніх дозволяє дійти висновку, що без дачі Президентом або Кабінетом Міністрів спеціальних доручень органам виконавчої влади щодо „сприяння” здійсненню Рахунковою палатою, її територіальними управліннями своїх повноважень, „врахування” рекомендацій Палати, роль законів (у тому числі Закону „Про Рахункову палату”) у забезпеченні діяльності Палати загалом є невисокою. Іншими словами, вплив Рахункової палати (як і парламенту в цілому) на діяльність підконтрольних об’єктів не має самостійного характеру і може бути дієвим за умови „санкціонування” з боку виконавчої влади. Переконливим підтвердженням цієї тези є зміст Указу Президента „Про заходи щодо підвищення ефективності контролю за використанням бюджетних коштів” від 19 вересня 2000 року № 1074/2000.

3. Рішення Конституційного Суду 1997 р. у справі про Рахункову палату багатьма фахівцями тлумачиться неоднозначно, що призводить до прийняття актів, відповідність яких Конституції є досить сумнівною. Зокрема, внесені у грудні 2005 року зміни до Закону „Про закупівлю товарів, робіт і послуг за державні кошти”, хоча й сприяють підвищенню ефективності аудиторської діяльності Палати, однак фактично надають їй владно-розпорядчі повноваження у сфері державних закупівель. Відтак у світлі Рішення Конституційного Суду зазначені зміни в перспективі можуть бути визнані неконституційними.

4. Розвиток законодавства, яке регулює діяльність Рахункової палати, відбувається незалежно від розвитку законодавства, яке регламентує діяльність інших органів фінансового контролю. Так, 15 грудня 2005 року парламентом було схвалено Закон „Про

Вставка 1.

Позиція Голови Рахункової палати щодо напрямів законодавчого врегулювання діяльності Рахункової палати та інших органів державного фінансового контролю

„Нині в Україні створено й функціонує безліч державних органів і служб фінансового контролю. Серед них органи Казначейства, контрольно-ревізійні, Міністерство фінансів, податкові й митні, контрольні органи головних розпорядників бюджетних коштів, Національний банк України та його територіальні органи, Рахункова палата Автономної Республіки Крим і Рахункова палата України.

Проте, треба визнати, чітке розмежування завдань, повноважень між ними поки що відсутнє. Немає й ясності в питанні взаємодії всіх контролюючих органів як між собою, так і з інститутом аудиту, котрий оперує поза системою державного фінансового контролю.

По суті, сьогодні державний контроль є простим набором міністерств, відомств і установ, які виконують неузгоджені, роз’єднані й невпорядковані контрольні функції. Ці функції, статус і сфери контрольної діяльності визначаються різноманітними законами, указами Президента України, постановами уряду й інших нормативно-правових актів. Перефразувавши відому народну мудрість, можна сказати, що в семи няньок - фінанси без хазяїна. Часто згадані законодавчі та правові акти не лише не забезпечують системність державного фінансового контролю, а, навпаки, спричиняють дублювання й паралелізм у його здійсненні. Все це свідчить про те, що назріла нагальна потреба створення єдиної системи державного фінансового контролю в країні.

Необхідно розробити та прийняти закон про основи державного фінансового контролю в Україні. Справедливості заради скажу: спроби розібратися та ухвалити такий документ були. Нині у Верховній Раді зареєстровано близько десятка законопроектів на цю тему, проте ці спроби не мають і не матимуть успіху, передусім, через відсутність концепції, де було б визначено не лише органи державного контролю, а й їхні функції та повноваження. Отже, у першу чергу потрібно розробити програмний документ концептуального характеру з визначенням методологічних засад формування й функціонування єдиної системи державного фінансового контролю.”

Джерело: В.Симоненко. Чому потрібна єдина державна система фінансово-економічного контролю // Дзеркало тижня. – 2005. – № 15 (543).

внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим правопорушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна”¹³. Законом запроваджувалось поняття державного фінансового аудиту та визначались суб'єкти його здійснення – Рахункова палата та органи контрольно-ревізійної служби. У той же час, форми здійснення фінансового аудиту та повноваження, через які реалізується функція аудиту, було визначено лише для контрольно-ревізійної служби¹⁴. Неуніфікованість також є характерною для законодавчої бази, яка регламентує процедуру взаємодії між різними органами фінансового контролю – в той час, як органи внутрішнього фінансового контролю в системі виконавчої влади визначають механізми взаємодії між собою шляхом прийняття спільних наказів¹⁵, засади взаємин Рахункової палати з іншими органами фінансового контролю (Державною податковою адміністрацією, митною службою) на рівні підзаконних актів залишаються неконкретизованими.

5. Актуальною є потреба у розробці та прийнятті нової редакції Закону „Про Рахункову палату”, яка б враховувала розширення компетенції Палати за результатами конституційної реформи 2005 р., а також позитивні нововведення у законодавстві, яке регулює діяльність інших органів фінансового контролю, зокрема – контрольно-ревізійної служби. Заслуговує на увагу також позиція, у відповідності до якої врегулювання статусу органів фінансового контролю має здійснюватись в комплексі, шляхом прийняття Закону „Про державний фінансовий контроль”, який визначатиме систему відповідних органів та засади їх взаємодії між собою, чітко розмежовуватиме їхні функції та повноваження.

2. Порядок формування, статус, межі компетенції, структура та організація діяльності Рахункової палати, повноваження щодо місцевих органів влади

2.1. Порядок призначення на посади та звільнення з посад Голови і членів Рахункової палати, оплата їх праці

2.1.1. Підстави і процедура призначення та звільнення членів Рахункової палати: вимоги Конституції і Закону „Про Рахункову палату”

Згідно із п. 16 частини першої статті 85 Конституції до виключної компетенції Верховної Ради України віднесено призначення на посади та звільнення з посад Голови та інших членів Рахункової палати. Процедура та підстави призначення і звільнення цих осіб із займаних посад визначена Законом „Про Рахункову палату”.

Так, відповідно до статті 10 цього Закону Голова Рахункової палати призначається на посаду Верховною Радою за поданням Голови Верховної Ради терміном на 7 років з правом

¹³ Закон України „Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим правопорушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна” від 15.12.2005 № 3202-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2006. – № 14. – Стор. 557. – Ст. 117.

¹⁴ На виконання цього Закону Кабінетом Міністрів України було схвалено Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання (Постанова Кабінету Міністрів України від 25.03.2006 № 361 // Офіційний вісник України. – 2006. – № 13. – Стор. 147. – Ст. 868). Суттєві зміни у березні 2006 року також було внесено до Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм (Постанова Кабінету Міністрів України від 10.08.2004 р. № 1017 // Офіційний вісник України. – 2004. – № 32. – Стор. 35. – Ст. 2144.)

¹⁵ Див., наприклад спільний Наказ Головного контрольно-ревізійного управління та Державної податкової адміністрації „Про затвердження Порядку взаємного інформування органів державної контрольно-ревізійної служби України та органів державної податкової служби України про факти фінансових порушень та вжиті заходи” від 22.12.2001 р. № 143/514 (Офіційний вісник України. – 2002. – № 3. – Стор. 300. – Ст. 121.); спільний Наказ Державної податкової адміністрації України та Державної митної служби України „Про затвердження порядку взаємодії митних і податкових органів при організації та проведенні спільних планових і позапланових перевірок суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності” від 29.07.2004 р. № 439/551 (Офіційний вісник України. – 2004. – № 32. – Стор. 132. – Ст. 2176)

призначення на другий термін. Призначення Голови Палати проводиться таємним голосуванням шляхом подачі бюлетенів; кандидат вважається призначеним, якщо за результатами таємного голосування він отримав більшість голосів від конституційного складу Верховної Ради України. Шляхом таємного голосування на 7-річний строк призначаються на посади й інші члени Рахункової палати, щоправда кандидатури на відповідні посади подає не спікер парламенту, а Голова Рахункової палати.

Згідно із статтею 37 Закону „Про Рахункову палату”, повноваження Голови, заступників голови, секретаря та головних контролерів можуть бути припинені лише в окремих випадках:

- 1) у зв'язку із закінченням строку повноважень;
- 2) у зв'язку з поданням особою заяви про відставку;
- 3) у разі досягнення 65-річного віку;
- 4) у випадку тривалої хвороби, що перешкоджає діяльності на займаній посаді;
- 5) у зв'язку з порушенням законодавства України або у випадку зловживань службовим становищем.

При цьому право ініціювання дострокового припинення повноважень членів Рахункової палати у цих випадках надано лише одній особі – Голові Верховної Ради України, що можна вважати механізмом забезпечення незалежності членів Рахункової палати.

2.1.2. Призначення та звільнення членів Рахункової палати: колізії Конституції та Закону „Про Рахункову палату”

На превеликий жаль, Конституція України не дає чіткої відповіді на питання про те, чи можуть тлумачитись положення п. 16 частини першої статті 85 Основного Закону як такі, які надають парламенту дискреційне право у будь-який час та з будь-яких підстав звільнити з посади Голову або члена Рахункової палати. З одного боку, Конституція не встановлює переліку випадків, за яких члени Рахункової палати можуть бути звільнені з посад, і не містить будь-яких посилань до Закону, який має визначити перелік таких випадків. Якщо п. 16 статті 85 тлумачити саме так (буквальне тлумачення), то Закон „Про Рахункову палату” в частині положень,

Підстави звільнення членів Рахункової палати з посад: деякі аналогії з головами місцевих державних адміністрацій

Підстави звільнення з посади членів Рахункової палати та голів місцевих державних адміністрацій Конституцією врегульовано аналогічно. Так, відповідно до статті 118 Конституції голови місцевих державних адміністрацій призначаються на посаду і звільняються з посади Президентом України за поданням Кабінету Міністрів України; Основний Закон не визначає вичерпного переліку підстав звільнення голів державних адміністрацій з посад. Відповідно до статті 85 Конституції Верховна Рада України призначає на посади і звільняє з посад членів Рахункової палати, однак Основний Закон переліку підстав для звільнення також не визначає. В обох випадках підстави визначені законами України: щодо голів місцевих державних адміністрацій – Законом „Про державну службу”, щодо членів Рахункової палати – Законом „Про Рахункову палату”. Обидва Закони захищають голів місцевих державних адміністрацій і членів Рахункової палати від політичного тиску суб'єктів, які їх призначили на посади (стаття 30 Закону „Про державну службу” встановлює вичерпний перелік підстав припинення державної служби, стаття 37 Закону „Про Рахункову палату” – перелік підстав звільнення з посад членів Рахункової палати). Однак на практиці положення статті 118 Конституції тлумачаться так, що Президент має дискреційне право звільняти (за поданням Кабінету Міністрів) голів місцевих державних адміністрацій з будь-яких підстав. В Указах Президента про звільнення голів місцевих державних адміністрацій з посад часто відсутні будь-які посилання на Закон „Про державну службу” – як правило, Президент посилається лише на відповідні положення Конституції. Така практика призвела до політизації посад голів місцевих адміністрацій – часто вони звільняються з посад з політичних або особистих мотивів (зміна складу уряду, формування нового складу парламенту, приналежність голови адміністрації до певної політичної сили, особисті антипатії глави держави або глави уряду). У світлі того, що підстав припинення повноважень членів Рахункової палати Конституція не визначає, існує загроза перетворення Рахункової палати на політичний орган, підконтрольний парламентській більшості і, відповідно, уряду. Тому підстави припинення повноважень членів Рахункової палати доцільно визначити безпосередньо в Конституції.

які визначають підстави звільнення членів Рахункової палати з посад, може розглядатись як такий, який обмежує конституційне право парламенту щодо звільнення членів Рахункової палати, тобто є неконституційним. Проте можливе й інше тлумачення, яке впливатиме з

„духу” Конституції – оскільки Рахункова палата є незалежним органом спеціальної конституційної компетенції, а конкретизація на рівні Закону підстав припинення повноважень членів Палати є механізмом забезпечення її незалежності, то парламент може реалізувати своє право звільнити членів Палати з посад лише у вичерпних випадках, визначених Законом.

Варто відзначити, що протягом 1997 – 2006 рр. проблема різного тлумачення статті 85 Конституції не виникала. Однак вона виникла в ході формування парламентської більшості у Верховній Раді нового скликання, коли до Угоди про створення парламентської більшості було включено положення, за яким посади Голови Рахункової палати та Уповноваженого Верховної Ради України з прав людини було включено в „пакет” посад, які обійматимуть представники опозиції після створення більшості у Верховній Раді (реалізація відповідних положень Угоди призведе до звільнення омбудсмана та членів Рахункової палати).

Таким чином, з метою запобігання різному тлумаченню положень Конституції, які закріплюють за парламентом право звільняти членів Рахункової палати з посад, в Основному Законі слід прямо передбачити, що Верховна Рада України має право звільняти членів Палати лише у порядку та випадках, передбачених Законом. Закріплення відповідних доповнень до п. 16 частини першої статті 85 стане практичним кроком, спрямованим на забезпечення незалежності Рахункової палати від політичного тиску з боку законодавчої гілки влади.

2.1.3. Оплата праці членів Рахункової палати

Посадові оклади службовців, які не обіймають керівних посад в органах державної влади (спеціалісти – головні консультанти), 2006 р.	
• Секретаріат Президента України	830 – 1650 грн.
• Державне управління справами	830 – 1550 грн.
• Секретаріат Кабінету Міністрів України	830 – 1700 грн.
• Апарат Верховної Ради України, секретаріати парламентських комітетів	830 – 1700 грн.
• Апарат Ради національної безпеки і оборони	1500 – 1650 грн.
• Центральна виборча комісія	830 – 1700 грн.
• <u>Рахункова палата</u>	<u>815 – 1495 грн.</u>
• Апарати міністерств	625 – 1150 грн.
• Апарати центральних органів виконавчої влади зі спеціальним статусом (Антимонопольний комітет, Фонд державного майна)	625 – 1100 грн.
• Апарати інших центральних органів виконавчої влади	600 – 1000 грн.
• Контролери, ревізори, інспектори Головки КРУ, Державної податкової адміністрації	850 – 1260 грн.
• Обласні державні адміністрації	400 – 600 грн.

1 USD = 5.05 UAH

Рівень оплати праці Голови, заступників Голови, секретаря та головних контролерів Рахункової палати в цілому наближається до рівня оплати праці керівників та заступників керівників центральних органів виконавчої влади і визначається Постановою Кабінету Міністрів України від 30 червня 2005 року¹⁶. Згідно з цією Постановою зарплата членів Рахункової палати включає: а) посадовий оклад (4648 грн. – 5976 грн.); б) надбавку до окладу (до 1859 грн. – 2390 грн.), в) щомісячні премії у розмірі від 20% до 90% посадового окладу (до 929 грн. – 5378 грн.). Для порівняння слід навести такий факт: розмір посадового окладу Голови Рахункової палати є більшим, ніж розмір посадового окладу Генерального прокурора України, Голови Конституційного Суду України та прирівнюється до розміру

посадового окладу Голови Центральної виборчої комісії.

У той же час, існує суттєва диспропорція у матеріальному забезпеченні пересічних службовців Рахункової палати та керівного складу Рахункової палати. Так, посадовий оклад

¹⁶ Постанова Кабінету Міністрів України від 30 червня 2005 року № 519 „Про оплату праці Голови, заступників Голови та членів Рахункової палати” // Офіційний вісник України. – 2005. – № 27. – Стор. 41. – Ст. 1554.

спеціаліста Рахункової палати (нижча категорія посад) складає лише 815 – 845 грн.¹⁷ і є співрозмірним з посадовим окладом спеціаліста будь-якого іншого органу державного фінансового контролю. Іншими словами, положення Закону „Про Рахункову палату”, яким передбачається, що „посадові оклади працівників Рахункової палати встановлюються на 30% вище відповідних окладів державних службовців” на практиці не діють. Саме цим частково пояснюється плинність кадрів Рахункової палати упродовж її всього періоду її функціонування у: 2000 р. показник плинності складав 19%, у 2001 р. – 10%, у 2002 р. – 11,1%, у 2003 р. – 4,1%, у 2004 р. – 12,6%.

Загалом, існуючий розмір матеріального забезпечення пересічних службовців Рахункової палати не можна вважати таким, що стимулює прихід на роботу в Рахункову палату висококваліфікованих кадрів, у тому числі – з інших органів державного фінансового контролю.

2.1.4. Фінансування діяльності Рахункової палати

Протягом перших п'яти років діяльності Рахункової палати фактичний обсяг її фінансування не відповідав не лише реальним потребам, але і навіть тим обсягам, які затверджувались Законами про Державний бюджет України на відповідний рік. Так, у 1997 році діяльність Рахункової палати була профінансована лише на 80 % від потреби, що негативно вплинуло на вирішення господарських питань, пов'язаних із створенням цього органу¹⁸. У 1999 – 2000 рр. обсяг фінансування діяльності Палати було зменшено на стільки, що близько 80% отриманих коштів спрямовувалось на виплату заробітної плати, ремонт приміщень та закупівлю канцелярських виробів. Про недостатність фінансування діяльності Рахункової палати у цей період переконливо свідчить такий факт: у 2000 році апарат Палати був забезпечений канцелярськими товарами лише на 30%.

Недостатнім був обсяг фінансування Палати і у 2001 – 2002 роках.

Зокрема, Законом України „Про Державний бюджет України на 2001 рік” на забезпечення діяльності Рахункової палати передбачалось виділити 11 474 400 грн. Але 21.06.2002 р. Верховною Радою було схвалено зміни до цього Закону, якими попередній обсяг фінансування було зменшено на 2 947 900 грн. Остаточні видатки на утримання Рахункової палати було скориговано лише наприкінці 2002 року – Законом від 15.11.2002 обсяг відповідних витрат було встановлено на рівні 10 473 500 грн¹⁹.

Законом України „Про Державний бюджет України на 2002 рік” видатки на утримання Рахункової палати було збільшено до 16 830 900 грн. Проте, реальний обсяг фінансування діяльності Палати був менший за визначений на 597 400 грн.

У 2003 – 2005 роках обсяг фінансування Рахункової палати зростав і в цілому наближався до її потреб, однак виникла інша проблема – *нерівномірності фінансування протягом року*. У Звіті Рахункової палати за 2002 рік звертається увага на те, що Рахунковій палаті асигнування виділялись в останні дні місяця або кварталу, що не давало можливості вчасно і в повному обсязі профінансувати необхідні видатки, призводило до порушення зобов'язань Рахункової палати перед постачальниками продукції²⁰. Тенденція до недофінансування діяльності Палати на початку року та „перефінансування” наприкінці року спостерігалась також протягом 2003 – 2004 рр.: протягом першого кварталу Рахункова палата отримувала приблизно 10% від річного обсягу фінансування, протягом останнього кварталу – майже третину цього обсягу.

¹⁷ Постанова Кабінету Міністрів України від 9 березня 2006 року № 268 „Про упорядкування структури та умов оплати праці працівників апарату органів виконавчої влади, органів прокуратури, суддів та інших органів” // Офіційний вісник України. – 2006. – № 10. – Стор. 245. – Ст. 632.

¹⁸ Звіт Рахункової палати за 1997 рік.

¹⁹ Звіт Рахункової палати за 2001 рік.

²⁰ Звіт Рахункової палати за 2002 рік.

Таблиця 2. Обсяги фінансування діяльності Рахункової палати (1997 – 2005 рр.)

	Фінансування, тис. грн./рік								
	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Затверджений обсяг фінансування	15 000	12 423	9 582	5 094	11 014	17 261	20 623	21 473	29 532
Касове виконання	12 058	10 897	9 485	5 084	10 886	16 503	18 406	21 405	28 779

Недостатність та нерівномірність фінансування загалом негативно вплинули на організацію діяльності Рахункової палати, темпи її інституціоналізації як Вищого органу фінансового контролю. Зокрема, протягом чотирьох перших років після свого створення Рахункова палата фактично зосереджувала основну увагу не стільки на розвитку методологічної бази фінансового контролю, скільки на створенні нормальних умов праці для своїх працівників – своєчасній виплаті заробітної плати, закупівлі комп'ютерного обладнання та програм, проведенні ремонтів приміщеннях, встановленні протипожежної охорони тощо. Показовим є той факт, що на проведення наукових досліджень та підвищення кваліфікації персоналу у кошторисі Рахункової палати протягом останніх 5 років відводилось не більше 1% всіх витрат.

Таблиця 3. Структура витрат Рахункової палати 1999 – 2005 рр.

	1999	2000	2003	2004	2005
Оплата праці з нарахуваннями, інші виплати працівникам	25,30%	54%	35%	43%	66%
Утримання транспорту, ремонт обладнання, витрати на обслуговування, оренда	12,9%*	21%	8,40%	N/A	10,80%
Капітальний ремонт	28,60%	10,20%	25%	5%	3,30%
Придбання комп'ютерів, житла, сигналізації, обладнання довгострокового користування	27,60%	5%	17,87%	14%	0,75%
Придбання господарських і канцелярських товарів, передплата видань	2,92%	3%	2,40%	3%	2,65%
Оплата за енергоносії (вода, газ, тепло), комунальні послуги та зв'язок	12,9%	3%	4,70%	5%	4,50%
Відрядження	1,10%	3%	2,90%	3%	2,30%
Науково-дослідні роботи, підвищення кваліфікації	0,60%	0,10%	0,54%	1%	0,24%
Створення інформаційно-аналітичної системи Рахункової палати	-	-	-	1%	-
Створення веб-сайту Рахункової палати	0,75%				

* Разом з оплатою за енергоносії, комунальними послугами та зв'язком Дані за інші роки (1997, 1998, 2001, 2002) відсутні.

Джерело: Звіти про діяльність Рахункової палати за 1999 – 2005 рр.

2.2. Організаційна структура Рахункової палати

У 2004 році відбулось часткове реформування організаційної структури Рахункової палати, суть якої полягала у більш ефективному розподілі повноважень між структурними підрозділами Палати та створенні територіальних управлінь.

Як і попередня, нова організаційна структура Рахункової палати побудована за галузево-функціональним принципом – окремі підрозділи (департаменти) мають предметно-галузеву компетенцію, інші (наприклад, самостійні управління в Апараті) – функціональну.

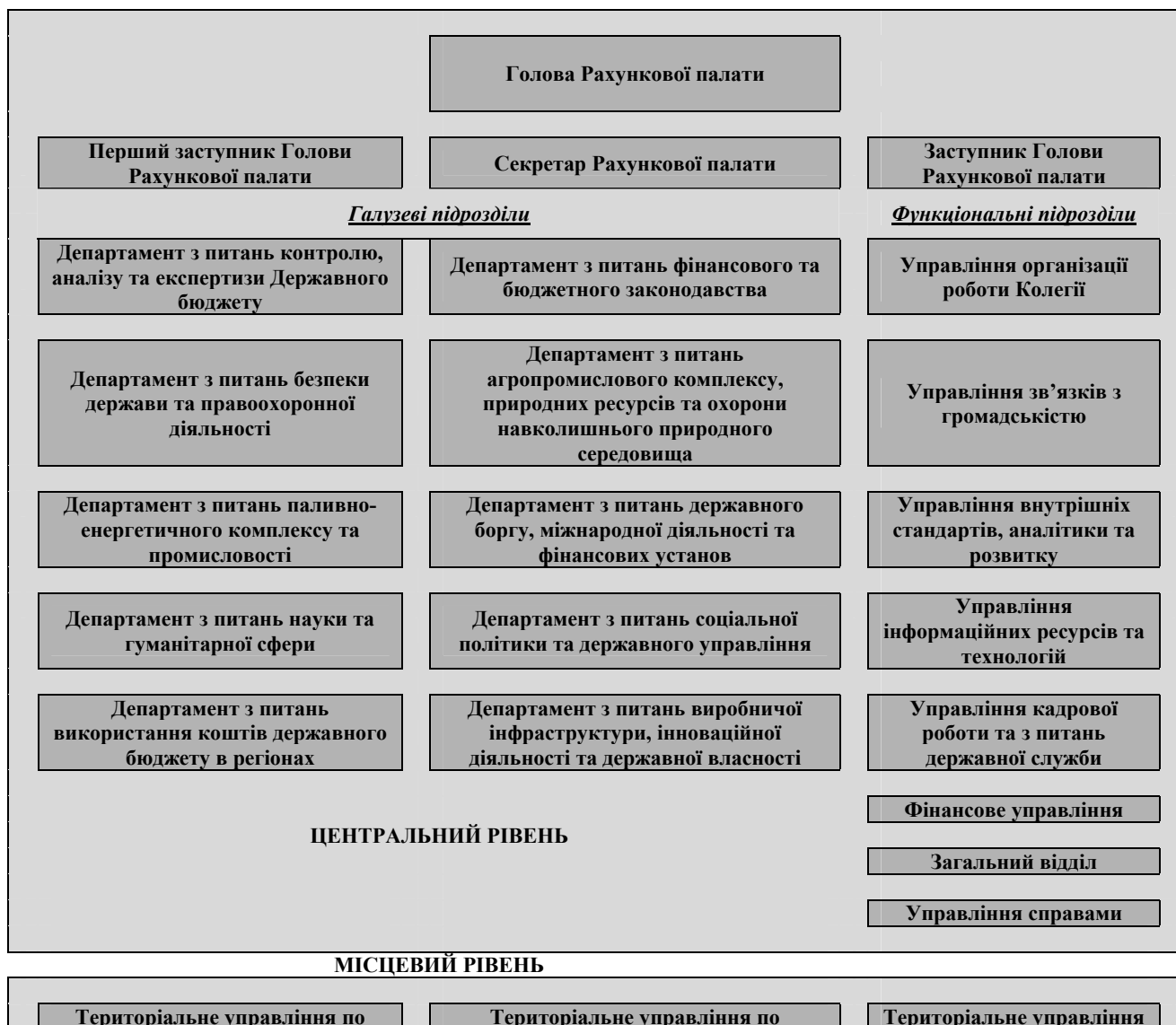
З метою підвищення ефективності здійснення Рахунковою палатою своїх функцій і повноважень на місцях, у 2004 році Колегією Палати було прийнято рішення про створення

10 територіальних управлінь як структурних підрозділів її Апарату²¹. Проте, виходячи з наявних коштів було створено не 10, а лише 3 управління, ще 2 – у 2005 році. Територіальні управління координують свою роботу з департаментами Рахункової палати і здійснюють контрольні повноваження Рахункової палати (перевірки і ревізії) на території областей, на які поширюється їхня діяльність. Як відзначив Начальник Управління організаційної роботи Головного контрольно-ревізійного управління України С.Чорнуцький, територіальні управління Рахункової палати не здійснюють прямої взаємодії з територіальними управліннями ГоловКРУ – відповідна взаємодія відбувається виключно на рівні центральних апаратів відповідно ГоловКРУ та Рахункової палати на етапі планування перевірок. Також слід зауважити, що на відміну від обласних контрольно-ревізійних управлінь, в територіальних управліннях Рахункової палати відсутні профільні підрозділи, основним завданням яких є проведення аудиту ефективності.

На сьогодні існує потреба у створенні належної організаційно-правової бази діяльності територіальних управлінь, налагодженні засад їх взаємодії з управліннями органів фінансового контролю на місцях, збільшенні обсягів бюджетного фінансування Рахункової палати з тим, щоб територіальні управління були утворені в усіх 27 регіонах.

У нижченаведеній схемі відображена організаційна структура Рахункової палати.

Схема 1. Організаційна структура Рахункової палати з 1.09.2004 р.



²¹ Постанова Колегії Рахункової палати від 19.07.2004 р. № 15-3

Дніпропетровській та Запорізькій областях	Львівській, Волинській, Рівненській та Тернопільській областях	по Одеській, Миколаївській та Херсонській областях
Територіальне управління по Донецькій та Луганській областях	Територіальне управління по місту Києву та Київській області	

2.3. Межі компетенції Рахункової палати: законодавство і практика

Межі контрольної компетенції Рахункової палати визначаються Рішенням Конституційного Суду 1997 р. у справі про Рахункову палату та змінами до Конституції України від 8.12.2004 р. Виходячи зі змісту Закону „Про внесення змін до Конституції України” Рішення, Рахункова палата має право здійснювати контроль за надходженням та використанням коштів лише Державного бюджету України. Відповідно, *формально* Рахункова палата не має права контролювати діяльність будь-яких суб'єктів в частині, яка не стосується використання бюджетних коштів, наприклад – цільових фондів, компаній з часткою державної власності в статутному фонді (державних та національних акціонерних компаній), органів, які здійснюють управління об'єктами права державної власності (Фонду державного майна), органів місцевого самоврядування, які не отримують прямих субвенцій з Державного бюджету. Проте, попри формальну відсутність цих повноважень, Рахункова палата в ряді випадків їх здійснює *де-факто*. Це пояснюється декількома причинами. Наприклад, оцінити ефективність використання бюджетних коштів, які виділяються на утримання Фонду державного майна (як і будь-якого іншого розпорядника бюджетних коштів), можна лише після проведення аудиту ефективності його діяльності в цілому. Саме таким чином Рахункова палата постійно розширює свою компетенцію, поширюючи її на діяльність тих суб'єктів, які Рішенням Конституційного Суду України у 1997 році були виведені з-під її контрольної компетенції. Зокрема, у 2002 році Рахункова палата здійснила аналіз формування та виконання бюджету Пенсійного Фонду України, причому в частині використання не лише коштів Державного бюджету, але і власних коштів Фонду, коштів, які Пенсійний Фонд отримав з Фонду соціального страхування на випадок безробіття та Фонду соціального страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання²². До інших прикладів можна віднести перевірку Рахунковою палатою використання та повернення іноземних кредитів, наданих під гарантії Уряду концерну „Укргротехсервіс”²³, перевірку та аналіз фінансово-господарської діяльності державних (національних) акціонерних і холдингових компаній²⁴, кошторису Національного банку України²⁵ тощо.

Певних зусиль у напрямі розширення компетенції Рахункової палати докладає сам парламент – окрім внесення у 2005 році змін до Закону про державні закупівлі, які надали Рахунковій палаті повноваження здійснювати контроль та „координацію” у сфері державних

²² Звіт про результати аналізу формування та виконання бюджету Пенсійного фонду України / Підготовлено департаментом контролю використання коштів цільових бюджетних та державних позабюджетних фондів і затверджено постановою Колегії Рахункової палати від 22.11.2002 р. № 28-2. – К.: Рахункова палата України, 2002. – Випуск 18.

²³ Звіт про результати перевірки використання та повернення іноземних кредитів, наданих під гарантії Уряду концерну „Укргротехсервіс” / Підготовлено за матеріалами Звіту департаменту контролю державного боргу та діяльності банківських установ, затвердженого Постановою Колегії Рахункової палати від 02.04.2002 р. № 6-3. – К.: Рахункова палата України, 2002. – Вип. 7.

²⁴ Звіт про результати перевірки та аналізу фінансово-господарської діяльності державних (національних) акціонерних і холдингових компаній за 2001 – 2003 роки / Затверджено постановою Колегії Рахункової палати від 07.12.2004 р. № 27-4. – К.: Рахункова палата України, 2005. – Випуск 2.

²⁵ Звіт про результати перевірки виконання кошторису Національного банку України за 2003 рік / Підготовлено департаментом з питань державного боргу, міжнародної діяльності та фінансових установ і затверджено постановою Колегії Рахункової палати від 03.11.2004 р. № 23-4. – К.: Рахункова палата України, 2004. – Випуск 21.

закупівель через створену при ній Спеціальну контрольну комісію з питань державних закупівель, у 2006 році парламентом було схвалено Постанову, яка дозволила Рахунковій палаті провести аудит діяльності НАК „Нафтогаз України”²⁶.

Однак поширення контрольної компетенції Рахункової палати на ту частину діяльності підконтрольних об'єктів, яка не пов'язана з використанням коштів Державного бюджету України, стикається з певними труднощами – адже об'єкт контролю у світлі Рішення Конституційного Суду України 1997 році завжди може відмовити у доступі до відповідної бухгалтерської, фінансової або іншої інформації, яка не стосується законності та ефективності використання саме бюджетних коштів²⁷. В таких умовах можливість здійснення Рахунковою палатою повноцінного аудиту ефективності суттєво зменшується. Ця проблема може бути вирішена лише шляхом подальшого розширення конституційної компетенції Рахункової палати, іншими словами – шляхом конкретизації об'єктів та меж контрольних повноважень Рахункової палати у статті 98 Конституції.

2.4. Повноваження Рахункової палати

Рішенням Конституційного Суду України 1997 р. Рахункову палату було позбавлено владно-розпорядчих повноважень, зокрема – права вилучати документи, видавати обов'язкові до виконання приписи, зупиняти рух коштів на рахунках підконтрольних об'єктів тощо. За Законом „Про Рахункову палату” Рахункова палата має три основних права:

- а) на отримання інформації від об'єкта перевірки (документів щодо фінансово-господарської діяльності Рахункової палати, довідок, бухгалтерських звітів тощо), банків (документальні підтвердження операцій) органів державної влади, місцевого самоврядування;
- б) на проведення перевірок і ревізій в порядку, визначеному самою Рахунковою палатою;
- в) на надання інформації Верховній Раді України, керівникам розпорядників бюджетних коштів – об'єктів перевірки, правоохоронним органам (у разі виявлення в ході перевірок і ревізій ознак злочинів чи адміністративних проступків) про результати проведених контрольних заходів.

Окремі повноваження Рахунковій палаті надано іншими законодавчими актами – наприклад Господарським процесуальним кодексом України (право подавати позови в інтересах держави), або, ad hoc, законами про Державний бюджет на відповідний рік. Так, наприклад, у 2003 році Законом „Про Державний бюджет України на 2004 рік” Рахунковій палаті було надано право здійснювати контроль за правильністю бюджетних відшкодувань платникам податку на додану вартість.

Повноваження Рахункової палати щодо місцевих органів влади – місцевих державних адміністрацій та органів місцевого самоврядування – визначаються Бюджетним кодексом і на сьогодні зводяться переважно до перевірки використання бюджетних коштів за напрямками бюджетного фінансування на рівні окремих областей. Це пояснюється декількома причинами.

²⁶ Див. Постанова Верховної Ради України „Про некваліфіковані дії органів виконавчої влади із забезпечення споживачів України природним газом” від 19.01.2006 р. № 3387-IV // Голос України. – 03.02.2006. – № 21. У відповідності до п.1 Постанови Рахунковій палаті було доручено провести комплексну перевірку фінансово-господарської діяльності Національної акціонерної компанії „Нафтогаз України” за період 2004-2006 років і її відносин з компанією „РосУкрЕнерго АГ” – посередником у постачанні природного газу на територію України.

²⁷ Саме цим і пояснюється той факт, що Рахункова палата не проводила повноцінного аудиту ефективності діяльності Фонду державного майна України. Контрольні повноваження Рахункової палати за діяльністю Фонду зводились лише до аналізу поданих ним до парламенту щорічних Звітів, а також дослідження опосередкованих джерел даних. Більш детально див. Інформація про хід виконання державних програм приватизації за результатами аналізу звітів Фонду державного майна України / Підготовлено департаментом контролю видатків на АПК та виробничу інфраструктуру. – К.: Рахункова палата України, 2003. – Випуск 4.

По-перше, Рахункова палата здійснює свою діяльність не стільки в розрізі бюджетних програм, скільки в розрізі напрямів фінансування (медицина, протипаводкові заходи тощо), що в силу масштабності дослідження не дозволяє здійснити повний аудит діяльності розпорядників бюджетних коштів за рахунок наявних у Рахунковій палати матеріальних, кадрових та інших ресурсів.

По-друге, повноваження територіальних управлінь Палати поширюються лише на територію окремих областей; у ряді регіонів управління поки що не створено взагалі. Це, у свою чергу, ускладнює здійснення аудиту використання бюджетних коштів на рівні районів та міст.

По-третє, в окремих випадках положення Законів про Державний бюджет України на відповідний рік суперечать нормам Бюджетного кодексу України і виключають можливість проведення аудиту на рівні районів і міст. Так, Закон „Про Державний бюджет України на 2002 рік” всупереч статті 97 Бюджетного кодексу України був затверджений без розподілу субвенцій на державні програми соціального захисту населення між бюджетами міст і районів (тобто кошти спочатку були перераховані до обласних бюджетів, а потім – до районних бюджетів та бюджетів міст обласного і республіканського значення)²⁸. Оскільки Рахункова палата не здійснює контроль за витрачанням коштів місцевих бюджетів, то і проконтролювати використання коштів, перерахованих з обласних бюджетів до бюджетів районів і міст, вона не могла.

З метою підвищення ефективності здійснення Рахунковою палатою своїх повноважень, у тому числі – на рівні районів та міст доцільно:

- а) надати їй право звертатись до адміністративних судів з адміністративними позовами в інтересах держави, зокрема – право подавати позови про визнання актів підконтрольних об’єктів такими, що суперечать вимогам законів України (такий підхід підвищить ефективність аудиту законності використання коштів Державного бюджету України; відповідні зміни мають бути внесені до Кодексу адміністративного судочинства);*
- б) конкретизувати процесуальні права Рахункової палати щодо участі у господарському процесі під час розгляду справ за позовами в інтересах держави (відповідні зміни мають бути внесені до Господарського процесуального кодексу);*
- в) конкретизувати межі компетенції Рахункової палати з тим, щоб на практиці можна було визначити законність здійснення Палатою тих чи інших контрольних повноважень;*
- г) створити територіальні управління Рахункової палати у всіх 27 регіонах.*

2.5 Відповідність меж компетенції, обсягу повноважень, ступеня незалежності Рахункової палати вимогам Лімської декларації керівних принципів аудиту державних фінансів

2.5.1. Незалежність Рахункової палати

У відповідності до статей 5 та 6 Лімської декларації Вищі органи контролю державних фінансів повинні мати функціональну та організаційну незалежність, достатню для виконання своїх обов’язків та завдань. Необхідний рівень незалежності Вищих органів контролю державних фінансів повинні визначитись Конституцією, незалежність членів цих органів також повинна гарантуватись Конституцією. Стаття 7 Лімської декларації передбачає, що Вищий орган контролю державних фінансів повинен бути забезпечений

²⁸ Звіт про результати аналізу формування, перерахування та використання субвенцій з державного бюджету місцевим бюджетам, передбачених п.п. 4, 5 ст. 34 Закону України „Про Державний бюджет України на 2002 рік” / Підготовлено Департаментом контролю за використанням коштів державного бюджету в регіонах і затверджено Постановою Колегії Рахункової палати від 28.01.2003 № 2-1. – К.: Рахункова палата України, 2003. – Випуск 7.

фінансовими ресурсами, необхідними для виконання покладених на нього завдань, і у разі потреби повинен мати право звертатись з проханням про виділення необхідних фінансових ресурсів безпосередньо до державного органу, що приймає рішення з питань державного бюджету.

Всі вищезгадані засади забезпечення незалежності Рахункової палати у чинній Конституції та інших правових актах не знайшли послідовного відображення. Так, з одного боку Рахункова палата, виходячи зі змісту Рішення Конституційного Суду України у справі про Рахункову палату 1997 року, є „незалежним органом зі спеціальною конституційною компетенцією”, визначеною статтею 98 Основного Закону. Також за цим же Рішенням Конституційного Суду Верховна Рада України не може перебрати на себе повноваження Рахункової палати. З іншого боку, положення п. 16 частини першої статті 85 Конституції, в якій не визначаються підстави дострокового припинення повноважень Голови та інших членів Рахункової палати може тлумачитись як така, що надає Верховній Раді України дискреційне право у будь-який час достроково припинити повноваження Голови або будь-якого іншого члена Рахункової палати. Закріплення вичерпного переліку підстав дострокового припинення повноважень членів Рахункової палати безпосередньо у Законі „Про Рахункову палату” не слід розглядати як механізм, який захищає членів Палати від необгрунтованого звільнення з політичних мотивів, оскільки положення Конституції можуть тлумачитись як такі, що мають пріоритет у застосуванні порівняно з положеннями Закону „Про Рахункову палату”. Іншими словами, у світлі неконкретизованих положень Конституції для звільнення члена Палати з посади достатньо посилання лише на вимоги статті 85 Конституції.

Далеко не повною мірою забезпечена і незалежність Рахункової палати від виконавчої влади. Практика показує, що Рахункова палата у здійсненні своїх функцій та повноважень поставлена в залежність від своєчасності та повноти перерахунку коштів на забезпечення її діяльності. Хоча проблема повноти фінансування Рахункової палати останнім часом втратила своє значення (протягом останніх років Палата отримує кошти в обсязі, визначеному окремим рядком Закону про Державний бюджет), однак проблема *своєчасності* фінансування Палати все ще продовжує залишатись актуальною – кошти на забезпечення діяльності Рахункової палати виділяється нерівномірності, з недофінансуванням у перші місяці бюджетного періоду та наростанням обсягів фінансування наприкінці року. Про недостатній ступінь незалежності Рахункової палати від виконавчої влади свідчить також аналіз положень деяких підзаконних актів, наприклад Указів Президента, які покладають на органи виконавчої влади обов’язок враховувати висновки і рекомендації Рахункової палати у своїй діяльності, сприяти забезпеченню діяльності територіальних управлінь Палати тощо (іншими словами, контрольна діяльність Рахункової палати щодо підконтрольних об’єктів певною мірою санкціонується і опосередковується Президентом). *Таким чином, законодавчі гарантії незалежності Рахункової палати потребують подальшого посилення, у тому числі – шляхом внесення змін до Конституції України, які визначатимуть вичерпний перелік підстав дострокового припинення повноважень членів Рахункової палати.*

2.5.2. Межі і обсяг контрольних повноважень Рахункової палати

Стаття 18 Лімської декларації передбачає, що окремі складові управління державними фінансами, що не включаються до державного бюджету, не повинні виводитися з під контролю Вищого органу контролю державних фінансів. У відповідності до статті 19 Лімської декларації Вищий орган контролю державних фінансів повинен мати повноваження щодо максимально широкого контролю за надходженням податків та мати доступ до податкових декларацій і документів. До сфери контрольної компетенції Вищих органів контролю державних фінансів Лімською декларацією віднесено також контроль за промисловими та комерційними підприємствами з державною участю, організаціями, які отримують субсидії (дотації), контроль у серії закупівель робіт та послуг за державні кошти.

На сьогодні сфера компетенції Рахункової палати визначена статтею 98 Конституції 1996 року, Рішенням Конституційного Суду України у справі про Рахункову палату, а також Законом „Про внесення змін до Конституції України” від 8 грудня 2004 року, Бюджетним кодексом та Законом „Про закупівлю товарів, робіт і послуг за державні кошти” в редакції Закону від 15 грудня 2005 року. У відповідності до цих актів Рахункова палата здійснює контроль за використанням коштів Державного бюджету України, за надходженням коштів до Державного бюджету, контроль за виконанням місцевих бюджетів по доходах і видатках, а також контроль у сфері державних закупівель.

У цьому контексті слід відзначити, що визначені новою редакцією статті 98 Конституції функції Рахункової палати щодо контролю за *надходженням коштів* до Державного бюджету України залишаються *неконкретизованими* і потребують створення належних механізмів їх реалізації шляхом визначення у Законі „Про Рахункову палату” повноважень стосовно здійснення відповідних функцій (зокрема, в частині запровадження механізмів взаємодії Рахункової палати, Державної митної служби, Державної податкової адміністрації, цільових фондів у сфері контролю за надходженням коштів до Державного бюджету, обміну інформацією, доступу до податкових і митних декларацій тощо). Передбачені Бюджетним кодексом повноваження по контролю за *надходженням коштів до місцевих бюджетів* в частині, яка не пов'язана з міжбюджетними відносинами (місцеві податки, власні доходи органів самоврядування) Рахунковою палатою також не здійснюються з огляду на відсутність законодавчої процедури їх реалізації та сумнівну відповідність положень Бюджетного кодексу в цій частині нормам Конституції. Контроль за діяльністю державних (національних) акціонерних компаній, а також цільових фондів, кошти яких відокремлено від коштів Державного бюджету хоча на практиці Рахунковою палатою і здійснюється, однак такий контроль позбавлений належної правової основи – положення Закону „Про Рахункову палату”, які надавали Палаті право контролювати фінансово-господарську діяльність суб'єктів, пов'язану з використанням „не бюджетних коштів” у 1997 році визнано неконституційними. *Таким чином, законодавчі межі компетенції Рахункової палати не відповідають межам, визначеним частиною 3 статті 18 та статтею 23 Лімської декларації. Розширення меж контрольної компетенції Рахункової палати потребує подальшого внесення змін до статті 98 Конституції України з наступною конкретизацією положень статті 98 у Законі „Про Рахункову палату”.*

2.6. Висновки

1. Конституція України не визначає переліку підстав дострокового припинення повноважень Голови та інших членів Рахункової палати, відтак ті її положення, які надають Верховній Раді право призначати на посади та звільняти з посад членів Палати, можуть тлумачитись як дискреційні повноваження парламенту, тобто такі, які надають Верховній Раді право у будь-який час та з будь-яких звільняти з посад членів Палати. У свою чергу, „політизація” посад членів Рахункової палати може загрожувати незалежності членів Рахункової палати від сторонніх впливів з боку гілок влади, у тому числі і законодавчої. Саме тому підстави дострокового припинення повноважень членів Рахункової палати, визначені Законом „Про Рахункову палату”, мають бути закріплені також і в Конституції.

2. Норми Закону „Про Рахункову палату”, у відповідності до яких розмір посадових окладів працівників Рахункової палати повинен на 30% перевищувати розмір окладів інших категорій державних службовців, на практиці не виконуються. Це є одним із чинників, який не сприяє забезпеченню стабільності кадрового складу Рахункової палати. Відтак існує потреба у перегляді встановленого Кабінетом Міністрів України розміру посадових окладів працівників Палати.

3. Попри внесення змін до статті 98 Конституції Законом від 8.12.2004 р., межі повноважень Рахункової палати все ще не відповідають рекомендаціям, визначеним Лімською декларацією. Зокрема, Рахункова палата України позбавлена *правової основи* для

проведення аудиту діяльності цільових фондів, кошти яких не входять до коштів Державного бюджету, державних підприємств та підприємств з часткою державної участі в статних фондах. Хоча на практиці Палата і здійснює контроль за діяльністю цих суб'єктів, для підвищення його ефективності варто розширити конституційні межі контрольної діяльності Рахункової палати, шляхом внесення змін до статті 98 Основного Закону. Загалом, здійснення Рахунковою палатою аудиту ефективності використання бюджетних коштів потребує поширення її повноважень не лише на діяльність, безпосередньо пов'язану з використанням бюджетних коштів, але і на ту частину діяльності, яка прямо не стосується витрачання коштів Державного бюджету (системи управління, розподілу функцій і повноважень, системи обліку і звітності), іншими словами – на всю фінансово-господарську та управлінську діяльність підконтрольних об'єктів. Необхідність уточнення меж контрольної компетенції Рахункової палати зумовлена також і тим, щоб без чіткого визначення відповідних меж, на практиці неможливо застосувати норми законодавства про адміністративні правопорушення, якими встановлено відповідальність за невиконання *законних* вимог працівників Рахункової палати (адже питання, наскільки *законними* є вимоги залишається відкритим). Крім того, актуальним залишається питання визначення повноважень Рахункової палати по контролю за надходженням коштів до Державного бюджету, її взаємодії з іншими органами, які здійснюють контроль у цій сфері – цільовими фондами, Державною податковою адміністрацією, Державною митною службою тощо.

4. На практиці Рахункова палата не має дієвих можливостей забезпечити розгляд та виконання своїх рекомендацій підконтрольними інституціями. Її здатність впливати на діяльність підконтрольних об'єктів фактично завершується інформуванням керівництва підконтрольних об'єктів, правоохоронних органів та парламенту про виявленні порушення та рекомендації щодо їх усунення, а також результати розгляду відповідних рекомендацій. У зв'язку з цим існує потреба у підвищенні ступеня впливовості висновків і рекомендацій Рахункової палати шляхом, зокрема, надання Рахунковій палаті права звертатись до адміністративних судів з позовами в інтересах держави про скасування незаконних актів підконтрольних об'єктів, конкретизації прав Рахункової палати у господарському процесі під час розгляду позовів, які подаються Рахунковою палатою в інтересах держави.

5. На відміну від Головного контрольно-ревізійного управління, Рахункова палата здійснює контроль за використанням бюджетних коштів переважно не в розрізі бюджетних програм, а за окремими напрямками бюджетного фінансування. Такий спосіб моніторингу виконання Державного бюджету є більш масштабним за своїм і обсягом і потребує значних організаційних, кадрових та матеріальних ресурсів, а також – безпосереднього здійснення перевірок на місцях. У той же час, діяльність територіальних управлінь Рахункової палати охоплює лише половину регіонів України, причому деякі з управлінь реалізують свої повноваження на території відразу 2 – 4 областей. Саме з цих причин, контрольна діяльність Рахункової палати поки що здійснюється переважно на *обласному* рівні (причому вибірково), тоді як районний та міський рівні адміністративно-територіального поділу фактично перебувають поза межами контролю Рахункової палати. Тому актуальною є потреба у створенні територіальних управлінь в усіх 27 регіонах, законодавчому визначенні засад взаємодії цих управлінь з регіональними представництвами інших органів фінансового контролю (обласними контрольно-ревізійними управліннями, податковими адміністраціями тощо).

6. Фінансування діяльності Рахункової палати здійснюється нерівномірно, з суттєвою диспропорцією в обсягах фінансування протягом року. Це негативно позначається на фінансово-господарській діяльності Рахункової палати, знижує ефективність її роботи. Проте, ця проблема потребує вирішення не шляхом внесення змін до чинних нормативно-правових актів, а через своєчасний перерахунок коштів розпорядникам бюджетних коштів, зокрема і Рахунковій палаті.

7. Рівень незалежності Рахункової палати та обсяг її контрольної компетенції лише частково відповідає стандартам, визначеним Лімською декларацією керівних принципів

аудиту державних фінансів. Для вирішення цієї проблеми необхідне прийняття спеціальних нормативних документів.

Розділ 2. ВЗАЄМОДІЯ РАХУНКОВОЇ ПАЛАТИ З ВЕРХОВНОЮ РАДОЮ УКРАЇНИ

1. Загальний огляд нормативно-правової бази, яка визначає засади взаємодії парламенту з Рахунковою палатою

Основними нормативно-правовими актами, які регламентують відносини парламенту з Рахунковою палатою є Закон „Про Рахункову палату”, Бюджетний кодекс України, Регламент Верховної Ради України та Закон „Про комітети Верховної Ради України”²⁹. При цьому три останніх нормативних акти визначають лише процедуру призначення і звільнення парламентом членів Рахункової палати (Регламент Верховної Ради), засади взаємодії комітетів з Рахунковою палатою (стаття 31 Закону „Про комітети Верховної Ради України”), процедуру взаємодії Палати з парламентом у бюджетному процесі. Відповідно, *найбільш повно взаємодія Рахункової палати із законодавчим органом регламентується Законом „Про Рахункову палату”*.

Визначені цим законом *форми* взаємодії Рахункової палати можна поділити на обов’язкові і необов’язкові, тобто такі, що реалізуються за власним розсудом Рахункової палати і реалізуються за рішеннями Колегії Палати.

До першої групи форм взаємодії слід віднести:

- підготовку за дорученням Верховної Ради експертних висновків на проекти законів про Державний бюджет України, нормативних актів з бюджетної і фінансової політики, державних цільових та урядових програм, що фінансуються з Державного бюджету; проектів міжнародних договорів України;
- виконання звернень не менше 150 депутатів з питань, віднесених до компетенції Палати (проведення перевірок, ревізій, надання інформації тощо);
- інформування парламенту про хід виконання Державного бюджету України, результати перевірок і ревізій, виявлення в ході перевірок та ревізій фактів зловживань і корупції та про передачу відповідних матеріалів правоохоронним органам;
- подання щорічного письмового загального звіту про результати виконання доручень парламенту, проведених перевірок і ревізій, витрати на контрольну діяльність Рахункової палати;

До другої групи форм взаємодії слід віднести:

- проведення позапланових перевірок на підставі постанов і протокольних доручень парламенту, звернень комітетів і запитів народних депутатів;
- надання висновків або письмових відповідей з питань, віднесених до компетенції Рахункової палати, на підставі письмових доручень комітетів, депутатських запитів і звернень.

2. Практичні аспекти взаємодії Рахункової палати з парламентом

На сьогоднішній день у Рахунковій палаті відсутній окремий підрозділ, відповідальний за зв’язки Рахункової палати з парламентом. Результати проведеного інтерв’ювання посадових осіб секретаріатів парламентських комітетів з питань соціальної політики та праці, фінансів і банківської діяльності свідчать про те, що в основному взаємодія відбувається на рівні керівництва Рахункової палати, керівництва парламенту і керівництва профільних парламентських комітетів. Проте, під час розгляду на засіданнях комітетів найбільш важливих законопроектів у фінансовій та бюджетній сфері, як правило, присутні працівники профільних департаментів Рахункової палати, обізнані з проблематикою, що розглядається. У той же час, народний депутат України М.Оніщук у своєму інтерв’ю Лабораторії

²⁹ Закон України „Про комітети Верховної Ради України” від 4.04.1995 р. № 116/95-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 19. – Ст. 154.

законодавчих ініціатив звернув увагу на те, що Рахункова палата недостатньо ефективно співпрацює з депутатськими фракціями та групами; її представники часто не беруть участі у круглих столах, семінарах та інших публічних заходах, присвячених обговоренню питань, які стосуються Рахункової палати.

2.1. Співпраця з парламентськими комітетами

„Те, про що говориться у висновках Рахункової палати, нам давно відоме. Тому наш комітет, на відміну від Комітету з питань бюджету, не має тісної співпраці з Рахунковою палатою. У законопроектній роботі для нас більш цікавою є співпраця з профспілками”.

Із інтерв'ю із працівником Комітету з питань соціальної політики

Аналіз тематики бюлетенів Рахункової палати та результатів інтерв'ювання посадових осіб комітетів Верховної Ради дозволяє дійти висновку, що найбільш тісно Рахункова палата співпрацює з Комітетом з питань бюджету, який враховує значну частину пропозицій Рахункової палати під час розгляду проекту Закону про державний бюджет України на відповідні роки. Розширення тематики перевірок, що здійснюються РП, призвело до активізації взаємодії Палати і з іншими парламентськими комітетами, зокрема – Комітетом з питань фінансів і банківської діяльності, з питань національної безпеки і оборони, з питань будівництва, транспорту і зв'язку. Однак з більшістю інших парламентських комітетів РП все ще не здійснює активної співпраці.

2.2. Участь у законопроектній роботі та врахування рекомендацій РП у законодавчому процесі

В основному участь Рахункової палати у законотворчому процесі обмежується внесенням пропозицій до законів (законопроектів) про Державний бюджет України на відповідний рік, а також пропозицій до законопроектів, які прямо впливають на ефективність здійснення РП своїх функцій і повноважень. До останніх слід віднести, зокрема, пропозиції до законопроектів про систему державного фінансового контролю в Україні, про контрольно-ревізійну службу, про державний борг, проектів Господарського процесуального кодексу, законопроекту про Державне казначейство, Регламенту Верховної Ради України тощо. Більшість відповідних пропозицій була спрямована на створення належної нормативно-правової основи діяльності Рахункової палати.

„Матеріали Рахункової палати враховуються при підготовці відповідних законопроектів лише Комітетом з питань бюджету, в окремих випадках – Комітетами з питань економічної політики; фінансів і банківської діяльності; соціальної політики та праці”.

Із інтерв'ю з народним депутатом України Г.Пономаренком (Фракція комуністів)

„Всі парламентські комітети отримують бюлетені Рахункової палати, видані за результатами проведення контрольних заходів. Як правило, Комітет з питань фінансів і банківської діяльності враховує у своїй роботі пропозиції Рахункової палати до чинних законів, викладені у бюлетенях. Рахункова палата не має права законодавчої ініціативи, тому вона безпосередньо не може ініціювати внесення змін до законів. Комітет, отримавши висновки Рахункової палати відкладає їх до тих пір, доки одним із депутатів не буде внесено законопроект, який стосується законів, про недосконалість яких йдеться у висновках. Врахування рекомендацій Рахункової палати здійснюється на етапі опрацювання відповідних законопроектів в комітеті. Пропозиції Рахункової палати враховувались, зокрема, при підготовці законопроектів щодо удосконалення процедури реалізації конфіскованого майна”

Із інтерв'ю з працівником Секретаріату Комітету з питань фінансів та банківської діяльності

Дослідження звітів Рахункової палати дозволяє дійти висновку, що рекомендації Рахункової палати враховуються переважно під час опрацювання законопроектів з питань бюджету. Виявлення РП недоліків і прогалин у правовому регулюванні часто не має наслідком скорочення фінансування бюджетних програм, розробку та внесення законопроектів, спрямованих на вирішення виявлених РП проблем. Так, РП неодноразово виявляла численні порушення у сфері

державних закупівель, однак відповідні факти залишались поза реагуванням парламенту. У 2005 році до законодавства про державні закупівлі було внесено ряд змін, однак, судячи з

позицій деяких експертів, концептуальні проблеми у сфері державних закупівель так і не були вирішені³⁰. Про відсутність належного реагування з боку парламенту на висновки і рекомендації РП говорить і те, що одні й ті ж самі бюджетні порушення, які виявляє РП під час ревізій і перевірок, повторюються із року в рік³¹.

Загалом, активність Рахункової палати в інших галузях законотворчої діяльності (наприклад, у соціальній, освітній, культурній та інших сферах) на сьогодні залишається невисокою. Як правило, Рахункова палата не розробляє чітких пропозицій до законопроектів у цих сферах, обмежуючись лише висновками про недосконалість чинних законів, виявленням прогалин у правовому регулюванні тощо.

2.3. Участь РП у бюджетному процесі

Основні форми участі Рахункової палати у бюджетному процесі визначено Бюджетним кодексом України та Законом „Про Рахункову палату”:

- а) внесення пропозицій до законопроекту про Державний бюджет на відповідний рік, поданого Кабінетом Міністрів, а також законопроектів про внесення змін до затвердженого Державного бюджету;
- б) надання парламенту висновків про хід виконання Державного бюджету за певні періоди (квартали, півріччя) або в цілому.

Найбільш ефективною є взаємодія Рахункової палати з профільним парламентським комітетом лише на етапі розгляду законопроекту про Державний бюджет – саме на стадії опрацювання законопроекту про Державний бюджет враховується значна частина пропозицій Рахункової палати до окремих статей законопроекту. У той же час, висновки про хід виконання Закону про Державний бюджет на відповідний рік не користуються „попитом” в парламенті з огляду на те, що з моменту прийняття Державного бюджету парламент де-факто втрачає будь-які дієві важелі впливу на бюджетний процес – аж до прийняття Закону про Державний бюджет на наступний рік. Але оскільки черговий законопроект про Державний бюджет розглядається за інших макроекономічних показників і стану нормативно-правової бази, часто – в прискореному режимі, то висновки Рахункової палати про виконання попереднього Закону про Державний бюджет часто залишаються незатребуваними.

2.4. Контрольні заходи за парламентською ініціативою

Рахункова палата не є операційно незалежним від парламенту органом, а тому значна кількість перевірок і ревізій проводяться РП за дорученням парламенту, комітетів та окремих народних депутатів України. Так, у 2001 році за ініціативою цих суб'єктів Рахункова палата провела 9 контрольних та аналітичних заходів (за постановами парламенту, зверненнями тимчасової слідчої комісії, Комітету з питань охорони здоров'я, материнства і дитинства, окремих народних депутатів України), у 2002 р. – 15 заходів (за постановами парламенту, зверненнями і запитамі народних депутатів, зверненнями комітетів з питань бюджету; фінансів і банківської діяльності; у справах пенсіонерів, ветеранів та інвалідів; з питань молодіжної політики, фізичної культури і спорту; Уповноваженого з прав людини), у 2003 р. – 6 (за постановами парламенту, дорученням Голови Верховної Ради, зверненням комітету з питань аграрної політики та земельних відносин, запитамі і зверненнями народних депутатів України).

2.5. Звітування перед Верховною Радою

³⁰ Див. Ю.Сколятник. Навколозакупівельний бедлам // Дзеркало тижня. – 2006. – № 14 (593).

³¹ Звіти Рахункової палати за 2002, 2003 і 2004 роки.

Рахункова палата звітує перед парламентом про свою діяльність трьома основними способами:

- а) шляхом надсилання народним депутатам України бюлетенів із висновками про результати проведених перевірок і ревізій, матеріалів перевірок;
- б) шляхом подання на розгляд парламенту щорічного Звіту про свою діяльність;
- в) шляхом надання відповідей на запити народних депутатів України, направлених Рахунковій палаті.

Щорічні звіти Рахункової палати, як правило, мають однакову структуру, яка включає:

- а) узагальнення результатів контрольної діяльності Рахункової палати;
- б) результати реагування на висновки і рекомендації з боку підконтрольних об'єктів;
- в) інформацію про організаційне, матеріальне та кадрове забезпечення Палати у звітному році.

Закон „Про Рахункову палату” не встановлює чітких строків подання щорічних звітів та форм реагування парламенту на інформацію, викладену у звітах. Тому з 1998 року парламент не ухвалював жодних рішень за результатами розгляду звітів РП. Також слід відзначити, що в окремі роки „повноцінні” звіти Палатою взагалі не подавались. Зокрема, у 1998 році РП підготувала лише прес-реліз з викладом основних результатів своєї діяльності, у 2006 році вона прозвітувала лише про використання бюджетних коштів, виділених на її утримання у 2005 році (Звіт про діяльність РП за 2005 рік на розгляд парламенту внесений не був).

„У висновках і рекомендаціях Рахункової палати чи то за результатами аналізу виконання Державного бюджету України, чи то за результатами перевірок, контрольно-аналітичних та експертних заходів акцент завжди робиться на визначення причинно-наслідкових зв'язків, що зумовлюють різного роду порушення”

Із інтерв'ю з народним депутатом України Г.Пономаренком (Фракція комуністів)

3. Причини недостатньої ефективності взаємодії Рахункової палати з парламентом

3.1. Неефективність взаємодії Рахункової палати з парламентом на інституційному рівні

На відміну від міністерств та інших центральних органів виконавчої влади, в структурі Рахункової палати відсутній структурний підрозділ, відповідальний за взаємодію з парламентом на політичному рівні. Як правило, взаємовідносини Рахункової палати з парламентськими комітетами, керівництвом парламенту та фракціями здійснюються або на рівні керівництва РП і відповідних

органів, або ж на рівні спеціалістів РП, які беруть участь у засіданнях парламентських комітетів під час обговорення законопроектів, по яких Рахунковою палатою підготовлено експертні висновки. Разом з тим, Голова РП наділений значним обсягом повноважень по забезпеченню діяльності РП, що не дозволяє йому постійно відволікатись на формальні та неформальні візити до керівників фракцій і груп, комітетів, окремих народних депутатів.

Відтак функцію політичної взаємодії РП з парламентом доцільно покласти на окремий структурний підрозділ – Департамент (Управління) у зв'язках з парламентом.

3.2. Нечіткість рекомендацій Рахункової палати

У більшості висновків Рахункової палати відсутні конкретні пропозиції щодо внесення змін до чинних законів України, самі висновки часто мають загальний характер, а тому – не можуть бути ефективним засобом формування державної політики, визначення пріоритетів у законотворчій діяльності та фінансуванні. Найбільш типові приклади наведено нижче.

„Бажано більше уваги приділити роботі РП з фракціями та відповідними профільними комітетами ВРУ. Зокрема, необхідно започаткувати нові форми роботи з вказаними суб'єктами (комітетські слухання, круглі столи на тему, тощо)”

Із інтерв'ю з народним депутатом України М. Оніщуком

Приклади формулювання висновків і рекомендацій Рахункової палати щодо удосконалення законодавства

- „В Україні відсутня цілісна система державних закупівель, яка б відповідала вимогам Закону України "Про закупівлю товарів, робіт і послуг за державні кошти" та забезпечувала досягнення оптимального і раціонального використання державних коштів. Встановлені порушення є системними, а причини, що їх породжують, містяться на усіх рівнях управління державними закупівлями, починаючи з нормативно-правового забезпечення та закінчуючи організацією системи внутрішнього контролю у цій сфері діяльності.... Залежність вибору процедури закупівлі від вартісної межі предмета закупівлі, яка передбачена статтями 2, 14, та 32 Закону України "Про закупівлю товарів, робіт і послуг за державні кошти", проковує тендерні комітети замовника на різного роду маніпуляції для уникнення проведення відкритих торгів (поділ предмета закупівлі на частини, вишукування підстав для закупівлі у одного учасника, тощо). Існування такої норми, як погодження закупівлі у одного учасника спеціально уповноваженим центральним органом виконавчої влади (стаття 33 Закону), створює середовище для корупції та інших зловживань”
- „Запроваджений Законом України від 22.05.2003 року № 855-IV "Про реконструкцію та експлуатацію на платній основі автомобільної дороги Київ-Одеса" експеримент з організації, фінансування та виконання робіт з реконструкції (будівництва) автомобільних доріг в Україні ефективності запропонованої схеми не підтвердив і у такому вигляді застосовуватися надалі не повинен.”
- „На сьогодні відсутній нормативно-правовий акт щодо визначення конкретних напрямків та порядку використання коштів Державного бюджету України, передбачених на реструктуризацію вугільної промисловості.”
- „Нормативно-правове забезпечення з питань лісових відносин є недосконалим. Зобов'язання приватного власника відносно відтворення лісів, догляду за ними, охорони та захисту, нормативно не визначені. Механізм державного контролю за дотриманням лісового та природоохоронного законодавства лісокористувачами усіх форм власності, відсутній.”
- „Нормативно-правове забезпечення діяльності Фонду гарантування вкладів фізичних осіб в Україні та порядок формування і використання державних коштів, які за своїм походженням являються переважно бюджетними, є неповними та недосконалими, що суттєво обмежує сферу повноважень Фонду у порівнянні з міжнародною практикою, не дозволяючи Фонду брати участь у санації проблемних банків-учасників Фонду, контролювати діяльність ліквідаторів банків та залучених банків-агентів у частині гарантованого повернення заощаджень вкладникам.... Нормативно неврегульованими залишаються відносини, пов'язані з можливостями інвестування коштів Фонду в умовах відсутності аукціонів з продажу державних цінних паперів, розміщення їх на депозитах Національного банку України, плати за користування тимчасовими вільними залишками коштів Фонду Національним банком України, здійснення доплат фізичним особам у разі збільшення гарантованої суми відшкодування коштів, що негативно впливає на формування та використання коштів Фонду”.

3.3. Специфіка способу аудиту, що здійснюється Рахунковою палатою

Рахункова палата здійснює аудиторські перевірки не в розрізі бюджетних програм, а за окремими напрямами фінансування (наприклад, перевірка діяльності Міністерства внутрішніх справ здійснюється не в цілому, а лише в частині фінансування підготовки кадрів для системи МВС). За такого підходу до проведення аудиту виникає декілька проблем.

„Головне контрольно-ревізійне управління здійснює аудиторські перевірки у розрізі бюджетних програм, тоді як Рахункова палата – за окремими напрямами фінансування. Аудит за методикою КРУ є більш повним, комплексним, ретельним”

Із інтерв'ю із представником Головного контрольно-ревізійного управління

По-перше, досить часто виникає потреба у перевірці лише окремих видів діяльності з вибіркового кола суб'єктів, які здійснюють управління в одній сфері (так, управління у сфері підготовки кадрів для МВС здійснює не лише МВС, але і Міністерство освіти і науки). За такого підходу фактично неможливо оцінити загальну ефективність системи управління на об'єктах, що перевіряються, дослідити ефективність використання коштів по тих напрямках діяльності, які не входять до об'єкта перевірки. Відтак, аудит значною мірою набуває поверхового характеру. Крім того,

проведення перевірок за окремими напрямами фінансування об'єктивно породжує й інше питання: який саме парламентський комітет повинен забезпечити виконання висновків Рахункової палати? Адже в умовах, коли висновки стосуються діяльності декількох органів виконавчої влади, контроль за діяльністю яких здійснюють різні комітети, визначити головний комітет, який мав би втілювати в життя рекомендації РП, фактично неможливо. Тим більше, що сам механізм взаємодії різних парламентських комітетів у законопроектній та контрольній сферах до сих пір залишається законодавчо неконкретизованим. Рахункова палата ж адресує свої висновки і рекомендації не окремим комітетам, а парламенту в цілому. Саме тому, на наш погляд, структура моніторингу виконання Державного бюджету, який здійснює РП потребує перегляду.

3.4. Специфіка порушень

За результатами аналізу звітів Рахункової палати можна дійти висновку, що незаконне і неефективне використання бюджетних коштів зумовлюється не стільки недосконалістю чинних законів, скільки їх *навмисними порушеннями*. Іншими словами, який би досконалий закон не було прийнято парламентом, в українських умовах він завжди буде порушений.

Так, всупереч висновкам Рахункової палати та положенням Бюджетного кодексу, закон про Державний бюджет практично щороку приймаються з окремими невідповідностями Бюджетному кодексу. Рахункова палата постійно звертає увагу на невиконання або неналежне виконання міністерствами, іншими органами влади покладених на них законом обов'язків. Слід звернути увагу і на динаміку фактів незаконного (нецільового) використання коштів розпорядниками – з року в рік вона практично не змінюється, навіть після проведення РП повторних перевірок на підконтрольних об'єктах.

„Ефективність роботи РП суттєво знижують недоліки самого Закону „Про Рахункову палату”. Зараз статус РП врегульований значно гірше, порівно із контрольно-ревізійною службою. У Законі „Про Рахункову палату” необхідно закріпити право РП створювати свої територіальні представництва, визначити поняття „фінансового аудиту” та „аудиту ефективності”. Але проблеми в діяльності РП – це не лише проблеми недосконалості законодавства. Якщо ви подивитесь на висновки РП, то побачите, що вона звертає увагу передусім на невиконання законів, а не їх недосконалість”.

Із інтерв'ю із співробітником Комітету ВРУ з питань фінансів та банківської діяльності

3.5. Відсутність механізмів, які забезпечують виконання рекомендацій Рахункової палати об'єктами контролю

Чинне законодавство не передбачає дієвих механізмів, які б дозволили Рахунковій палаті впливати на виконання її рекомендацій підконтрольним об'єктам. Традиційно реагування на висновки РП зводиться до:

- а) розроблення планів удосконалення управління коштами на підконтрольних об'єктах;
- б) внесенням певних змін до внутрішніх актів;
- в) надання РП формальної відповіді про те, що „вживаються заходи, спрямовані на усунення порушень”, без конкретизації змісту таких заходів;
- г) винесенням доган (у більшості випадків) винним працівникам підконтрольних РП об'єктів або звільненням винних працівників з відповідних посад (в поодиноких випадках).

Іншими словами, рекомендації РП виконуються *суто формально*. Аналогічна проблема, як свідчать результати співбесід з представниками Головного контрольно-ревізійного управління України, характерна для діяльності не лише РП, але і ГоловКРУ – ГоловКРУ виявляє порушення, у тому числі і ті, які мають ознаки злочину, однак в силу свого статусу (контрольно-ревізійна служба є органом в системі Міністерства фінансів і не має статусу міністерства) не може примусово забезпечити виконання своїх рекомендацій; в ряді випадків прокуратура ніяк не реагує на матеріали, які надсилаються КРУ.

„Для підвищення ефективності діяльності Рахункової палати необхідно удосконалити її нормативно-правові акти, внести зміни до Закону „Про Рахункову палату”, переглянути Регламент Рахункової палати, напрямки діяльності департаментів тощо. Але головне – не в законодавчій базі, а в забезпеченні відповідного реагування з боку керівництва об'єктів перевірок на офіційні документи Рахункової палати щодо виправлення виявлених недоліків”

Із інтерв'ю із народним депутатом України Г.Пономаренком (Фракція комуністів)

3.6. Недоліки у формуванні та організації роботи комітетів

Недосконалість взаємодії Рахункової палати та Верховної Ради України певною мірою зумовлюється недоліками у формуванні організації роботи парламентських комітетів. На відміну від багатьох інших держав, при формуванні складу парламентських комітетів

часто порушується принцип пропорційного представництва депутатських фракцій (одні фракції пере представлені в комітеті, інші – не мають у ньому своїх представників взагалі), чисельність і рівень законопроектного навантаження на комітети і їх членів також є нерівномірним – одні комітети розглядають 5-10 законопроектів на рік і нараховують менше 10 членів, тоді як інші – близько 200 законопроектів на рік і мають у своєму складі всього близько 20 членів. Між самими комітетами повноваження розподілено без належного обґрунтування (наприклад, проведення адміністративної реформи фактично забезпечують два комітети). До інших недоліків діяльності комітетів слід віднести часту відсутність кворуму на засіданнях і зумовлену такою відсутністю практику заочного голосування (без присутності та участі в обговоренні), повну закритість роботи комітетів (з 24 комітетів, які створювались у парламенті 4 скликання веб-сторінки мали лише 6; причому ці сторінки не підтримувались в актуальному стані; стенограми і протоколи засідань комітетів, результати голосування, офіційно ніде не оприлюднюються, доступ до них є закритим). Існуюча в Україні модель „слабких комітетів”, за якої законотворення в основному відбувається в сесійній залі парламенту, а не на засіданнях комітетів, не сприяє активізації взаємодії РП з парламентськими комітетами.

Таблиця 1. Законопроектне навантаження на парламентські комітети та їхніх членів, 2003 – 2005 рр.

Назва комітету	Середнє законопроектне „навантаження” на одного члена комітету за 2005 рік (вноситься законопроектів на одного члена комітету за рік)	Кількість проектів законів, відповідальним за підготовку яких визначено відповідний комітет, у розрізі років		
		2003	2004	2005
1) Комітет з питань охорони здоров'я, материнства та дитинства	4	18	21	36
2) Комітет у справах пенсіонерів, ветеранів та інвалідів	7	54	62	67
3) Комітет з питань культури і духовності	2	12	18	19
4) Комітет з питань молодіжної політики, фізичної культури, спорту і туризму	1	11	14	13
5) Комітет з питань Європейської інтеграції	1	1	5	5
6) Комітет з питань свободи слова та інформації	2	25	26	22
7) Комітет з питань науки і освіти		33	28	36
8) Комітет з питань прав людини, національних меншин і міжнародних відносин	2	21	16	24
9) Комітет з питань соціальної політики та праці	4	68	43	54
10) Комітет з питань екологічної політики, природокористування та ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи	2	35	22	35
11) Комітет з питань законодавчого забезпечення правоохоронної діяльності	5	80	80	82
12) Комітет з питань національної безпеки і оборони	3	46	37	40
13) Комітет з питань боротьби з організованою злочинністю і корупцією	1	12	6	11
14) Комітет з питань Регламенту, депутатської етики та організації роботи Верховної Ради України	1	12	5	11
15) Комітет з питань державного будівництва та місцевого самоврядування	5	35	71	88
16) Комітет у закордонних справах	3	71	58	49
17) Комітет з питань правової політики	4	68	75	78
18) Комітет з питань промислової політики і підприємництва	1	20	19	26
19) Комітет з питань будівництва, транспорту, житлово-комунального господарства і зв'язку	2	39	30	38
20) Комітет з питань аграрної політики та земельних відносин	4	84	40	90
21) Комітет з питань економічної політики, управління народним господарством, власності та інвестицій	6	123	128	136
22) Комітет з питань фінансів і банківської діяльності	11	214	228	289
23) Комітет з питань паливно-енергетичного комплексу, ядерної політики та ядерної безпеки	1	22	19	19
24) Комітет з питань бюджету	3	95	127	113
Середнє законопроектне навантаження на комітет за рік		49	48	55

3.7. Загальна неефективність парламентського контролю і інституту політичної відповідальності Уряду

Рівень впливовості висновків Рахункової палати на діяльність об'єктів перевірок і значення відповідних висновків для парламенту є прямим віддзеркаленням загальної ефективності парламентського контролю. А практика роботи парламенту дозволяє говорити про неефективність його контрольної діяльності в цілому. Це знаходить своє відображення у:

- відсутності чіткого розмежування між різними формами парламентського контролю, такими, зокрема, як парламентські слухання та Дні Уряду у Верховній Раді України;
- відсутності будь-якої офіційної реакції з боку парламенту на звіти про виконання Державного бюджету України, подані Кабінетом Міністрів України (за результатами розгляду звітів з 1999 року парламент приймав рішення лише одного разу);
- безрезультатності діяльності більшості тимчасових слідчих комісій, що створюються парламентом;
- частому визнанні діяльності уряду незадовільною (недостатньою) без притягнення уряду до політичної відповідальності;
- виявленям одних і тих же невирішених урядом проблем під час здійснення парламентського контролю (наприклад, під час проведення парламентських слухань з проблем закриття ЧАЕС Верховна Рада щороку вимагала від Кабінету Міністрів створити реєстр постраждалих від наслідків Чорнобильської катастрофи; аналогічні рекомендації містились також і в одному з висновків Рахункової палати, однак ніяких кроків у напрямі врахування відповідних рекомендацій зроблено не було).

4. Висновки

4.1. З метою забезпечення більш ефективної взаємодії РП з парламентом у структурі Рахункової палати доцільно створити окремий підрозділ (департамент, управління), відповідальний за зв'язки з парламентськими комітетами, фракціями та групами. . Такий підрозділ відіграватиме важливу дорадчу роль в процесах формування політики та стратегій, а відтак підвищуватиме їхню ефективність і контрольованість.

4.2. Хоча у висновках Рахункової палати значна увага приділяється встановленню незаконного або неефективного використання бюджетних коштів, Рахункова палата обмежується загальними рекомендаціями щодо удосконалення існуючої нормативної бази. Відповідні рекомендації доцільно формулювати більш чітко (наприклад, визначати положення, які мають бути вилучені із законів, або конкретні зміни, які слід внести до законів). Також варто передбачити обов'язкове надання Рахунковою палатою висновків не лише на законопроекти з питань бюджету і фінансів (як передбачено Законом „Про Рахункову палату”), але і на законопроекти в інших сферах, реалізація яких у разі прийняття може вплинути на доходну або видаткову частину Державного бюджету. Такий захід узгоджується з міркуваннями, наведеними вище (п. 12), і дозволить суттєво збільшити практичний ефект від роботи й висновків Рахункової палати.

4.3. Найбільш вагомими чинниками, які зменшують парламентський попит на висновки і рекомендації Рахункової палати є: а) навмисне невиконання законів органами виконавчої влади, яке призводить до незаконного та неефективного використання бюджетних коштів; б) відсутність (або формальність) реагування на висновки і рекомендації РП з боку правоохоронних органів, керівників підконтрольних РП об'єктів та самого парламенту; в) неефективність всієї системи парламентського контролю, яка посилює політичну безвідповідальність Кабінету Міністрів та підконтрольних йому органів. Хоча проблема правового нігілізму не може бути вирішена виключно правовими методами, однак дієвість рекомендацій Рахункової палати можна було б суттєво посилити шляхом закріплення за нею права звернення до адміністративних і господарських судів з позовами про визнання певних

актів незаконними або про відшкодування збитків, заподіяних державі (більш детально див. Розділ 1 цього дослідження)

4.4. Підвищення ефективності взаємодії Рахункової палати з парламентськими комітетами потребує удосконалення процедури формування та організації діяльності самих комітетів. Зокрема, формування персонального складу комітетів має здійснюватись з дотриманням принципу пропорційного представництва фракцій і груп; у Законі „Про комітети Верховної Ради України” мають бути передбачені механізми забезпечення гласності роботи парламентських комітетів (оприлюднення порядку денного засідань, результатів голосування та розгляду питань тощо); порядок та підстави проведення спільних засідань комітетів, процедура ініціювання таких засідань тощо. Недоцільним є і збереження практики заочного голосування без фактичної присутності на засіданні комітету.

РОЗДІЛ 3. ВЗАЄМОДІЯ РАХУНКОВОЇ ПАЛАТИ З ГОЛОВНИМ КОНТРОЛЬНО-РЕВІЗІЙНИМ УПРАВЛІННЯМ УКРАЇНИ

Рахункова палата, на відміну від Контрольно-ревізійного управління (КРУ), є конституційним органом. Відповідно до нової редакції Статті 98 Конституції України „Контроль від імені Верховної Ради України за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використання здійснює Рахункова палата” (раніше Конституція давала право РП здійснювати контроль тільки за видатковою частиною бюджету).

1. Повноваження

Головне, що відрізняє обидві організації – це обсяг їхніх повноважень. І хоча для кожної із цих інституцій існує окремий закон, де детально визначені їхні функції, права та обов’язки, з метою порівняння ми звернулися до Бюджетного кодексу (див. Таблицю).

Таблиця. Повноваження РП та КРУ за дотриманням бюджетного законодавства.

Повноваження РП (Стаття 110)	Повноваження КРУ (Стаття 113)
<ol style="list-style-type: none">1) контроль за використанням коштів Державного бюджету відповідно до закону про Державний бюджет;2) контроль за утворенням, обслуговуванням і погашенням державного боргу України;3) контроль за ефективністю використання та управління коштами Державного бюджету;4) контроль за використанням бюджетних коштів у частині фінансування повноважень місцевих державних адміністрацій та делегованих місцевому самоврядуванню повноважень органів виконавчої влади по доходах і видатках.	<ol style="list-style-type: none">1) контроль за цільовим та ефективним використанням коштів державного бюджету та місцевих бюджетів;2) контроль за цільовим використанням і своєчасним поверненням кредитів, одержаних під гарантію Кабінету Міністрів України;3) контроль за порядком ведення бухгалтерського обліку та достовірністю звітності про виконання Державного бюджету України та місцевих бюджетів, кошторисів.

Таким чином, РП здійснює контроль тільки за видатками та фінансовими операціями, які мають відношення до Державного бюджету, а КРУ – як державного так і місцевих бюджетів. Контроль за державним боргом здійснює виключно РП.

Крім того, РП має повноваження щодо міжнародної діяльності (як вищий орган державного контролю України) та бюджетного процесу: дає свою оцінку проекту бюджету на наступний рік, здійснює аналіз виконання поточного бюджету, а з першого січня 2006р. (відповідно до нової редакції Конституції) РП також контролює доходну частину державного бюджету.

КРУ ж контролює державні фонди та проводить ревізії та перевірки використання і збереження державного та комунального майна, в т.ч. майна, що передано в користування.

Для КРУ існує також верхня межа підконтрольності. КРУ має право контролювати міністерства та інші органи

Чинним законодавством України визначене коло організацій, які здійснюють окремі функції і завдання державного контролю. Однак треба визнати, що чітке розмежування завдань, повноважень дотепер відсутнє. Немає і ясності в питанні взаємодії всіх контролюючих органів, як між собою, так і з інститутом аудиту, що оперує поза системою контролю. Відсутність координації діяльності контролюючих органів, єдиної інформаційної й методологічної бази, у чималому ступені знижує ефективність загальної роботи, утруднює досягнення загальної мети. Справа не тільки в тім, що під час відсутності координації можливі багаторазові відволікання сил контролюючих органів і об’єктів контролю, а й у тім, що, маючи різні завдання, контрольні органи на основі одних і тих же вихідних даних, з позицій тих самих принципів контролю (ефективність, законність, тотальність) можуть зробити (і роблять) різні висновки.

В. Симоненко, Голова РП

виконавчої влади, державні фонди, бюджетні установи і суб'єкти господарювання державного сектору економіки, а також підприємства і організації, які отримують (отримували в періоді, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів та державних фондів або використовують (використовували у періоді, який перевіряється) державне чи комунальне майно.³² На розпорядників бюджетних коштів, статус яких перевищує міністерський, компетенція КРУ не поширюється. Сюди відносяться КМУ, Верховна Рада, органи судової влади, Секретаріат Президента України, Рада національної безпеки і оборони, Рахункова палата, ЦВК та ін. органи. КРУ може здійснювати контроль цих органів лише з ініціативи останніх. Натомість, зазначені органи підконтрольні РП.³³

Загалом, КРУ здійснює інспектування та аудит законності окремих бюджетних установ та організацій (хоча КРУ також здійснює аудит ефективності державних програм), в той час як РП зосереджує увагу на аудиті законності (також з елементами аудиту ефективності) певного напрямку чи сфери діяльності. Наприклад:

- використання коштів Державного бюджету України, виділених Міністерству освіти і науки України на підготовку робітничих кадрів,
- ефективності дій державних органів влади при здійсненні операцій з конфіскованим і безхазяйним майном,
- використання коштів Державного бюджету України на соціальний захист ветеранів війни.

2. Підпорядкованість

РП, як і переважна більшість ВОФК інших країн, підпорядковується Верховній Раді, КРУ є частиною Міністерства фінансів України.

Ми започатковуємо здійснення аудиту функцій (наприклад, аудит ефективності функціонування системи державних закупівель), який дещо схожий на аудити РП за напрямками.

Із бесіди із одним із фахівців КРУ

Я не вважаю, що РП не потрібна і усі її функції може виконувати КРУ. Адже КРУ підпорядковується Кабінету Міністрів, а відтак, не є незалежним від виконавчої влади і не може критикувати діяльність Кабінету Міністрів. Що Кабмін скаже, те КРУ й робить... А РП може давати незалежні висновки.

Із бесіди з одним із фахівців комітету Верховної Ради

3. Персонал

Станом на 1 січня 2005р. в РП працювало 340 чоловік, з них 320 – держслужбовців, а у КРУ станом на 1 січня 2006р. – 8,6тис. чоловік, з яких більше як 6,5тис.чоловік. – контролерів-ревизорів. При цьому за 2004р. РП проведено 563 контрольні, контрольньо-аналітичні та експертні заходи, а КРУ – 31,78тис. ревізій та перевірок. Таким чином, на одного працюючого в РП припадає приблизно 1,7 перевірок в рік, а у КРУ – 3,7.

4. Регіональні відділення

Створення регіональних відділень РП почалося тільки з середини 2004р., після прийняття постанови Верховної Ради України від 15.06.2004 № 1784-IV "Про створення територіальних представництв Рахункової палати", – постановою Колегії Рахункової палати від 19.07.2004 № 15-3 було прийнято рішення щодо створення 10 територіальних управлінь:

Зараз функціонує лише 5 підрозділів – у Дніпропетровську, Донецьку, Києві, Львові та Одесі. Причому, видається, що ретельного планування і обґрунтування потреби в територіальних підрозділах не було:

³² Закон України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» № 2939 від 26.03.1993, ст.2.

³³ «На варті державного добра», К. «Піраміда», 2005р., с.131.

*Чому створюють підрозділи Рахункової палати не у всіх областях? А, скільки виділили коштів, стільки і створюють...
Із бесіди з одним із фахівців комітетів Верховної Ради*

Натомість КРУ має досить розгалужену територіальну структуру: свої підрозділи у кожних області та районі, в АР Крим, у м. Києві та м. Севастополі, підрозділи у містах та районах міста, а також міжрайонні контрольні-ревізійні підрозділи.

5. Фінансування

Кошти на функціонування РП виділяються із державного бюджету напряму (є окремий рядок у державному бюджеті), а КРУ як частина Мінфіну – фінансується з коштів, які виділені на міністерство. У 2005р. було виділено 28,8млн.грн. та 210,6млн.грн. на РП та КРУ відповідно. Таким чином, на одного працюючого в РП припадало 84,7тис.грн. на рік, а в КРУ – 24,5тис.грн. Оскільки лєвова частка усіх видатків в обох організаціях припадає на заробітну плату, то, власне, різниця в заробітній платі і пояснює вказану вище різницю. Однак, РП повинна ще довести, що вищі зарплати її працівників обґрунтовані вищою продуктивністю праці і ефективністю їхньої роботи (принаймні кількість перевірок на одного працюючого більші у КРУ).

6. Прозорість

Побіжний погляд на матеріали, які доступні пересічному громадянину, дозволяє зробити висновок про більшу прозорість КРУ, у порівнянні з РП.

⇒ Плани перевірок КРУ, на відміну від РП, розміщені на її веб-сторінці.

⇒ РП має один стандарт проведення аудиту – "Порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів"³⁴, КРУ – дев'ять стандартів³⁵:

1. "Терміни, які вживаються в Стандартах державного фінансового контролю".
2. "Планування державного фінансового контролю"
3. "Організація та виконання контрольних заходів"
4. "Документування результатів та формування матеріалів контрольних заходів, порядок їх опрацювання і використання"
5. "Здійснення контрольних заходів в умовах електронного зберігання і обробки інформації, яка підлягає дослідженню"
6. "Оцінка стану внутрішнього фінансового контролю"
7. "Попередження правопорушень з боку суб'єктів державного фінансового контролю та їх посадових осіб"
8. "Оприлюднення результатів державного фінансового контролю"
9. "Взаємодія з правоохоронними органами"

Попри те що Стандарт РП містить багато аспектів і багато в чому замінює кілька стандартів КРУ, Стандарт РП більш загальний (містить менше конкретних положень), а, отже, дає більшу свободу для довільного трактування питань якості при здійсненні аудиту.

⇒ РП пізніше оприлюднює свої щорічні звіти³⁶. Так, станом на 15 травня 2006р. на Інтернет-сторінці КРУ був розміщений Звіт про діяльність КРУ у 2005р., а РП оприлюднила тільки Звіт про використання коштів за 2005р. (на сайті РП повний звіт про

³⁴ Постанова Колегії РП від 27 грудня 2004р. №28-6, зареєстрована в Міністерстві юстиції України 28 січня 2005р.

³⁵ Див. Наказ Головки КРУ від 9 серпня 2002р. №168 „Про затвердження Стандартів державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна”, зареєстрованого в Мін'юсті 17 вересня 2002р. та Наказ Головки КРУ від 13 липня 2004р. №185 „Про затвердження Стандарту державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна”, зареєстрованого в Мін'юсті 28 липня 2004р.

³⁶ Довільність трактування норм законодавства полягає в тому, що, наприклад, статтею 35 Закону про РП визначено, що РП щорічно подає Верховній Раді загальний письмовий звіт про результати виконання доручень Верховної Ради України, проведених перевірок, ревізій та обслідувань, не пізніше 1 грудня. Однак законом не визначено, якого саме року: звітного, наступного за звітним чи через 5 років.

її діяльність датувався ще 2004 роком). Крім того, структура і зміст звіту КРУ є більш зручними для користувача.

⇒ Посадовці КРУ радше ідуть на контакт з громадськістю. Про це можна зробити висновок із часу, який затратила наша установа на організацію зустрічей з фахівцями відповідних установ: значно менше зусиль було затрачено на організацію відповідних зустрічей з КРУ, а результати цих зустрічей були більш ефективними.

7. Взаємодія КРУ та РП

Відповідно до закону про РП, РП взаємодіє з іншими контролюючими органами на правах підзвітності цих органів Рахунковій палаті, а не їх колегіальності та рівноцінної співпраці.

Із статті 21 Закону України про РП

Усі контрольні органи, створені відповідно до законів України ... зобов'язані сприяти діяльності Рахункової палати, надавати за її запитами інформацію про результати перевірок та ревізій, які ними проведено. Рахункова палата в межах своєї компетенції може залучати до участі у здійсненні контрольно-ревізійної діяльності державні контрольні органи та їх представників.

Для покращання співпраці та налагодження чіткої координації між цими органами, усунення дублювання при здійсненні контрольних заходів РП та КРУ затвердили «Порядок взаємодії Рахункової палати та Головного контрольно-ревізійного управління України при організації та здійсненні контролю за використанням бюджетних коштів»³⁷. Відповідно до цього порядку, основними формами взаємодії цих органів є:

- координація дій при плануванні, організації та проведенні ревізій і перевірок;
- проведення спільних засідань колегій РП та КРУ, круглих столів, нарад, семінарів;
- обмін інформацією з питань, які належать до компетенції РП та КРУ.

На практиці ж, така координація здійснюється досить слабо.

Співпраця з РП проходить досить складно. Але дублювання контрольних заходів відбувається рідше, ніж колись, але інколи відбувається...

Із бесіди з одним із фахівців комітетів Верховної Ради

Органи КРУ в АР Крим, областях, Києві та Севастополі входять до складу державної контрольно-ревізійної служби і підпорядковуються ГоловКРУ України³⁸, а територіальні представництва РП утворено як структурні

підрозділи її апарату³⁹. Таким чином, взаємодія між територіальними представництвами РП та органами КРУ здійснюється лише через їх центральні апарати.

Про недосконалість системи взаємодії між РП та КРУ свідчить той факт, що з трьох звітів по аудиту ефективності, які, як приклади своєї роботи надала нам КРУ, два були повторенням аудитів, які здійснювала РП у той самий період часу.

Так, «Аудит ефективності функціонування системи державних закупівель в Україні», здійснений КРУ у 2006р. і який охоплює період 2004-2005рр. перекликається з Звітами «Про результати контрольних заходів, проведених РП у 2005р., з питань державних закупівель, формування і розміщення державного замовлення» (оприлюдненого у 2006р.) та «Про результати контрольних заходів, проведених РП у 2004р., щодо дотримання розпорядниками бюджетних коштів вимог Закону України "Про закупівлю товарів, робіт і послуг за державні кошти" при використанні коштів державного бюджету України». Аудиторський звіт КРУ «Ефективність використання бюджетних коштів на підтримку тваринництва та рослинництва в системі Міністерства аграрної політики за 2002-2005рр.», опублікований у 2006р. співзвучний із Звітами РП «Про результати перевірки використання коштів Державного

³⁷ Затверджено постановою РП від 22 листопада 2001р. №27-4 та постановою колегії ГоловКРУ від 19 жовтня 2001р. №20.

³⁸ Закон України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» № 2939 від 26.03.1993, ст.4.

³⁹ Постанова КМУ „Питання створення територіальних представництв Рахункової палати” від 18.11.2004, п.1.

бюджету України, виділених у 2003-2004рр. та I кварталі 2005р. на фінансову підтримку виробництва продукції тваринництва та рослинництва» та «Про результати аналізу та перевірки ефективності використання коштів державного бюджету на виконання цільових програм підтримки сільськогосподарських товаровиробників у 2004р.»

8. Висновки

Як було зазначено вище, багато функцій та повноважень РП та КРУ дублюються. Оскільки РП є конституційним органом та незалежним від виконавчої влади, на певному етапі свого розвитку вона стала загрозою для існування КРУ. Тим більше, що фінансовий контроль, який здійснював КРУ, зазвичай мав фіскальний характер, щодо часу здійснення – переважно наступний, а система контрольних процедур була спрямована насамперед на пошук відхилень від установлених норм і правил, тобто фінансових порушень, а також виявлення та покарання винних осіб. КРУ в сприйнятті громадськості розглядався як силовий орган, який часто використовували бізнес-структури у боротьбі з конкурентами за ринки та сфери впливу.

В такій ситуації для КРУ було життєво необхідним вдосконалювати свою роботу та шукати ефективних шляхів здійснення своїх функцій. В результаті, КРУ вдалося на досить високому фаховому рівні започаткувати здійснення аудиту ефективності (про що йдеться у відповідному розділі), зробити прозорою для громадськості свою діяльність та ефективно витратити кошти на своє функціонування. В той же час, РП, можливо, в тому числі через свій статус та впевненість у завтрашньому дні, маючи значні повноваження та фінансові ресурси, поки що не вдалося досягти таких же результатів.

Загалом, оскільки, окрім РП та КРУ, в Україні існує безліч інших органів, які мають право здійснювати контроль за фінансово-господарською діяльністю підприємств, установ та організацій, і повноваження яких певним чином дублюються, сьогодні назріла необхідність прийняття закону про державний фінансовий контроль, який би визначив єдині правові та організаційні засади здійснення контролю, базову структуру, суб'єкти та об'єкти контролю.

У всіх країнах, особливо тих, які стали на лінію європейської інтеграції, такої організації, як Контрольно-ревізійне управління, не існує, це рудимент планової соціалістичної системи. Вона в нас із реліктової чомусь стає передовою, таке враження, що йде мутація цього органу.

В.Симоненко, Голова РП, в інтерв'ю «Столичним новостям» (№23, 2002р.)

РОЗДІЛ 4. АНАЛІЗ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ РАХУНКОВОЇ ПАЛАТИ ТА ЇЇ КАДРОВОГО ПОТЕНЦІАЛУ

1. Типи аудиту, що здійснюються Рахунковою палатою

Відповідно до Стандартів INTOSAI:

Для аналізу ступеня запровадження і використання РП кожного із цих аудитів ми користувалися загальними щорічними звітами РП та бюлетенями й офіційними повідомленнями, які присвячені контролю видатків на соціальну сферу та соціальну політику.

1.1. Аудит правильності

Оскільки ми не мали доступу до первинних документів – аудиторських висновків та актів, прямих доказів, що перевірка/оцінка бухгалтерської документації і підготовка висновку стосовно фінансових звітів проводиться, ми не маємо. Однак, непрямі докази, як то зазначення, що громадською організацією АМУПП „допускалися сумнівні фінансові операції через посередників при здійсненні поліграфічних замовлень та проведенні семінарів на загальну суму 210,0 тис. грн.”⁴⁰, вказують, що РП проводить такий вид аудиту.

Крім того, виглядає, що оцінка стану дотримання об'єктом аудиту чинного законодавства, а також перевірка правильності та доцільності адміністративних рішень, які приймаються об'єктом аудиту, є основними видами аудиту, які здійснює РП. В усіх доступних звітах РП основний акцент робиться, власне, на аудиті законності. Основні питання, які розглядаються при цьому: Чи виконуються відповідні закони та підзаконні акти об'єктом перевірки і чи кошти, які виділяються із державного бюджету на ті чи інші цілі, використовують за призначенням.

Однак РП не здійснює регулярної перевірки фінансової звітності кожної державної установи і не надає висновку стосовно фінансової звітності Уряду загалом: у звітах міститься результати численних тематичних перевірок у різних сферах, але немає загальної оцінки стану державних фінансів.

1.2. Аудит результатів діяльності

Чудовим прикладом проведення аудиту економності, а також оцінки узгодженості політики та наслідків політики є аудит ефективності управління лісовими ресурсами Карпатського регіону України⁴¹ опублікований у 2004р. Хоча це дослідження було проведено в рамках проекту на підтримку РП, фінансованого Європейською комісією та за

Стандарти INTOSAI

1.0.40. До аудиту результатів діяльності відноситься аудити економії, ефективності та результативності. Він передбачає:
(а) визначення обсягів економії, досягнутої в управлінні завдяки застосуванню ефективних адміністративних практики і принципів та впровадженню ефективної управлінської політики;
(б) перевірка ефективності використання людських, фінансових та інших ресурсів, включаючи перевірку інформаційних систем, оцінок результатів та їх моніторинг; аналіз заходів, вжитих об'єктом аудиту для усунення виявлених недоліків;
(в) перевірка результативності діяльності щодо виконання намічених цілей об'єкта аудиту та аналіз фактичних наслідків діяльності у порівнянні із запланованими.
1.0.41. Буває так, що відповідні сфери перевірки правильності і оцінка результатів переплітаються між собою; у такому випадку класифікація того чи іншого з цих аудитів залежатиме від їхньої кінцевої мети.

⁴⁰ Аналіз використання коштів Державного бюджету України на виконання молодіжних та соціальних програм / За матеріалами Колегії Рахункової палати від 20.12.2000 року / Відпов. за випуск департамент контролю видатків на соціальну сферу та науку. - Київ: Рахункова палата України, 2001.- Випуск 2. – http://www.ac-rada.gov.ua/achamber/control/uk/publish/article/main?art_id=154271&cat_id=38966

⁴¹ Випуск 1. Звіт про результати аудиту ефективності управління лісовими ресурсами Карпатського регіону України. – http://www.ac-rada.gov.ua/achamber/control/uk/publish/category/main?cat_id=38962&page=1

сприяння іноземних фахівців, поза сумнівом, воно свідчить про спроможність РП здійснювати такі типи аудиту.

З іншого боку, окрім цього звіту мало із звітів РП говорить про використання аудиту економності. Є лише окремі узагальнені висновки вищих посадових осіб, які нагадують висновки аудиту економності, проте, здебільшого, не базуються на такому аудиті. Висловлювання Голови РП, В. Симоненка є, власне, прикладом цього:

„Запровадження нових механізмів заохочення підприємств до створення робочих місць для інвалідів та організація надомної форми праці замість розпорошення коштів за 16 напрямками, які, переважно, мають опосередковане відношення до реабілітації інвалідів, дозволило б, за наявної фінансової бази, повністю забезпечити потреби інвалідів у працевлаштуванні та уникнути неефективного використання бюджетних коштів”⁴²

Або в одному із звітів:

„При плануванні видатків на оздоровлення дітей-сиріт, дітей, позбавлених батьківського піклування, дітей із багатодітних сімей, схильних до правопорушень, спостерігається недержавний підхід ... На загальну кількість дітей зазначених категорій, а їх понад 130 тисяч чоловік, передбачено лише по 30 копійок на особу. У той же час, для проведення конференції протягом семи днів у липні 2000 року в Криму, для жителів міста Києва, за програмою "Конференція молодих науковців", затрачено на одну особу понад 1000 грн.”⁴³

Аудит ефективності РП практично не проводиться.

1.3. Аудит результативності

Зазвичай, при проведенні аудиту законності проводиться також аудит результативності у тому сенсі, що заявлена мета програми порівнюється із відповідними результатами. Наприклад,

Аудит ефективності Рахунковою палатою не проводиться.

Із інтерв'ю з посадовою особою КРУ

„Колегія Рахункової палати на підставі перевірки та аналізу використання коштів державного бюджету, виділених на виконання Програми "Зерно України - 2001-2004", зробила висновок, що запроваджена Урядом система фінансування виконання Програми за рахунок бюджетних коштів ... не дала змоги забезпечити досягнення основної мети Програми - збільшення валового виробництва зерна.”

Або

„Мета, визначена Комплексною програмою щодо забезпечення житлом військовослужбовців та членів їх сімей, не досягнута.”⁴⁴

Таким чином, РП проводить у повній мірі аудит законності та, по всій видимості, фінансовий аудит. Є також плани здійснювати інші види аудиту. Так, в стандартах аудиту РП⁴⁵ міститься визначення, що таке ефективність як економічна категорія, (до речі, за цим

⁴² Більшість створених робочих місць для інвалідів були умовними. Офіційне повідомлення РП від 22 листопада 2005р. – http://www.ac-rada.gov.ua/achamber/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=465283&cat_id=502&ctime=1134035157480.

⁴³ Аналіз використання коштів Державного бюджету України на виконання молодіжних та соціальних програм / За матеріалами Колегії Рахункової палати від 20.12.2000 року / Відпов. за випуск департамент контролю видатків на соціальну сферу та науку. - Київ: Рахункова палата України, 2001.- Випуск 2. – http://www.ac-rada.gov.ua/achamber/control/uk/publish/article/main?art_id=154271&cat_id=38966

⁴⁴ Звіт Рахункової палати України за 2004 рік., Київ 2005. – http://www.ac-rada.gov.ua/achamber/control/uk/publish/article?art_id=374984&cat_id=32826#To1

⁴⁵ Постанова Колегії Рахункової палати "Про затвердження Стандарту Рахункової палати "Порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів" від 27 грудня 2004р. №28-6, зареєстрована в Міністерстві юстиції 28 січня 2005р.

визначенням, сюди відносять і продуктивність, і результативність і економність, тобто охоплюються аудит ефективності, результативності та економності), а також є вимога визначення критеріїв оцінки ефективності використання державних коштів у програмі перевірки, якщо метою перевірки передбачено визначення ефективності. Окрім того, у звіті-2004 РП заявлено, що

*"структура виявлених порушень у використанні бюджетних коштів свідчить, що в останні роки аналітична складова у проведенні контрольних заходів, тобто, впровадження у практику елементів аудиту ефективності використання коштів державного бюджету та державних позабюджетних фондів, оцінки ефективності управлінських рішень Уряду, міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, установ, організацій та підприємств, що перевірялися, набуло стабільного характеру."*⁴⁶

Таким чином, РП визнає, що поки що вона застосовує тільки окремі елементи аудитів економності, ефективності та результативності. Видається ймовірним, що оцінку політиці, яка здійснюється владою, в тому числі і у сфері соціальних послуг, РП якісно зможе дати тільки після того, як нею будуть вдосконалені означені вище типи аудиту. Окрім того, РП слід вдосконалити деякі аспекти проведення аудиту правильності, а саме: дати загальну оцінку стану фінансової звітності уряду, базуючись на перевірці бухгалтерських документів державних структур – споживачів найбільших коштів державного бюджету.

Для виявлення аналітичних процедур, що застосовуються при проведенні аудиту ми брали до уваги ті звіти РП, які стосувалися тематики надання соціальних послуг. Таким чином, в нашу вибірку ввійшли такі звіти:

- Про результати перевірки використання коштів Державного бюджету України на соціальний захист ветеранів війни, опублікований у 2006р. і який охоплює 2004 рік та I півріччя 2005 року.
- Про результати аналізу та перевірки формування і виконання бюджету Пенсійного фонду України, опублікований у 2005р. і який охоплює 2004 рік та I півріччя 2005 року.
- Про результати перевірки використання коштів державного бюджету в 2002 році на виплату щорічної разової грошової допомоги ветеранам війни, опублікований у 2002 р.

Усі вказані звіти зосереджені на наступному:

- Надання інформації про стан справ (законодавчі акти, якими забезпечено підставу для надання тих чи інших соціальних послуг; кількість осіб, які мають право на таку послугу; планові та фактичні витрати державного бюджету на забезпечення виконання норм законодавства; ступінь виконання цих норм).
- Констатація фактів відхилення фактичного стану справ від того, який мав би бути за українським законодавством.
- Виявлення причин (в основному прогалин у правовому регулюванні), які призвели до невиконання тих чи інших норм закону.

У вказаних звітах немає глибокого аналізу даних статистичної звітності, показників динаміки, системи управління та внутрішнього контролю, можливості альтернативних видатків та інших підходів, які застосовуються при здійсненні аудиту результатів діяльності.

1.3 Здійснення аудиту результатів діяльності (аудиту ефективності) КРУ.

Слід зазначити, що в плані розробки методологічної бази (принаймні такої, що доступна для пересічного громадянина) для проведення аудиту ефективності, КРУ набагато випередила РП. Так, КРУ керується відповідною Постановою КМУ, прийнятою ще у серпні

⁴⁶ Звіт Рахункової палати України за 2004 рік., Київ 2005. – http://www.ac-rada.gov.ua/achamber/control/uk/publish/article?art_id=374984&cat_id=32826#Tol

2004р.⁴⁷ (із відповідними змінами внесеними у березні 2006р.), якою затверджується відповідний порядок здійснення аудиту ефективності. Тут визначається основні завдання цього типу аудиту, шляхи його здійснення, методи оприлюднення тощо. Хоча КРУ здійснює цей тип аудиту десь один раз на десять аудитів фінансової звітності та законності, і їхні звіти не є оприлюднені, повідомлення ЗМІ вказують, що існує певний прогрес у цьому напрямі. Мова йде про статтю "Система соціальної допомоги: проблем безліч і всі вони потребують вирішення" начальника КРУ в Дніпропетровській області.⁴⁸

Окрім того, при зустрічі із посадовими особами КРУ нам було запропоновано для ознайомлення кілька аудиторських звітів, у яких оцінювалася ефективність окремих бюджетних програм та напрямків діяльності державного сектора. В цих аудиторських звітах було зроблено ґрунтовний аналіз причин неефективності бюджетних програм, проаналізовано дані статистичної звітності, виявлено недоліки у процедурних та операційних процесах а також застосовано метод інтерв'ювання зацікавлених осіб і на основі цих даних – вироблено пропозиції щодо вдосконалення відповідних напрямків та програм.

1.4. Висновки

РП здійснює у повній мірі аудит законності та, в деяких випадках, аудит правильності. Однак РП не здійснює регулярної перевірки фінансової звітності кожної державної установи і не надає висновку стосовно фінансової звітності уряду загалом. Крім того, РП практично не здійснює аудитів результатів діяльності. В цьому виді аудиту (як і в аудиті правильності), на даний момент РП значно поступається КРУ.

В результаті, РП практично не здійснює оцінку ефективності урядової політики або програми, не дає оцінку ефективності розподілу ресурсів держави на здійснення політики, програм і проектів, та не оцінює альтернативних шляхів подальшої діяльності урядових структур.

Крім того, РП не застосовує (поки що) новітніх методів аналізу, а зосереджується, здебільшого, на перевірці відповідності фактичної діяльності органів влади чинному законодавству. Відтак, рекомендації, які виробляються колегією РП носять загальний характер і націлені на організаційні заходи, які покликані усунути існуючі невідповідності між законами та фактичним станом справ. На жаль, ці рекомендації не спричиняють кардинального перегляду державної політики відповідними уповноваженими органами у відповідності з найефективнішим способом використання обмежених державних ресурсів.

Із статті начальника КРУ в Дніпропетровській області "Система соціальної допомоги: проблем безліч і всі вони потребують вирішення"

Відповідно до статті, в області було проведено аудит ефективності надання соціальних послуг і виявлено наступні проблеми:

- не усі громадяни мають можливість скористатися пільгами, які їм належать за законом. Так, всі учасники війни відповідно до законодавства мають право на безоплатний проїзд у міському транспорті. Але один учасник війни мешкає у місті та здійснює дві-три поїздки за день, а інший – у сільській місцевості, де практично відсутня транспортна інфраструктура. Таким чином, один громадянин повноцінно використовує своє право на транспортну пільгу, а інший – ні.
- неврегульованість бюджетного механізму прогнозування та планування бюджетних коштів на ці цілі: існує більше 30 законодавчих та інших нормативно-правових актів, що регламентують близько 55 різних видів пільг для більш ніж 60 пільгових категорій, за якими майже 40% усього населення України отримує різні види соціальної допомоги. Тут пропонується всі нормативні документи, які регулюють призначення пільг узагальнити в Соціальному кодексі, що дозволить надавати пільги за єдиними та обов'язковими для всіх правилами і нормами.
- через слабе матеріально-технічне забезпечення відповідних органів на місцях та недосконалості системи відомчого фінансового контролю стримується впровадження дієвого механізму системи пільг та субсидій.

⁴⁷ Постанова КМУ "Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм" від 10 серпня 2004р. №1017.

⁴⁸ В.М. Чайка "Система соціальної допомоги: проблем безліч і всі вони потребують вирішення". – Фінансовий контроль №1 від 30 січня 2006р. – http://www.dkrs.gov.ua/kru/control/uk/publish/article?art_id=35431&cat_id=35403

2. Потенціал кадрів

Одним із ключових засобів забезпечення ефективності здійснення функцій, покладених на Рахункову палату України – є кадри з відповідним рівнем освіти, які мають необхідні навички та мотивацію працювати ефективно, на високому якісному рівні. Це, серед іншого, передбачає:

2.1. Якісний процес набору персоналу

Це можна забезпечити, в першу чергу, через відкритий конкурс на заміщення вакантних посад. На додачу, для приваблення висококваліфікованого персоналу, необхідно пропонувати адекватну заробітну плату.

З Лімської Декларації

При відборі кадрового складу Вищого органу фінансового контролю (ВОФК) необхідно надавати пріоритетного значення кандидатам з високими показниками знань, працездатності, здібностей та достатнім рівнем професійного досвіду.

... рівень заробітної плати повинен відповідати специфічним вимогам, що висуваються до даного виду діяльності.

Станом на 31.12.2004р. фактична чисельність працівників Рахункової палати (РП) становила 340 осіб, з них 320 державних службовців⁴⁹. До складу РП входять Голова, Перший заступник і заступник Голови, головні контролери та Секретар РП. Згадані посадові особи, окрім тих головних контролерів, які не є керівниками департаментів⁵⁰, входять до складу Колегії РП. Для здійснення своєї діяльності РП має апарат. Структуру і штатний розпис апарату РП затверджує Колегія РП за поданням Голови РП в межах бюджетних коштів, передбачених на її утримання⁵¹. (див. також Додаток 1).

Голова РП призначається на посаду Верховною Радою України за поданням Голови Верховної Ради України терміном на 7 років з правом призначення на другий термін. Призначення Голови РП проводиться таємним голосуванням шляхом подачі бюлетенів. Кандидат на посаду Голови РП вважається призначеним, якщо за результатами таємного голосування він отримав більшість голосів від конституційного складу Верховної Ради України⁵². Подібним способом призначаються також і Перший заступник і заступник Голови, головні контролери та Секретар РП, з тією різницею, що їх кандидатури подає Голова РП.

Щодо конкурсного відбору, то на усі вакансії державних службовців набирають саме у такий спосіб, хоча щодо його відкритості часто виникають питання. В Україні існує загальна розповсюджена думка про низький рівень зарплат у державному секторі (хоча офіційна статистика фіксує значні розміри заробітної плати у цьому секторі, тут немає тіньової зарплати, принаймні яка виплачується роботодавцем). Через це, потенційно, висококваліфікована робоча сила не прагне працювати у РП (як одну із державних установ). Тому, при наборі кадрів, необхідно підкреслювати величину заробітних плат. Адже, посадові оклади працівників РП встановлюються на 30% вище відповідних окладів державних службовців⁵³, що є хорошою мотивацією працювати в РП. В керівництва РП ця мотивація ще вища: починаючи із 2005р. заробітну плату у державному секторі значно підвищено і на

⁴⁹ Звіт Рахункової палати України за 2004 рік., Київ 2005. – http://www.ac-rada.gov.ua/achamber/control/uk/publish/article?art_id=374984&cat_id=32826#To1

⁵⁰ На сьогоднішній день – це одна особа.

⁵¹ Закон України «Про Рахункову палату» від 11 липня 1996 року, №315/96-ВР, Ст.8.

⁵² Закон України «Про Рахункову палату» від 11 липня 1996 року, №315/96-ВР, Ст.10.

⁵³ Закон України «Про Рахункову палату» від 11 липня 1996 року, №315/96-ВР, Ст.39.

сьогоднішній день член РП може розраховувати на щомісячні виплати в межах 5,5–7,5 тис. гривень, а Голова РП – трохи менше як 14 тис. гривень.⁵⁴

Стандарти INTOSAI

2.1.4. Співробітники ВОФК повинні мати **вищу освіту** за їхніми спеціальностями та **належні підготовку і досвід**. ВОФК має регулярно встановлювати та переглядати вимоги стосовно мінімального рівня підготовки аудиторів, які добираються.

Якісний склад керівників та спеціалістів РП характеризується такими показниками:

- повну вищу освіту мають 98,8% державних службовців;
- 8 працівників навчаються у вищих навчальних закладах та здобувають другу вищу освіту;
- 3 працівники отримали другу та третю вищі освіти;
- 221 працівник має економічну освіту, 34 працівники - юридичну освіту та 85 працівників - технічну та іншу освіту;
- один працівник є доктором наук і 11 – кандидатами наук (4%);
- почесне звання "Заслужений економіст України" мають 5 працівників.⁵⁵

На посади Голови, Першого заступника голови, заступника голови та головних контролерів призначаються громадяни України, які мають вищу освіту та досвід професійної діяльності в галузі державного управління, державного контролю, економіки, фінансів, права. Голова РП повинен також підтвердити свої професійні знання під час обговорення його кандидатури за спеціальною процедурою, встановленою відповідним комітетом Верховної Ради України згідно з чинним законодавством України.⁵⁶

Серед членів Колегії РП більшість економістів (є два юриста). Досвід їхньої попередньої роботи відповідає вимогам закону. В них усіх попереднє місце роботи – державна служба або органи прокуратури. Однак, у них менше досвіду роботи у реальному секторі (тільки сам Голова РП був директором заводу та ще два члени колегії деякий час працювали у цій сфері)

У 2004р. плинність кадрів склала 12,6%. 130 працівників (38,2%) мають стаж роботи в РП більше п'яти років; 80 працівників (23,5%) – від трьох до п'яти років. За 2004 рік чотири молодих спеціалісти призначені на посади.⁵⁷

Загалом можна констатувати, що керівний склад РП відповідає вимогам якісного набору персоналу. Однак, бажано б було також набирати більше кадрів, які мають досвід роботи у бізнесі, а, особливо, в компаніях, що надають аудиторські послуги.

2.2. Підвищення кваліфікації кадрів

З Лімської Декларації

Необхідно приділяти максимальну увагу удосконаленню теоретичної та практичної підготовки всіх членів та службовців ВОФК; таке підвищення кваліфікації повинно заохочуватися усіма можливими фінансовими та організаційними засобами. Професійна перепідготовка кадрів не повинна обмежуватися традиційними знаннями з права, економіки, обліку, а має включати вивчення методів управління підприємством, інформаційних технологій.

⁵⁴ Див. КМУ „Про оплату праці Голови, заступників Голови та членів Рахункової палати”, №519 від 30 червня 2005р.

⁵⁵ Звіт Рахункової палати України за 2004 рік., Київ 2005. – http://www.ac-rada.gov.ua/achamber/control/uk/publish/article?art_id=374984&cat_id=32826#To1

⁵⁶ Закон України «Про Рахункову палату» від 11 липня 1996 року, №315/96-ВР, Ст10.

⁵⁷ Звіт Рахункової палати України за 2004 рік., Київ 2005. – http://www.ac-rada.gov.ua/achamber/control/uk/publish/article?art_id=374984&cat_id=32826#To1

Стандарти INTOSAI

2.1.11. Перевірка фінансових механізмів, бухгалтерської документації та фінансових звітів вимагає наявності бухгалтерської підготовки та підготовки з суміжних дисциплін, а також знання законодавства і нормативних актів, які стосуються сфери відповідальності ревізованої структури. Крім того, аудит ефективності може вимагати додаткової підготовки в таких галузях знань, як державне управління, економіка та соціальні науки.

2.1.12. ВОФК повинен заохочувати свій персонал до членства в професійних фахових організаціях і до участі в роботі таких установ.

Перепідготовка і навчання кадрів, як правило, включає:

- ⇒ вступне навчання (допомагає новим працівникам ознайомитися із правилами та методами роботи організації). В тій чи іншій мірі таке навчання притаманне усім структурам, в тому числі і РП.
- ⇒ Професійна перепідготовка (забезпечує методологічні знання та навички для якісного і ефективного планування аудиту, його здійснення та звітування).
- ⇒ Менеджерська підготовка. Вважається, що керувати чи контролювати проведення аудиту вимагає деяких управлінських навичок. Тому, для більш високих постів у ВОФК необхідне додаткове (бажано формальне) навчання основ лідерства, стратегічного планування та ін.
- ⇒ Постійна освіта. Деякі ВОФК, для своїх аудиторів вимагають проходження певної кількості годин/днів формального навчання.

У 2004р. РП оприлюднила такі дані щодо перепідготовки кадрів:

- за професійними програмами пройшли навчання 20 державних службовців, всі склали іспити на "відмінно" і отримали свідоцтво державного зразка;
- на короткотермінових семінарах, що проводилися в РП, навчалися 80 державних службовців;
- на короткотермінових семінарах, що проводилися при інших організаціях у межах України навчалися 24 державні службовці, з них: отримали свідоцтва державного зразка - 2 працівники, сертифікат - 1, посвідчення про функціональне навчання у сфері цивільного захисту - 3 працівники;
- на постійно діючих семінарах за програмою проекту TACIS "Аудит державних фінансів" навчалися 64 державних службовці;
- навчання за програмами інших проектів TACIS пройшли - 7 державних службовців, з них 4 працівники отримали сертифікати з питань застосування міжнародних стандартів бухгалтерського обліку;
- у закордонних відрядженнях з метою підвищення кваліфікації та вивчення передового досвіду роботи ВОФК різних країн (за програмами TACIS, INTOSAI, ПРООН, інші) перебувало 4 державні службовці, двоє з них по закінченні навчання отримали сертифікати.⁵⁸

Таким чином, із 320 державних службовців РП перепідготовку здійснило близько 200 чоловік, або 63%, з них за власні кошти РП (тобто за винятком програми TACIS) –130 чоловік, або 40%.

У 2005р. на цілі підвищення кваліфікації кадрів, разом із виконанням науково-технічних розробок, було витрачено 65тис.грн. (0,23% усіх видатків), що становить приблизно 200 грн. на одного працівника. Навіть за українськими стандартами, ця сума є досить незначною, що, зрештою, говорить про якість такої перепідготовки.

⁵⁸ Звіт Рахункової палати України за 2004 рік., Київ 2005. – http://www.ac-rada.gov.ua/achamber/control/uk/publish/article?art_id=374984&cat_id=32826#To1

Один із працівників апарату РП – начальник управління внутрішніх стандартів, аналітики та розвитку Г. Шах, у 2004р. брав участь у Довготерміновій програмі навчання Програми розвитку INTOSAI та отримав «Диплом спеціаліста Програми розвитку INTOSAI з навчання дорослих».

Загалом, до недоліків перепідготовки кадрів можна віднести три фактори: **професійне навчання охоплює не достатню кількість працівників, персонал не бере активної участі у професійних фахових організаціях (як це вимагається INTOSAI), а фінансування освітніх програм є недостатнім.**

2.3. Розвиток персоналу

Розвиток персоналу передбачає забезпечення найбільшої можливої професійності кожного аудитора та їх підготовка для виконання складніших завдань. Крім підвищення кваліфікації, головним елементом тут є Система оцінювання професійності (*Performance Appraisal System*), де кожного аудитора оцінює його начальник за системою професійних стандартів для посади, що на даний момент обіймає аудитор. Як правило, такі оцінювання відбуваються щорічно, або по закінченню кожного аудиту. На основі результатів такого оцінювання повинен складатися Індивідуальний план розвитку спеціаліста.

Для усіх державних службовців в Україні обов'язкова атестація, яка проводиться раз на три роки.

2.4. Просування по службі

Вакантні посади більш високого рівня дуже важливо пропонувати достойним професіоналам нижчого рівня. Важливо, щоб цей процес був прозорим і справедливим, що можна забезпечити шляхом відкритого конкурсу за участі усіх бажаючих.

У 2004р. 62 працівники, призначені на більш високі посади з кадрового резерву, що становить 19,4% загальної кількості працюючих державних службовців, 64 державним службовцям (20%) присвоєно вищі ранги.⁵⁹

2.5. Ефективне використання персоналу

Для ефективного використання персоналу необхідно визначитись, які спеціалісти необхідні на постійній основі, які залучатимуться по мірі виникнення необхідності.

РП має право залучати до проведення перевірок, ревізій та обслідувань на договірних засадах кваліфікованих спеціалістів і фахівців-експертів з інших установ і організацій, а також працівників інших державних контрольних, податкових і правоохоронних органів з оплатою їх праці в необхідних випадках за рахунок власних коштів.⁶⁰

2.6. Висновки

Загалом можна констатувати, що керівний склад РП відповідає вимогам якісного набору персоналу, розвитку та просування по службі кадрів.

До побажань можна віднести наступне:

⇒ Набирати більше керівних кадрів, які мають досвід роботи у бізнесі, а, особливо, в компаніях, що надають аудиторські послуги.

⁵⁹ Звіт Рахункової палати України за 2004 рік., Київ 2005. – http://www.ac-rada.gov.ua/achamber/control/uk/publish/article?art_id=374984&cat_id=32826#To1

⁶⁰ Закон України «Про Рахункову палату» від 11 липня 1996 року, №315/96-ВР, Ст7.

- ⇒ Збільшити кількість працівників охоплених професійним навчанням
- ⇒ Збільшити фінансування програм підвищення кваліфікації кадрів.
- ⇒ Впровадити обов'язкову Систему оцінювання професійності для спеціалістів РП.
- ⇒ Налагодити активну участь персоналу у професійних фахових організаціях.

3. Порядок підготовки та проведення аудиторських перевірок Рахункової палати

Основний документ, яким керується РП при здійсненні аудиту – це Постанова Колегії РП від 27 грудня 2004р. №28-6 „Про затвердження Стандарту РП „Порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів”. З метою оцінки якості цього стандарту, ми його порівнюємо із Стандартами INTOSAI. Результати наведені у Додатку 2. З проведеного аналізу можна зробити наступні висновки.

У більшій своїй частині Стандарт РП містить опис прав та обов'язків сторін залучених до перевірки та порядку їхньої взаємодії, аніж детальні положення щодо дій необхідних для проведення якісної перевірки державних фінансів.

Зрозуміло, що навіть за відсутності детального Стандарту РП, її посадові особи виконують свої функції, отримуючи вказівки щодо роботи з Програми перевірки (зміст якої описує Стандарт РП), під час нарад чи у неформальному спілкуванні. Однак, окрім положень що дозволяють поінформувати персонал РП про його відповідальність, цілі та завдання організації, Стандарт РП мусив би містити також принаймні опис всіх процедур, які працівники РП повинні чи можуть застосовувати, здійснюючи аудит.

Нижче подано деякі конкретні приклади розбіжностей між стандартами INTOSAI та стандартом РП:

3.1. Планування аудиторських перевірок

В Стандартах INTOSAI наголошується, що незалежність від законодавчої та виконавчої влади є необхідною умовою для незалежного здійснення аудиту та отримання об'єктивних результатів:

Стандарти INTOSAI

2.2.9. ВОФК має дотримуватися законів, ухвалених парламентом, але для збереження своєї незалежності **він не повинен керуватися жодними вказівками законодавчого органу стосовно підготовки, планування чи здійснення аудиту**. ВОФК повинен мати право, з одного боку, визначати свої пріоритети та планувати свою роботу згідно із наданими йому повноваженнями, а з іншого боку - також визначати методи своєї роботи.

Закон України про РП, надаючи РП самостійність та незалежність від будь-яких органів держави, одночасно обмежує її через підпорядковування РП парламенту (стаття 1). Більш того, «Закон про РП» обмежує незалежність РП в плануванні перевірок, оскільки в процесі планування роботи РП необхідно обов'язково враховувати виконання звернень Верховної Ради, звернень та пропозицій Президента та Уряду, тобто зобов'язавши її (РП) зважати на вказівки не лише від законодавчої, але виконавчої гілок влади.

Закон України про РП

Стаття 15. Планування роботи Рахункової палати

Контроль ... організується і проводиться РП на основі річних і поточних планів, які формуються з урахуванням всіх видів і напрямів діяльності Рахункової палати та конкретних доручень Верховної Ради України, її комітетів.

До плану роботи РП обов'язково включається виконання звернень не менш як однієї третини конституційного складу Верховної Ради України, поданих у порядку, встановленому Регламентом Верховної

Ради України. При формуванні планів роботи РП враховується обов'язковий розгляд звернень та пропозицій Президента України, Кабінету Міністрів України.

Позапланові контрольні заходи проводяться за рішеннями Колегії Рахункової палати на підставі постанов або протокольних доручень Верховної Ради України, звернень комітетів Верховної Ради України та запитів народних депутатів України, по яких Верховна Рада приймає рішення.

Таким чином, законодавством України не забезпечується дотримання базового принципу INTOSAI - надання РП незалежного статусу, в т.ч. через можливість незалежно планувати роботу по здійсненню аудиту.

При планування аудиторської перевірки, РП, відповідно до INTOSAI, повинна забезпечити ефективність цієї перевірки.

Стандарти INTOSAI

3.1.1. Стандарти проведення аудиту передбачають, що аудитор повинен планувати перевірку у спосіб, який забезпечує **економічність, результативність та ефективність якісного контролю**, а також його здійснення у встановлені строки

Зважаючи на певну задекларовану незалежність РП, те, наскільки РП спроможна забезпечити перевірку в найбільш ефективний спосіб, значно залежить від того, в якій мірі в РП реалізується функція внутрішнього контролю, а також в якій мірі діяльність РП сама може бути предметом зовнішнього незалежного контролю. На жаль, документи, що допомогли б визначити стан внутрішнього контролю в РП не знаходяться у вільному доступі, незалежний контроль здійснюється Верховною Радою, хоча Рада може й не зобов'язана мати відповідних фахівців:

Закон України про РП

Стаття 33. Аналіз результатів контрольних заходів та виконання доручень Верховної Ради України

Верховна Рада України періодично, але не менш як два рази на рік, доручає відповідному комітету Верховної Ради України здійснювати аналіз підсумків проведених контрольних заходів та виконання доручень, які були дані протягом року Рахунковій палаті, заслуховує у разі необхідності інформацію про проведenu роботу, перевірки, ревізії та обслідування, що нею проводяться, і **дає оцінку стану її контрольної діяльності** у визначених цим Законом сферах.

Необхідно зазначити, що безпосередня процедура планування перевірок достатньо нечітко та суперечливо регламентується в Стандарті РП. Наприклад, незрозуміло, чому при попередньому вивченні об'єкту та предмету перевірки членам РП необхідно вивчати склад своєї контрольної групи.

Стандарт РП

2.2.1. Перед складанням програми перевірки член РП, відповідальний за її проведення, організовує попереднє вивчення об'єктів та предмета перевірки, за такими питаннями:

...

б) склад контрольної групи суб'єкта перевірки;

З огляду на зазначене вище, можна зробити висновок, що процес планування перевірки, передбачений в Стандарті РП лише частково покриває вимоги Стандартів INTOSAI та не містить чіткої процедури планування.

3.2. Проведення аудиторських перевірок

(а) У сфері нагляду за проведенням аудиту:

При порівнянні відповідних стандартів стосовно подальших дій аудитора (аудиторської групи) щодо знайдених помилок та порушень виявлено таке:

Стандарти INTOSAI

3.2.4. (б) Усі помилки, недоліки та незвичайні елементи були належним чином виявлені і підтверджуються документально; та що вони були **або виправлені, або доведені до відома одного чи декількох більш високих керівників ВОФК**

Стандарт РП

3.8.2. Усі виявлені порушення та недоліки належним чином підтверджені документально; **або** виправлені; **або** доведені до відома посадових осіб об'єкта перевірки.

- INTOSAI акцентує увагу на належності способу виявлення помилок. В Стандарті РП акцент ставиться на належності їх документального підтвердження. Це свідчить про меншу вимогливість РП щодо законності методів збору інформації, порівняно із самою інформацією. Відсутність застережень щодо законності, може призвести до використання контролерами сумнівних методів збору інформації, а отже до подальшого оскарження в суді результатів перевірки і, як наслідок, загального зниження ефективності роботи РП.
- INTOSAI встановлює необхідність як належного виявлення і документального підтвердження помилок, ТАК І виправлення АБО повідомлення більш високих керівників ВОФК. Стандарт РП вимагає лише існування однієї із зазначених дій: документальне підтвердження помилки АБО її виправлення АБО повідомлення посадових осіб об'єкта перевірки. Таким чином можлива ситуація, коли помилки не лише не будуть зафіксовані документально (можливо за винятком фіксації роботи суб'єкта перевірки в його робочих документах), але й не будуть виправлені – про них будуть поставлені до відома лише посадові особи об'єкту, що перевіряється.
- Також незрозуміло, чому в той час як згідно з INTOSAI про помилки, які не були виправлені потрібно ставити до відома керівництво ВОФК (тобто, в нашому випадку, РП), а згідно з Стандартом РП, про порушення, що не були виправлені, ставлять до відома посадових осіб об'єкта перевірки.
- Хоча п.4.1.2. Стандарту РП і визначає, що акт, який складається за результатами перевірки відображає ВСІ факти порушень законодавства та перелік виявлених недоліків, лише керівник контрольної групи несе персональну відповідальність за об'єктивність акту. Оскільки положення п. 3.8.2. уможливають відсутність фіксації ВСІХ помилок, керівник контрольної групи, можливо, апелюватиме до цього пункту у разі притягнення його до відповідальності щодо об'єктивності акту.

Відсутність в Стандарті РП згадки про реєстрацію «вдосконалень», виявлених в ході перевірки, так як це визначено стандартом INTOSAI, вказує на дещо меншу увагу, що приділяється РП збільшенню ефективності своєї роботи.

Стандарти INTOSAI

3.2.4. (в) зміни та доповнення, необхідні для належного здійснення контрольних заходів у майбутньому, були виявлені, зареєстровані та включені до процесу планування наступних аудитів і в програму підвищення кваліфікації персоналу.

(б) У сфері аналізу і оцінки системи внутрішнього управління і контролю, яка застосовується на об'єкті перевірки

Дещо різняться підходи обох стандартів щодо ролі і місця аналізу внутрішнього контролю об'єкта перевірки при проведенні аудиту. Так, із стандартів INTOSAI випливає, що досліджувати систему внутрішнього контролю необхідно для визначення на що потрібно звернути увагу при здійсненні перевірки, а Стандарт РП вимагає дослідження цієї системи на всіх етапах роботи РП – підготовці до проведення перевірки (приділяється найбільше уваги), безпосередньо її проведення та звітності за результатами перевірки.

Стандарти INTOSAI

3.3.1. Стандарти аудиту передбачають, що **для того, щоб визначитись, наскільки далеко має заглибитися перевірка** та на якому (яких) питанні (питаннях) вона повинна зосередитися, **аудитору слід оцінити ефективність системи внутрішнього управління і контролю**

Стандарт РП

2. ПІДГОТОВКА ДО ПРОВЕДЕННЯ ПЕРЕВІРКИ 2.2.2. Під час попереднього вивчення об'єктів та предмета перевірки проводиться аналіз: ... 4) структури об'єкта перевірки;

3. ПОРЯДОК ПРОВЕДЕННЯ ПЕРЕВІРКИ ... 3.3. При проведенні перевірки застосовуються: 1) аналіз методів організації роботи об'єкта перевірки;

4. ОФОРМЛЕННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ ПЕРЕВІРКИ ... 4.2. Оцінка результатів перевірки подається у Звіті... Звіт повинен містити ... оцінку ефективності управлінських рішень, стану внутрішнього контролю...

Крім цього, РП приділяє навіть надмірну увагу аналізу та оцінці системи внутрішнього контролю об'єкта, що перевіряється. Про це свідчить насамперед те, що оцінка стану внутрішнього контролю є, відповідно до Стандарту РП, сама по собі метою перевірки (поряд із такою фундаментальною і загальною метою як «встановлення стану справ щодо використання коштів Державного бюджету України, загальнодержавних цільових фондів...»).

Стандарт РП

1.3. Метою перевірки є встановлення стану справ щодо використання коштів Державного бюджету України, загальнодержавних цільових фондів, валютних та кредитно-фінансових ресурсів, інших державних коштів пов'язаних з Державним бюджетом України та його оцінка з точки зору законності, ефективності та доцільності, а також оцінка стану внутрішнього контролю об'єкта перевірки, надання пропозицій щодо усунення порушень чинного законодавства України.

Стандарт РП не містить положень щодо перевірки досконалості безпосередньо автоматизованих систем бухгалтерського обліку, в той час як стандарти INTOSAI приділяють особливу увагу як можливостям так і небезпекам, що виникають при широкому використанні комп'ютерів. У випадках, коли об'єкт перевірки в значній мірі використовує сучасні комп'ютерні технології, важливо, щоб аудитори не лише мали базове розуміння і навички роботи з комп'ютерами, але й мали або могли швидко здобути знання систем, що використовуються цим об'єктом. Це зараз є особливо актуальним для України, оскільки робляться рішучі кроки до активного впровадження інформаційних технологій в усі сфери господарювання. Важливо, щоб аудитори РП йшли в ногу з цим процесом, а не відставали від нього.

Стандарти INTOSAI

3.3.4. У разі наявності автоматизованих систем бухгалтерського обліку та інформації аудитор повинен перевірити, **чи працюють ці системи настільки досконало, що вони пропускають лише точні, надійні та повні дані**

Стандарт РП

2.2.3. Під час попереднього вивчення в межах предмету перевірки досліджуються такі питання: ... 3) система звітності та моніторингу діяльності об'єкта перевірки з метою отримання **об'єктивної та достовірної інформації** про результати його діяльності;

(в) У сфері дотримання законів і нормативних актів

Стандарт РП визначає необхідність перевірки відповідності діяльності об'єкта вимогам чинного законодавства, причому цей вид аудиту РП виконує найбільш професійно і ретельно (див. розділ «Типи аудиту, які здійснює РП»). Однак РП не визначає Стандартів проведення такої перевірки, а в Стандартах INTOSAI про це йдеться досить детально (див. Додаток 2, п.3.4. «Дотримання законів і нормативних актів»).

(г) У сфері доказової інформації

Окрім визначення того, що докази повинні бути достовірними, Стандарт РП додатково не визначає необхідність перевірки надійності даних отриманих з інформаційних систем. Таким чином, можлива ситуація, коли дані справді одержані з інформаційної системи об'єкта перевірки (та, відповідно, можуть розглядатися як достовірні), але, через недосконалість цієї системи, не відображають реального стану справ на об'єкті перевірки (отже, є не надійними).

Стандарти INTOSAI

3.5.2. ...У випадках, коли **відомості, що надаються інформаційною системою**, відіграють велику роль у перевірці і є необхідними для досягнення цілей контролю, аудитори обов'язково повинні особисто упевнитися, що такі дані є **надійними та доречними**.

Стандарт РП

3.5...Докази повинні бути достатніми та достовірними.

Стандарт РП в цілому визначає підходи до проведення перевірки. Усі вони, за винятком одного визначають не процедури збору доказів, а види аналізу, що здійснюються. Стандартом визначаються вимоги щодо акту огляду [observation], як форми виявлення та закріплення фактів, що мають значення для предмету перевірки. Цей підхід викликає деякий подив, оскільки інші процедури (розслідування, запит та підтвердження) також застосовуються та є критично важливими в Україні. З огляду на те, що Стандарт РП не визначає інших, окрім огляду, технік (способів чи процедур) проведення аудиту, він також не визначає яким чином перевірити, що застосовувана методологія є достатньою для виявлення всіх помилок та порушень.

Стандарти INTOSAI

3.5.3. Аудитори мають добре володіти технікою та процедурами збору доказів: інспекція, огляд, розслідування та підтвердження. [inspection, observation, enquiry, interviewing.]

Стандарт РП

3.3. При проведенні перевірки застосовуються [наступні підходи]:

- 1) аналіз методів організації роботи об'єкта перевірки;
- 2) аналіз результатів роботи об'єкта перевірки;
- 3) аналіз конкретних фактів та ситуацій, виявлених на об'єкті перевірки;
- 4) аналіз усіх наявних даних;
- 5) **огляд документів**.

Стандарт РП, на відміну від стандартів INTOSAI, не забезпечує повноти та деталізації зібраної інформації для точного відтворення результатів перевірки для підготовки висновків і не визначає принаймні загальних вимог щодо порядку ведення робочих матеріалів.

Стандарти INTOSAI

3.5.7. Аудитор має пам'ятати, що зміст і формат справи перевірки свідчать про рівень його компетентності, досвід і знання справи. Такі **справи повинні бути достатньо повними і детальними для того, щоб будь-який досвідчений аудитор міг, не будучи навіть особисто причетним до цього конкретного контрольного заходу, точно встановити результати виконаної роботи для підготовки висновків**.

Стандарт РП

3.7. ... **Робочі документи ведуться у довільній формі** та зберігаються разом із матеріалами перевірки.

(д) У сфері аналізу фінансових звітів

Стандарт РП визначає, що аналіз фінансової звітності здійснюється під час попереднього вивчення об'єкта перевірки. Той факт, що аналіз фінансової звітності більше не згадується в Стандарті РП, не означає, що такий аналіз не може проводитися на інших етапах проведення перевірки. Стандарт РП, однак, не зазначає на чому має зосереджуватися увага під час проведення аналізу фінансової звітності, що є предметом детального розгляду в стандартах INTOSAI (див. Додаток 2, пункт. 3.6.).

3.3. Складання звітів аудиту

Як і у випадку проведення перевірок, підхід стандарту РП до складання звіту, у порівнянні із стандартами INTOSAI є менш конкретним.

Так, у стандарті РП нічого не міститься про наявність застережень у висновку аудитора стосовно фінансової звітності (при проведенні аудиту законності). А стандарти INTOSAI досить детально розглядають ці застереження (див. у додатку 2 п. 4.0.9. – 4.0.16): вказують, коли висновки викладаються без застереження (п.4.0.10.), коли необхідно виділити у висновку окремий пункт «Зосередження уваги на конкретному аспекті» (п. 4.0.11.), у яких ситуаціях складаються висновки із застереженнями (п. 4.0.12.), ситуації, при яких аудитор відмовляється підтверджувати фінансову звітність об'єкта перевірки (п. 4.0.14.), тощо.

Поміж іншого, в стандартах INTOSAI значна увага приділяється особливостям складання звітів після проведення аудиту результатів діяльності (п. 4.0.21. – 4.0.23), чого немає у Стандарті РП.

4. Висновки

Загальність Стандарту підготовки та проведення перевірок РП не сприяє не лише формулюванню пропозицій щодо усунення порушень чинного законодавства України, але й виявленню цих порушень та обґрунтуванню висновків щодо перевірки ефективності використання державних фінансів. Для прикладу дивіться також Додаток 2, з якого видно, що Стандарти INTOSAI (ліва колонка) часто не знаходять достатнього відображення в Стандарті РП (права колонка).

Питання нечіткості Стандарту РП набуватиме особливого значення в разі відсутності інших документів щодо порядку здійснення РП своєї контрольної функції. Через вкрай слабку регламентацію діяльності РП можна поставити під сумнів і можливості посадових осіб РП перевіряти, наприклад, «стан внутрішнього управління та контролю» на об'єкті перевірки, а також «механізми, що допомагають керівникам дотримуватися вимог законодавства».

Загалом, незважаючи на загальність Стандартів аудиту державних фінансів INTOSAI, після порівняння їх положень з відповідними положенням Стандарту РП, зазначимо, що положення стандартів INTOSAI є в цілому більш конкретнішими ніж Стандарт РП.

Ліпська декларація

Стаття 17. Підготовка звітів

1. Звіти повинні об'єктивно та чітко подавати факти, їх оцінку, а також зосереджуватися на основному. Мова звіту повинна бути точною та загальнодоступною.

2. Вищий орган контролю державних фінансів повинен приділити достатньої (за власною оцінкою) уваги висвітленню точки зору підконтрольних йому органів щодо висновків за результатами контролю.

Розділ 5. ЗАСТОСУВАННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ ДОСЛІДЖЕННЯ ДО РЕФОРМУВАННЯ СОЦІАЛЬНИХ ПОСЛУГ

Очевидно, що система соціальних послуг, як і будь-яка інша державна програма, повинна бути підконтрольною. У свою чергу система контролю повинна, серед іншого, забезпечувати, ефективність використання фінансів на соціальні послуги у відповідності до вимог чинного законодавства. Частково це завдання може забезпечуватись створенням належної інституційної основи (наприклад, через прозорий формульний підхід до розподілу ресурсів, інвестиції в людський капітал – службовців, які здійснюють управління соціальними послугами, створення конкурентного середовища у сфері соціальних послуг).

З іншого боку, без створення інституції, яка б здійснювала постійний моніторинг ефективності видатків у відповідності до правових норм, неефективне використання відповідних коштів та поширення корупції стають неминучими. В Україні роль такої інституції (точніше інституцій) покладається на Головне контрольно-ревізійне управління України та Рахункову палату.

Ефективність системи аудиту соціальних послуг

Аудит існуючої системи соціальних послуг може бути проведений відносно легко. Проте, з 1997 року – року початку діяльності Рахункової палати – Палата не здійснювала відповідного аудиту, обмежуючись лише аудитом цільової допомоги, гарантій та виплат, що здійснювались Міністерством праці і соціальної політики України. Загалом, цей факт не викликає подиву, оскільки саме на ці видатки спрямовувалось більш, ніж 90% видатків Мінпраці, в той час як фінансування НДО та інституцій, які надавали соціальні послуги, складало лише близько 1%.⁶¹ Як правило, Рахункова палата проводить не стільки аудит використання коштів на бюджетні програми (у тому числі, соціальні послуги), скільки аудит більш широкої сфери, яка включає декілька різних програм і частин окремих програм. Через обмеженість фінансових і кадрових ресурсів, Рахункова палата не може здійснювати ретельний і постійний аудит всіх підконтрольних об'єктів, у тому числі інституцій, які безпосередньо надають соціальні послуги, зокрема, дітям, пенсіонерам та інвалідам.

Як прямо впливає з Рішення Конституційного Суду України у справі про Рахункову палату, об'єкти, діяльність яких перевіряється Рахунковою палатою, завжди можуть відмовити Рахунковій палаті у наданні документів та фінансових звітів, які не стосуються використання коштів Державного бюджету. В контексті фінансування соціальних послуг це означає, зокрема, що за чинним законодавством Рахункова палата не може оцінити ефективність використання коштів, які виділяються з місцевого бюджету. Вирішити цю проблему можна лише шляхом внесення змін до статті 98 Конституції, шляхом закріплення за Рахунковою палатою права здійснювати контроль за використанням коштів не лише Державного, але і місцевих бюджетів, а також позабюджетних фондів (Пенсійного фонду, Державного центру зайнятості, Фондів соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань, тимчасової втрати працездатності), включаючи право здійснювати контроль за діяльністю регіональних дирекцій позабюджетних фондів, а також право здійснювати контроль за діяльністю інших суб'єктів, які використовують бюджетні кошти (громадських організацій тощо).

⁶¹ Проект DFID "Сприяння реформі соціальних послуг в Україні", звіт "Аналіз системи управління державними видатками: методичні аспекти реформи фінансування соціальних послуг", стор. 51.

Ще одним чинником, який ускладнює аудит соціальних послуг, є порушення вимог Бюджетного кодексу в процесі підготовки та затвердження законів про Державний бюджет України на відповідні роки. У цьому звіті, наприклад, наводився подібний приклад, на який вказувала сама Рахункова палата: Законом „Про Державний бюджет України на 2002 рік” кошти на соціальні програми були передані не безпосереднім розпорядникам (тобто, на рівень районів та міст), а обласним бюджетам, що унеможливило здійснення подальшого контролю за їх використанням, оскільки використання коштів обласних бюджетів Рахункова палата контролювати не має права.

Ефективність аудиту реформованої системи соціальних послуг

Протягом останнього часу в Україні розпочалась реалізація широкомасштабної реформи соціальних послуг. Основоположні зміни існуючої системи, суть яких полягає у залученні до надання соціальних послуг прибуткових та неприбуткових недержавних організацій були започатковані Законом про соціальні послуги 2003 року, прийняття якого було зумовлене потребою в наближенні вітчизняного законодавства до Європейської соціальної хартії. Серед принципів завдань реформи – диверсифікація надання соціальних послуг через розвиток економічно ефективних самоврядних установ як альтернативи стаціонарних установ, рівень якості послуг яких залишається низьким. Оскільки реформа передбачає децентралізацію надання соціальних послуг, в перспективі очікується збільшення кількості суб'єктів, які надаватимуть послуги, і, відповідно, посилення конкуренції на ринку соціальних послуг. У свою чергу збільшення кількості зазначених суб'єктів породжує питання спроможності Рахункової палати проводити аудит діяльності всіх цих суб'єктів.

В умовах, коли Рахункова палата має територіальні представництва лише в окремих областях (Дніпропетровській, Донецькій, Львівській і Одеській, а також м. Києві), вона навряд чи буде спроможною здійснювати регулярний фінансовий аудит суб'єктів, які надаватимуть соціальні послуги на базовому рівні місцевого самоврядування. Варто відзначити і той факт, що у найближчій перспективі створення нових територіальних представництв Рахункової палати передбачається далеко не в усіх областях (ще в 5 до існуючих – тобто 10 представництв на 27 регіонів України), не говорячи про створення територіальних представництв на рівні районів та міст. У той же час, наприклад, ГоловКРУ вже сьогодні може проводити аудит використання коштів на соціальні послуги на всіх рівнях адміністративно-територіального устрою.

Зрештою, як відзначалось у Звіті, Рахункова палата не має достатнього досвіду проведення аудиту ефективності, що ще більше звужує потенційну спроможність Рахункової палати проводити цей вид аудиту функціонування реформованої системи соціальних послуг.

Наслідки проведення Рахунковою палатою аудиту установ, які надають соціальні послуги

Навіть якщо припустити, що Рахункова палата буде спроможна проводити аудит ефективності реформованої системи соціальних послуг, відкритим залишається питання про те, наскільки висновки та рекомендації Рахункової палати впливатимуть на практичну діяльність підконтрольних установ, які надаватимуть соціальні послуги і які наслідки для винних посадових осіб матиме неефективне (незаконне) використання бюджетних коштів. Актуальність питання обумовлена насамперед відсутністю ефективної співпраці Рахункової палати з виконавчою гілкою влади та Верховною Радою. Як відзначалось вище, діяльність Рахункової палати спрямовується не лише законами, але і підзаконними актами глави

держави і уряду, якими санкціонуються визначені законами повноваження Рахункової палати, забезпечується виконання її рекомендацій.

Відсутність належної реакції на висновки і рекомендації Рахункової палати підтверджується тим, що у щорічних звітах Рахункової палати щорічно констатуються одні й ті ж самі бюджетні правопорушення (див., наприклад, звіти Рахункової палати за 2002, 2003, 2004 рр.). Крім того, попри те, що у складі Рахункової палати існує окремий підрозділ з соціальних питань, а в парламенті – відповідний профільний комітет, співпраця між ними, як свідчать результати проведеного інтерв'ювання працівників профільного парламентського комітету, практично не здійснюється і зводиться переважно до надання Палатою аналізу виконання Державного бюджету, результатів проведених контрольних заходів.

Очевидно, що зміна існуючої практики і покращення співпраці між Рахунковою палатою, парламентом і підконтрольними об'єктами має важливе значення для запровадження підзвітності реформованої системи соціальних послуг.

Міністерство праці і соціальної політики України, як і інші центральні органи виконавчої влади, теоретично має бути зацікавлене в належному та ефективному використанні видатків на соціальні послуги і, відповідно, сприянні проведенню аудиту та вирішенню проблем, виявлених в процесі проведення аудиту. Проте високий рівень корумпованості соціальних закладів ставить питання про реальність здійснення цього завдання і, відповідно, потребує створення належної інституційної основи (головним чином – нормативно-правової) для належного реагування виконавчої влади на висновки і рекомендації Рахункової палати.

Все вищенаведене дозволяє зробити наступні висновки:

- Доцільно провести розмежування між аудитом ефективності діяльності та аудитом правильності. Видається доцільним, щоб аудит правильності здійснювався ГоловКРУ, яке має розгалужену систему регіональних представництв і потужний штат. Здійснення аудиту ефективності варто покласти головним чином на Рахункову палату, визначивши при цьому засади її взаємодії з ГоловКРУ, що дозволить підвищити незалежність аудиторських висновків.
- Існує потреба у запровадженні програм підвищення кваліфікації аудиторів Рахункової палати, зокрема – спеціальних тренінгових програм у сфері аудиту ефективності видатків на соціальні послуги, методологія проведення якого на сьогодні відсутня.
- Внесення змін до відповідного законодавства. Зміни повинні забезпечувати адекватну реакцію з боку органів правозастосування, спеціалістів у Верховній Раді та відповідних міністерств на висновки аудиту, здійснюваного як Рахунковою палатою, так і ГоловКРУ. Щоби діяльність РП стала ефективнішою, особливо на місцевому рівні, у законодавстві слід передбачити право РП звертатись з позовами до адміністративного суду про визнання актів підконтрольних об'єктів такими, що не відповідають вимогам закону (разом з тим, реалізація такого права передбачає витрату РП додаткових ресурсів).

Додаток 1.

Порівняння Стандартів INTOSAI та стандарту РП щодо підготовки та проведення аудиторських перевірок

INTOSAI	Рахункова палата України
СТАНДАРТИ З АУДИТУ ДЕРЖАВНИХ ФІНАНСІВ	Про затвердження Стандарту Рахункової палати "Порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів" Постанова Колегії Рахункової палати від 27 грудня 2004 року N 28-6 Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 28 січня 2005 р. за N 115/10395
3.1. Планування 3.1.1. Стандарти проведення аудиту передбачають, що аудитор повинен планувати перевірку у спосіб, який забезпечує економічність, результативність та ефективність якісного контролю, а також його здійснення у встановлені строки (див. пункт 3.0.3(a)).	Стаття 33. Аналіз результатів контрольних заходів та виконання доручень Верховної Ради України Верховна Рада України періодично, але не менш як два рази на рік, доручає відповідному комітету Верховної Ради України здійснювати аналіз підсумків проведених контрольних заходів та виконання доручень , які були дані протягом року Рахунковій палаті, заслуховує у разі необхідності інформацію про проведenu роботу, перевірки, ревізії та обслідування, що нею проводяться, і дає оцінку стану її контрольної діяльності у визначених цим Законом сферах.
Чому планування є одним зі стандартів аудиту, пояснюється у наступних пунктах.	
3.1.2. ВОФК повинен віддавати пріоритет тим завданням у галузі контролю державних фінансів, які передбачаються законом.	
3.1.3. Для організації перевірки аудитор повинен:	2.2.2. ... Під час попереднього вивчення об'єктів та предмета перевірки проводиться аналіз:
(а) визначити головні елементи інституційного контексту об'єкта аудиту;	2.2.2. ... 1) нормативно-правових актів, що стосуються предмета перевірки; 2.2.3. ... 1) наскільки діяльність об'єкта перевірки відповідає вимогам чинного законодавства України. Стан розроблення та прийняття на їх виконання документів, необхідних для ефективного здійснення цієї діяльності; 2.2.2. ... 4) структури об'єкта перевірки;
(б) чітко визначити керівників на різних рівнях організаційної структури;	2.2.3. ... 2) розподіл функцій, повноважень та відповідальності на кожному рівні управління об'єкта перевірки;
(в) врахувати формат, зміст і користувачів рекомендацій, висновків і звітів;	
(г) визначити цілі аудиту та шляхи, якими вони можуть бути досягнуті;	2.3.2. Програма перевірки визначає, зокрема: 1) мету перевірки; 3) перелік конкретних питань, які будуть перевірятися
(д) визначити ключові точки управлінських механізмів і зробити попередню оцінку їхніх сильних і слабких сторін; (е) проаналізувати систему внутрішнього управління об'єкту перевірки, а також програму роботи цієї системи; (ж) визначити, якою мірою можна довіряти іншим аудиторам, які, наприклад, відповідають за внутрішнє управління; (є) визначити відносну важливість кожного із підрозділів, що розглядаються як об'єкт перевірки;	2.2.2. ... 3) фінансової та статистичної звітності, що складаються об'єктом перевірки; 2.2.3. ... 2) розподіл функцій, повноважень та відповідальності на кожному рівні управління об'єкта перевірки; 2.2.3. ... 3) система звітності та моніторингу діяльності об'єкта перевірки з метою отримання об'єктивної та достовірної інформації про результати його діяльності;

(з) вибрати найбільш результативний та ефективний метод аудиту;	
(i) передбачити перевірку щодо того, чи були вжиті належні заходи стосовно раніше виявлених фактів, звітів і рекомендацій;	2.2.2. ... 6) матеріалів попередніх перевірок, проведених РП з питань, які перевіряються, а також результатів перевірок, що проводилися іншими контрольними органами;
(к) зібрати документацію, яка стосується плану проведення аудиту та питань, які аудитор планує перевірити.	
<p>3.1.4. Як правило, план аудиту передбачає такі етапи:</p> <p>(а) зібрати інформацію про об'єкт аудиту та його організаційну структуру з метою визначення підрозділів, що містять ризик і відносну важливість щодо перевірки всіх інших підрозділів;</p> <p>(б) визначити цілі аудиту та питання, які підлягають перевірці;</p> <p>(в) провести попередній аналіз з метою визначення підходу, який необхідно прийняти, характеру та масштабів майбутнього обстеження;</p> <p>(г) приділити увагу особливим проблемам, які були виділені на стадії планування аудиту;</p> <p>(д) підготувати кошторис і графік проведення аудиту;</p> <p>(е) визначити потреби в кадрах і сформувати аудиторську групу;</p> <p>(є) поінформувати об'єкт аудиту про масштаби, цілі та критерії аудиту; у разі необхідності обговорити ці питання із заінтересованими сторонами.</p> <p>У разі потреби в ході контрольного заходу ВОФК може змінювати складений план.</p>	<p>2.2. Попереднє вивчення об'єктів та предмета перевірки</p> <p>2.2.1. Перед складанням програми перевірки член Рахункової палати, відповідальний за її проведення, організовує попереднє вивчення об'єктів та предмета перевірки, за такими питаннями:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) предмет перевірки; 2) перелік об'єктів, які підлягають перевірці; 3) напрямки діяльності кожного об'єкта перевірки; 4) джерела отримання інформації; 5) строки перевірки; 6) склад контрольної групи суб'єкта перевірки; 7) інші питання. <p>2.2.2. Під час попереднього вивчення об'єктів та предмета перевірки проводиться аналіз:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) нормативно-правових актів, що стосуються предмета перевірки; 2) даних щодо бюджетних призначень та фактичних витрат з Державного бюджету України, що стосуються об'єктів та предмета перевірки; 3) фінансової та статистичної звітності, що складаються об'єктом перевірки; 4) структури об'єкта перевірки; 5) виконання об'єктом перевірки бюджетних програм та інших повноважень у частині, що стосується використання державних коштів; 6) матеріалів попередніх перевірок, проведених Рахунковою палатою з питань, які перевіряються, а також результатів перевірок, що проводилися іншими контрольними органами; 7) матеріалів засобів масової інформації. <p>За необхідності проводяться консультації з незалежними установами, організаціями та спеціалістами з метою виявлення досягнень у сфері, що перевіряється, і можливості їх застосування для удосконалення діяльності об'єктів перевірки.</p> <p>2.2.3. Під час попереднього вивчення в межах предмету перевірки досліджуються такі питання:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) наскільки діяльність об'єкта перевірки відповідає вимогам чинного законодавства України. Стан розроблення та прийняття на їх виконання документів, необхідних для ефективного здійснення цієї діяльності; 2) розподіл функцій, повноважень та відповідальності на кожному рівні управління об'єкта перевірки; 3) система звітності та моніторингу діяльності об'єкта перевірки з метою отримання об'єктивної та достовірної інформації про результати його діяльності; 4) процедури та заходи щодо забезпечення збереження фінансових та матеріальних ресурсів тощо.

Проведення аудиторських перевірок	
3.2. Нагляд за проведенням аудиту	
3.2.1. Стандарти проведення аудиту передбачають, що нагляд за роботою аудиторського персоналу має постійно здійснюватися на всіх рівнях і на кожному етапі аудиту; керівник повинен перевіряти виконання завдань та використання документів (див. пункт 3.0.3 (б)).	
Чому здійснення нагляду та перевірки виконуваної роботи є одним зі стандартів аудиту, пояснюється у наступних пунктах.	
3.2.2. Нагляд має дуже важливе значення для досягнення цілей аудиту та відмінного виконання роботи. Звідси випливає, що належні нагляд та контроль виконуваної роботи з аудиту є необхідними незалежно від професійного рівня аудиторів.	
3.2.3. Нагляд повинен здійснюватися як стосовно змісту, так і стосовно методів аудиту. Тому необхідно пересвідчитись, що:	
(а) члени аудиторської групи добре зрозуміли внутрішню логіку плану контрольного заходу;	
(б) аудит здійснюється із дотриманням стандартів аудиту та методів, що застосовує ВОФК;	
(в) усі пункти плану аудиту та передбачених етапів ретельно дотримуються, крім випадків, коли дозволяється від них відступати;	Якщо під час проведення перевірки виникає потреба доповнення або скорочення програми перевірки, внесення відповідних змін проводиться у порядку, передбаченому для затвердження програми. Програма перевірки ... затверджується Головою Рахункової палати, Першим заступником або заступником Голови, а в разі потреби - Колегією Рахункової палати.
(г) робочі документи містять докази, що достатньою мірою підкріплюють надані висновки, точки зору та рекомендації;	
(д) аудитор досягнув цілей аудиту;	
(е) звіти за результатами перевірки містять належні висновки, рекомендації та думки.	4.2. Звіт повинен містити... висновки та пропозиції . Висновки та пропозиції Звіту повинні впливати з фактів, встановлених перевіркою.
3.2.4. Керівник повинен перевірити всю аудиторську роботу до підготовки остаточного варіанту висновків і звітів. Така перевірка має робитися на кожному етапі контрольного заходу (аудиту). Вона, крім того, дозволяє використовувати досвід і висновки осіб, які не брала участі в аудиті, та надає можливість упевнитися, що:	3.8. Керівник контрольної групи суб'єкта перевірки контролює всю роботу її членів. Такий контроль здійснюється протягом усієї перевірки та дає можливість упевнитися в тому, що
(а) всі оцінки та висновки спираються на достатні докази, є відповідними і аудит проведений в межах передбачених асигнувань. Крім того оцінки й висновки є основою для розробки остаточного варіанту висновку чи звіту;	усі оцінки та висновки підтверджуються достатніми та достовірними доказами ;

<p>(б) всі помилки, недоліки та незвичайні елементи були належним чином виявлені і підтверджуються документально; та що вони були або виправлені, або доведені до відома одного чи декількох більш високих керівників ВОФК;</p>	<p>усі виявлені порушення та недоліки належним чином підтверджені документально; або виправлені; або доведені до відома посадових осіб об'єкта перевірки. (п.3.8.2)</p>
<p>(в) зміни та доповнення, необхідні для належного здійснення контрольних заходів у майбутньому, були виявлені, зареєстровані та включені до процесу планування наступних аудитів і в програму підвищення кваліфікації персоналу.</p>	
<p>3.2.5. У ВОФК, які функціонують за принципом колегіальності, цей стандарт має дещо інше значення. В таких структурах всі рішення, за винятком поточних робочих рішень, завжди ухвалюються на основі колегіальності на рівні, що відповідає ступеню важливості справи. Тут питання необхідності здійснення перевірок, обсягу розслідувань та застосування тих чи інших методів вирішуються всією установою в цілому.</p>	
<p>3.3. Аналіз і оцінка системи внутрішнього управління і контролю, яка застосовується на об'єкті, що перевіряється</p>	
<p>3.3.1. Стандарти аудиту передбачають, що для того, щоб визначитись, наскільки далеко має заглибитися перевірка та на якому (яких) питанні (питаннях) вона повинна зосередитися, аудитору слід оцінити ефективність системи внутрішнього управління і контролю (див. пункт 3.0.3(в))</p>	<p>2. ПІДГОТОВКА ДО ПРОВЕДЕННЯ ПЕРЕВІРКИ ... 2.2.2. Під час попереднього вивчення об'єктів та предмета перевірки проводиться аналіз: ... 4) структури об'єкта перевірки;</p> <p>3. ПОРЯДОК ПРОВЕДЕННЯ ПЕРЕВІРКИ ... 3.3. При проведенні перевірки застосовуються: 1) аналіз методів організації роботи об'єкта перевірки;</p> <p>4. ОФОРМЛЕННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ ПЕРЕВІРКИ ... 4.2. Оцінка результатів перевірки подається у Звіті... Звіт повинен містити ... оцінку ефективності управлінських рішень, стану внутрішнього контролю...</p>
<p>Чому здійснення перевірки системи внутрішнього управління і контролю є одним зі стандартів аудиту, пояснюється у наступних пунктах.</p>	
<p>3.3.2. Аналіз і оцінка системи внутрішнього управління і контролю мають бути адаптованими до форми здійснення контрольного заходу.</p>	<p>2. ПІДГОТОВКА ДО ПРОВЕДЕННЯ ПЕРЕВІРКИ ... 2.2.3. Під час попереднього вивчення в межах предмету перевірки досліджуються такі питання:</p>
<p>Якщо йдеться про фінансовий аудит, то аналіз і оцінка зосереджуються головним чином на механізмах захисту активів та ресурсів і дозволяють упевнитися в точності та повноті бухгалтерської документації.</p>	<p>4) процедури та заходи щодо забезпечення збереження фінансових та матеріальних ресурсів тощо.</p> <p>3) система звітності та моніторингу діяльності об'єкта перевірки з метою отримання об'єктивної та достовірної інформації про результати його діяльності;</p>
<p>Якщо мова йде про аудит законності, то аналіз і перевірка зосереджуються, як правило, на механізмах, які допомагають керівникам дотримуватися законів і нормативних актів.</p>	<p>1) наскільки діяльність об'єкта перевірки відповідає вимогам чинного законодавства України. Стан розроблення та прийняття на їх виконання документів, необхідних для ефективного здійснення цієї діяльності;</p>
<p>Якщо аудит стосується ефективності роботи, то аналіз і перевірка зосереджуються на механізмах, які дозволяють органу (організації) економно, результативно та ефективно управляти своєю діяльністю, виконувати вказівки вищого керівництва та своєчасно</p>	<p>2) розподіл функцій, повноважень та відповідальності на кожному рівні управління об'єкта перевірки;</p>

<p>надавати надійну фінансову та бухгалтерську інформацію.</p>	<p>2.3. Вимоги до програми проведення перевірки ... 2.3.3. ... Критеріями ефективності крім ..., можуть бути також нормативно встановлені та обґрунтовані внутрішніми документами об'єкта, що перевіряється, стандарти якості роботи та контролю, на підставі яких можливо здійснити порівняльний аналіз та оцінити ступінь реалізації завдань, функцій, окремих видів діяльності, фінансових операцій об'єктами перевірки, тобто, досягнутих результатів.</p>
<p>3.3.3. Глибина аналізу та оцінки системи внутрішнього управління і контролю залежать від цілей контролю та бажаного ступеня надійності.</p>	<p>1. ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ</p> <p>1.3. Метою перевірки є встановлення стану справ щодо використання коштів Державного бюджету України, загальнодержавних цільових фондів, валютних та кредитно-фінансових ресурсів, інших державних коштів пов'язаних з Державним бюджетом України та його оцінка з точки зору законності, ефективності та доцільності, а також оцінка стану внутрішнього контролю об'єкта перевірки, надання пропозицій щодо усунення порушень чинного законодавства України.</p>
<p>3.3.4. У разі наявності автоматизованих систем бухгалтерського обліку та інформації аудитор повинен перевірити, чи працюють ці системи настільки досконало, що вони пропускають лише точні, надійні та повні дані.</p>	<p>3) система звітності та моніторингу діяльності об'єкта перевірки з метою отримання об'єктивної та достовірної інформації про результати його діяльності;</p>
<p>3.4. Дотримання законів і нормативних актів</p>	
<p>3.4.1. Стандарти проведення аудиту передбачають, що у разі здійснення аудиту законності (фінансового аудиту) необхідно перевіряти стан дотримання чинних законів і нормативних актів. Аудитор має розробити заходи та процедури аудиту, які гарантують виявлення помилок і випадків порушення закону, що можуть безпосередньо та великою мірою вплинути на суми, зазначені у фінансових звітах та в цілому на результати аудиту законності. Аудитор має пам'ятати про можливість такої ситуації, а саме наявності випадків порушення закону, що можуть опосередковано та великою мірою вплинути на суми, зазначені у фінансових звітах, чи результати аудиту законності.</p>	<p>2.2.3. Під час попереднього вивчення в межах предмету перевірки досліджуються такі питання: 1) наскільки діяльність об'єкта перевірки відповідає вимогам чинного законодавства України. Стан розроблення та прийняття на їх виконання документів, необхідних для ефективного здійснення цієї діяльності;</p> <p>Звіт повинен містити, зокрема, стислий опис виявлених фактів та оцінку відповідності їх чинному законодавству України</p>
<p>При здійсненні аудиту ефективності слід встановлювати стан дотримання чинних законів і нормативних актів, якщо такий захід видається необхідним для досягнення цілей аудиту. Аудитор повинен організувати перевірку у спосіб, який достатньо гарантує виявлення випадків порушення закону, що можуть суттєво вплинути на результати аудиту.</p>	
<p>Аудитор має завжди пильнувати ситуації чи операції, що можуть виявити випадки порушення закону, які опосередковано впливають на результати перевірки. Один з головних аспектів аудиту - це фінансовий аудит законності витрат і правильності їх віднесення на рахунок витрат. Одним з важливих завдань, що постають перед ВОФК у випадках здійснення такого контролю, є слідкувати усіма наявними засобами за тим, щоб бюджет відтворював реальні ресурси держави без жодних прогалин. У такому разі парламент чи орган, якому надаються результати аудиту, має можливість легко встановити</p>	

<p>загальну динаміку зобов'язань Державного казначейства та відстежити відповідні витрати по фінансових операціях. Маючи це на увазі, ВОФК здійснює перевірку рахунків і фінансових звітів державних органів влади, щоб упевнитися, що по всіх операціях і тільки по них були правильно взяті зобов'язання, отримані дозволи на витрату коштів, що вони були оптимально календарно сплановані, оплачені та зареєстровані. У разі відсутності жодних порушень з боку керівників процедура контролю, як правило, завершується наданням "quitus" (див. пункт 3.0.3.(г)).</p>	<p>Звіт повинен містити, ... , критерії оцінки ефективності використання бюджетних коштів та оцінку виявлених фактів відповідно до цих критеріїв, ... стану бюджетного планування, обсяг, характеристику та кваліфікацію бюджетних правопорушень і неефективного використання бюджетних коштів, причини, що призвели до порушень та недоліків, потенційні проблеми, висновки та пропозиції.</p>
<p>Чому дотримання законів і нормативних актів є одним зі стандартів аудиту, пояснюється у наступних пунктах.</p>	
<p>3.4.2. Перевіряти стан дотримання законів і нормативних актів особливо важливо у випадках аудиту виконання державних програм, оскільки високі посадові особи мають знати, чи дотримуються закони та нормативні акти, чи результати таких програм відповідають їхнім цілям, а якщо ні, то необхідність яких змін постає на порядку денному. Крім того, робота державних організацій, прийняті програми, а також порядок роботи різних служб, різноманітні види діяльності та функції тих чи інших установ закріплюються законодавством і регулюються більш конкретними правилами та нормативними актами.</p>	<p>1.3. Метою перевірки є встановлення стану справ щодо використання коштів Державного бюджету України, загальнодержавних цільових фондів, валютних та кредитно-фінансових ресурсів, інших державних коштів пов'язаних з Державним бюджетом України та його оцінка з точки зору законності, ефективності та доцільності, а також оцінка стану внутрішнього контролю об'єкта перевірки, надання пропозицій щодо усунення порушень чинного законодавства України.</p>
<p>3.4.3. Особи, що відповідають за планування аудиту, повинні знати коло вимог, які пред'являються об'єкту аудиту. Беручи до уваги, що часто кількість законів і нормативних актів, які можуть застосовуватися до того чи іншого контрольного заходу, є дуже чисельною, аудитори мають доводити свій професіоналізм і виділяти ті закони та нормативні акти, які можуть суттєво вплинути на цілі аудиту.</p>	
<p>3.4.4. Аудитор має завжди пильнувати ситуації чи операції, що можуть виявити випадки порушення закону, які опосередковано впливають на результати перевірки. Якщо заходи та процедури аудиту вказують на наявність таких порушень чи на можливість їхнього вчинення, аудитор повинен з'ясувати, якою мірою вони впливають на результати перевірки.</p>	
<p>3.4.5. Здійснюючи свої перевірки із дотриманням цього стандарту, аудитори мають вибирати та застосовувати заходи і процедури аудиту, які, за їх оцінкою як фахівців, відповідають конкретним обставинам. Ці заходи та процедури повинні дозволяти отримувати достатні, дійсні та необхідні докази, які вмотивовано підкріплюють їхні точки зору та висновки.</p>	
<p>3.4.6. Як правило, за створення ефективної системи внутрішнього управління і контролю, яка забезпечує дотримання законів і нормативних актів, відповідає керівництво органу (організації), що перевіряється. Тому під час розробки заходів і процедур перевірки та оцінки стану дотримання законів і нормативних актів аудитори повинні з'ясувати стан системи внутрішнього управління і контролю об'єкта перевірки та оцінити, якою мірою цей об'єкт аудиту може бути нездатним запобігати випадкам порушення чинного законодавства чи виявляти їх.</p>	
<p>3.4.7. Без шкоди для незалежності ВОФК, при розробці заходів та процедур перевірки випадків таких порушень, аудитори мають професійно застосовувати продуманий та</p>	

<p>обережний підхід з тим, щоб не зашкодити у майбутньому можливим розслідуванням або передбаченим законом подальшим процедурам. Такі підходи передбачають використання у разі потреби належної юридичної допомоги та консультацій відповідних правоохоронних органів з метою визначення заходів і процедур, які необхідно застосовувати.</p>	
<p>3.5. Доказова інформація</p>	
<p>3.5.1. Стандарти проведення аудиту передбачають наступне.</p>	
<p>Для підготовки рішення та висновків стосовно об'єкта аудиту, служби, програми, виду діяльності чи функції аудитор повинен мати можливість отримувати в межах виділених асигнувань на проведення перевірки достатні та відповідні докази (див. пункт 3.0.3(д)).</p>	
<p>Чому отримання доказів є одним зі стандартів аудиту, пояснюється у наступних пунктах.</p>	
<p>3.5.2. Результати, висновки та рекомендації аудитора мають спиратися на докази. З огляду на те, що аудиторі рідко мають нагоду враховувати всю інформацію про об'єкт аудиту, важливого значення набуває ретельна обробка зібраних даних і техніка відбору необхідних матеріалів. У випадках, коли відомості, що надаються інформаційною системою, відіграють велику роль у перевірці і є необхідними для досягнення цілей контролю, аудитори обов'язково повинні особисто упевнитися, що такі дані є надійними та доречними.</p>	<p>3.5...Докази - це зібрана та задокументована інформація, яку використовує суб'єкт перевірки з метою обґрунтування результатів перевірки.</p>
<p>3.5.3. Аудитори мають добре володіти технікою та процедурами збору доказів: інспекція, спостереження, розслідування та підтвердження. [inspection, observation, enquiry, confirmation.]. ВОФК повинен упевнитися, що застосовувана техніка дійсно дозволяє виявляти всі факти помилок та порушення законності.</p>	<p>3.3. При проведенні перевірки застосовуються [наступні підходи]:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) аналіз методів організації роботи об'єкта перевірки; 2) аналіз результатів роботи об'єкта перевірки; 3) аналіз конкретних фактів та ситуацій, виявлених на об'єкті перевірки; 4) аналіз усіх наявних даних; 5) огляд документів.
<p>3.5.4. Визначаючи методи та процедури, слід враховувати якість доказів, тобто вони повинні бути достатніми, доречними і одержаними в межах розумних асигнувань на проведення перевірок.</p>	<p>Докази повинні бути достатніми та достовірними.</p>
<p>3.5.5. Аудитори мають збирати в архівах перевірки достатню кількість доказових документів, зокрема у тому, що стосується основи планування, перевірених питань, виконаної роботи та висновків аудиту.</p>	
<p>3.5.6. Достатню кількість задокументованих доказів необхідно зібрати для того, щоб:</p>	
<p>(а) підтвердити висновки та звіти аудитора;</p>	
<p>(б) підвищити рентабельність та ефективність аудиту;</p>	
<p>(в) мати у розпорядженні інформацію, необхідну для підготовки звітів і відповіді на запитання підконтрольного органу (організації) чи будь-якої іншої сторони;</p>	

(г) підтвердити застосування аудитором стандартів аудиту;	
(д) сприяти плануванню та управлінню контрольною діяльністю;	
(е) сприяти підвищенню професійного рівня аудитора;	
(е) мати можливість упевнитися, що робота, доручена іншим особам, була виконана належним чином;	
(ж) зберегти архіви виконаної роботи та мати можливість звертатися до них в подальшому.	
3.5.7. Аудитор має пам'ятати, що зміст і формат справи перевірки свідчать про рівень його компетентності, досвід і знання справи. Такі справи повинні бути достатньо повними і детальними для того, щоб будь-який досвідчений аудитор міг, не будучи навіть особисто причетним до цього конкретного контрольного заходу, точно встановити результати виконаної роботи для підготовки висновків.	[На додаток до матеріалів зібраних в ході перевірки] робота суб'єкта перевірки повинна бути зафіксована в робочих документах. Суб'єкт перевірки веде робочі документи лише на основі отриманої в ході перевірки інформації. Робочі документи ведуться у довільній формі та зберігаються разом із матеріалами перевірки.
3.6. Аналіз фінансових звітів	
3.6.1. Стандарти проведення аудиту передбачають, що у випадку аудиту законності (фінансового аудиту), або в разі необхідності здійснення інших заходів, аудитор повинні аналізувати фінансові звіти з метою встановлення, чи дотримувався об'єкт аудиту стандартів бухгалтерського обліку, які прийняті для подання або публікації фінансової інформації. Аналіз фінансових звітів має бути достатньо поглиблений і має надавати аудитору можливість виявлення об'єктивних елементів, на підставі яких він базуватиме свою точку зору (див. пункт 3.0.3(е)).	2.2.2. Під час попереднього вивчення об'єктів та предмета перевірки проводиться аналіз: ... 3) фінансової ... звітності, що складаються об'єктом перевірки;
Чому аналіз фінансових звітів є одним зі стандартів аудиту, пояснюється у наступних пунктах.	
3.6.2. Цей аналіз має на меті встановити наявність зв'язків, що, як правило, мають бути між різними статтями фінансових звітів; він повинен надавати можливість виявити необґрунтовані зв'язки між рахунками та нехарактерні тенденції розвитку. Тому аудитор має ретельно аналізувати фінансові звіти для того, щоб упевнитися, що:	
(а) фінансова документація ведеться із дотриманням прийнятих стандартів бухгалтерського обліку;	
(б) формат цієї документації відповідає конкретній ситуації об'єкта аудиту;	
(в) різні статті фінансових звітів супроводжуються всією необхідною інформацією;	
(г) показники в різних статтях фінансової документації були правильно оцінені, підраховані і представлені.	
3.6.3. Методи та техніка аналізу фінансової звітності значною мірою залежать від питань	

контролю, характеру та цілей аудиту, а також від глибини знань і точки зору аудитора.	
3.6.4. Якщо ВОФК має підготувати доповідь щодо виконання законів про бюджет, аналіз повинен зосереджуватися:	
(а) у випадку аудиту прибуткової частини - на з'ясуванні стану дотримання вихідних бюджетних пропозицій. При цьому перевірка обчислених податковою службою податків і зарахованих прибутків може здійснюватися шляхом вивірки річних бухгалтерських звітів;	
(б) у випадку аудиту видаткової частини - на перевірці видатків, передбачених бюджетом, на перевірці законів щодо перегляду бюджетів, а у випадку трансферту статей - на перевірці бюджету минулого року.	
Глава IV. Правила складання звітів	
4.0.1. Визначити одне правило оформлення звітів за результатами аудитів для всіх без винятку ситуацій видається неможливим. Це правило може мати на меті лише забезпечення керівних принципів; воно може допомагати аудитору формулювати свою точку зору в його висновку чи звіті.	
4.0.2. Термін "звіт" - це висновки аудитора та його інші міркування щодо всіх фінансових документів загалом, викладені за результатами фінансового аудиту чи аудиту законності, а також звіт, підготовлений після завершення аудиту ефективності.	
4.0.3. Висновок аудитора щодо всіх фінансових документів загалом, як правило, викладається лаконічно та упорядковано. Він зосереджується на результатах, отриманих після проведення широкого кола аудиторських досліджень і різних операцій. Аудитор часто має зазначити, чи відповідає діяльність організації, де проводився аудит, чинним законодавчим і нормативним актам , і відзначити у разі необхідності недоліки механізмів системи внутрішнього управління і контролю, випадки наявності незаконних актів і шахрайства . Відповідно до Конституції та законам ВОФК може бути зобов'язаний складати звіт щодо виконання закону про бюджет шляхом порівняння бюджетних пропозицій і передбачених видатків із реальними результатами виконання бюджету, згідно даних, що наводяться органами державної влади.	4.2. ...Звіт повинен містити, зокрема, стислий опис виявлених фактів та оцінку відповідності їх чинному законодавству України , критерії оцінки ефективності використання бюджетних коштів та оцінку виявлених фактів відповідно до цих критеріїв, оцінку ефективності управлінських рішень, стану внутрішнього контролю , бюджетного планування, обсяг, характеристику та кваліфікацію бюджетних правопорушень і неефективного використання бюджетних коштів , причини, що призвели до порушень та недоліків, потенційні проблеми, висновки та пропозиції
4.0.4. Коли йдеться про аудит ефективності, у звіті аудитора зазначається рівень економії та результативності набутих і використаних ресурсів, а також уточнюється, чи у повному обсязі були досягнуті заплановані цілі. Характер такого звіту та питання, що в ньому розглядаються, можуть істотно різнитися. Наприклад, у ньому може йтися про використання ресурсів, може наводитися висновки щодо результатів, отриманих від застосування тих чи інших заходів і програм, чи надаватися рекомендації стосовно заходів з удосконалення діяльності.	4.2. ...Звіт повинен містити, зокрема ... критерії оцінки ефективності використання бюджетних коштів та оцінку виявлених фактів відповідно до цих критеріїв...
4.0.5. З метою адекватного врахування потреб користувача аудитор може бути змушений спиратися в своїх звітах про фінансовий аудит чи аудит ефективності на більш тривалі інформаційні періоди та вимоги щодо розкриття відповідної та належної інформації.	
4.0.6. Для спрощення термін "висновок" означає у цій главі думки, що їх аудитор оприлюднює за результатами аудиту законності (фінансового аудиту) по всім питанням, що згадані в пункті 4.0.3; термін "звіт" означає висновки, що їх аудитор робить після аудиту результатів діяльності (пор. пункт 4.0.4).	

<p>4.0.7. Правила складання звітів передбачають, що</p> <p>(а) після завершення кожного контрольного заходу аудитор має скласти свої висновки у письмовій формі або у разі потреби скласти звіт із викладенням своєї точки зору. Текст звіту повинен легко сприйматися, не повинен бути ні розпливчатим, ні двозначним і має містити тільки інформацію, яка підтверджується достатніми і обґрунтованими доказами. Крім того, він повинен відображати незалежність та об'єктивність аудитора, бути справедливим і конструктивним.</p>	<p>4.1. ...Результат перевірки викладається об'єктивно, достовірно, обґрунтовано, ясно та наводиться вичерпний опис виявлених фактів і даних. Не допускається включення до акта різного роду припущень та непідтверджених даних про управлінську та господарсько-фінансову діяльність об'єкта перевірки.</p> <p>4.4. ... пропозиції – [мають] логічно впливати із зроблених висновків. ...У Звіті не повинно бути перебільшення та надмірного підкреслення виявлених недоліків і порушень. ...У Звіті увага акцентується, ... на конкретних пропозиціях щодо поліпшення роботи об'єкта перевірки.</p>
<p>(б) Останнє слово щодо подальшої долі випадків правопорушень, виявлених аудитором, належить вищому керівнику чи колегії, яку створює ВОФК.</p>	<p>4.5. ...У разі виявлення під час перевірки фактів нецільового використання бюджетних коштів, інших правопорушень за скоєння яких передбачена кримінальна чи адміністративна відповідальність, за рішенням Колегії Рахункової палати матеріали перевірки передаються до Генеральної прокуратури України, інших правоохоронних органів або до суду у визначеному законодавством порядку.</p>
<p>У разі проведення аудиту законності аудитор повинен підготувати за результатами перевірки стану дотримання чинних законів і нормативних актів - письмовий звіт, який може бути або окремим розділом звіту про перевірку фінансових звітів, або окремим документом. Звіт має містити перелік підрозділів, які були перевірені на предмет дотримання законів і нормативних актів та тих підрозділів, які не були перевірені.</p>	
<p>Що стосується аудиту ефективності, то у звіті мають зазначатися всі суттєві випадки порушення законодавства, які представляють інтерес у світлі поставлених цілей при здійсненні цього аудиту.</p>	
<p>Чому складання звітів є одним зі стандартів аудиту, пояснюється в наступних пунктах. Пункт 4.0.8 стосується висновків і звітів, пункти 4.0.9.-4.0.20 - лише висновків, а пункти 4.0.21-2.0.26 - тільки звітів.</p>	
<p>4.0.8. Формат і зміст всіх висновків аудитора і всіх звітів спираються на такі загальні принципи:</p>	
<p>(а) Назва. Висновок чи звіт повинні мати відповідні назву чи заголовок, які надають читачеві можливість відрізнити їх від фінансових звітів чи інформації, поданої іншими сторонами.</p>	
<p>(б) Підпис і дата. Висновок чи звіт мають бути підписані. Зазначення дати допомагає читачеві зрозуміти, що аудитор враховував події чи операції, про які йому стало відомо до цієї дати (у випадку фінансових перевірок остання може бути пізнішою від періоду, який перевірявся).</p>	<p>Акт перевірки ... підписується уповноваженими посадовими особами об'єкта перевірки, а також усіма членами контрольної групи суб'єкта перевірки.</p>
<p>(в) Цілі та обсяг. Висновок чи звіт мають містити посилання на цілі та обсяг аудиту. Така інформація уточнює доцільність та обсяги перевірки.</p>	<p>4.1. За результатами перевірки складається акт, у якому зазначаються: підстава, мета, предмет</p>
<p>(г) Повнота інформації. Висновки мають додаватися до фінансових звітів, яких вони стосуються, для одночасної публікації. Звіти про перевірку роботи тих чи інших установ можуть публікуватися як такі. Висновки та звіти мають подаватися у тому вигляді, у якому їх підготував аудитор. Як цілковито незалежна установа, ВОФК повинен мати можливість включати до них все, що вважає за необхідне. Однак інколи ВОФК може опинитися у ситуації, коли неможливо оприлюднити деяку інформацію без шкоди для інтересів держави, і це ставить під сумнів принцип повноти інформації, яка має</p>	<p>4.3. ...</p> <p>1) члени контрольної групи суб'єкта перевірки формують попередній проект Звіту, який розглядається членом Рахункової палати, відповідальним за проведення перевірки;</p> <p>2) за необхідності, члени контрольної групи суб'єкта перевірки доопрацьовують проект Звіту з урахуванням зауважень члена Рахункової</p>

<p>публікуватися у звіті за результатами перевірки. У такому випадку аудитор має право вирішувати щодо доцільності складання окремого звіту, який не підлягає опублікуванню і містить інформацію під грифом "таємно" чи "цілковито таємно".</p>	палати, відповідального за проведення перевірки. ...
<p>(д) Одержувач. Висновок чи звіт повинні зазначати одержувача, який в різних країнах може бути різним або який визначається згідно із діючою системою організації державного контролю. У разі існування офіційно встановлених процедур подання звіту чи висновку одержувач може не зазначатися.</p>	
<p>(е) Ідентифікація. У висновку чи звіті мають чітко ідентифікуватися відповідні фінансові звіти (у випадку фінансового аудиту та аудиту законності) або сфера контролю (коли йдеться про аудит ефективності). Тому доцільно зазначати назву ревізованої структури, дату та період, за який аналізувались фінансові документи, а також обсяги тієї сфери діяльності, яка підлягала ревізії.</p>	<p>4.1. За результатами перевірки складається акт, у якому зазначаються: підстава, мета, предмет, об'єкт /об'єкти перевірки, період, за який проводилася перевірка, склад контрольної групи суб'єкта перевірки, а також фактичний стан справ, виявлений на об'єкті, з наведенням доказів.</p>
<p>(е) Юридичне обґрунтування. У висновках і звітах за результатами перевірок повинні зазначатися положення закону чи нормативного акту, на підставі якого був проведений аудит як контрольний захід.</p>	<p>4.1. За результатами перевірки складається акт, у якому зазначаються: підстава ...</p>
<p>(ж) Дотримання стандартів. У висновках і звітах мають зазначатися застосовані стандарти та методи, що надає зацікавленим особам можливість бути впевненим, що аудит здійснювався із дотриманням загальноприйнятих процедур.</p>	
<p>(з) Термін підготовки. Висновок чи звіт повинні складатися швидко, для того щоб вони могли бути корисними зацікавленим особам і зокрема тим з них, хто має вживати заходів за результатами аудиту.</p>	<p>4.3. Підготовка проекту Звіту за результатами перевірки здійснюється ... в терміни, передбачені програмою проведення перевірки</p>
<p>4.0.9. Висновок аудитора, як правило, викладається упорядковано; він повинен містити оцінку всіх результатів фінансової діяльності, при цьому важливо запобігти занадто детальному викладу контексту. Таким чином він надає користувачам можливість отримати загальне уявлення про обговорюваний предмет. Термінологія залежатиме від юридичної основи обговорюваного питання, однак зміст висновку має недвозначно показувати наявність застережень. Якщо висновок супроводжується застереженнями, необхідно зазначити, чи вони торкаються деяких аспектів, чи всього висновку в цілому (див. пункт 4.0.14), чи може аудитор відмовляється складати свій висновок (пункт 4.0.15).</p>	
<p>4.0.10. Аудитор викладає свій висновок без застережень, якщо він упевнився, що в усіх важливих аспектах:</p>	
<p>(а) фінансова звітність була підготовлена із постійним дотриманням прийнятих стандартів бухгалтерського обліку та вказівок;</p>	
<p>(б) фінансова звітність відповідає вимогам чинних законодавчих і нормативних актів;</p>	
<p>(в) точка зору, що сформована на основі аналізу фінансової звітності, співпадає із тим, що аудитор знає про підконтрольний орган (організацію);</p>	
<p>(г) всі суттєво важливі питання, які стосуються фінансової звітності, належним чином викладені.</p>	
<p>4.0.11. Зосередження уваги на конкретному аспекті. У деяких випадках аудитор може вирішити за необхідне - для належного розуміння звіту - приділити увагу певним незвичайним чи важливим аспектам. Відповідно до загального підходу, аудитор, який складає висновок без застережень, не може посилатися на окремі моменти фінансової звітності, бо таке посилення може призвести до непорозуміння та сприйматися як застереженням. Для запобігання можливості виникнення такої ситуації у висновку треба виділити пункт(и)- "Зосередження уваги на конкретному аспекті". Втім, до такого засобу</p>	

аудитору не слід вдаватися , якщо інформації по цим конкретним аспектам не міститься у фінансових звітах. Він не повинен підняти висновок пунктом такого змісту і не повинен використовувати цей пункт для того, щоб уникнути висновку без застережень.	
4.0.12. Аудитор може опинитися у ситуації, коли неможливо скласти висновок без застережень, якщо він вважає, що наслідки цих застережень мають або можуть мати велике значення для фінансового стану об'єкту, або при наступних ситуаціях:	
(а) обсяг аудиту є обмеженим;	
(б) аудитор вважає, що фінансові звіти є неповними чи помилковими або що прийнятні стандарти бухгалтерського обліку застосовувалися необґрунтовано вільно;	
(в) щодо фінансової звітності існують сумніви.	
4.0.13. Висновок без застережень. Якщо аудитор має сумніви чи не погоджується з однією чи декількома суттєво важливими позиціями фінансових звітів, які хоча і не мають переконливого значення для належного розуміння рахунків, він повинен скласти висновок із застереженнями. Як правило, у висновку зазначається, що аудит мав задовільні результати, а також чітко та лаконічно констатуються сумнівні чи спірні статті, що дали аудитору підставу заявити застереження. Для користувачів фінансових звітів було б корисно, щоб аудитор у кількісному вимірі зазначив фінансові наслідки сумнівних або спірних статей, однак це не завжди видається можливим і доцільним.	
4.0.14. Відмова від підтвердження. Якщо аудитор не може скласти висновок стосовно всієї фінансової звітності загалом, тому що він повністю не згодний із ними, навіть щоб надавати висновок із застереженням, він відмовляється їх підтверджувати. Формулювання такої заяви повинні чітко зазначати, що фінансові звіти не містять достовірної інформації, та мають ясно і точно викладати усі моменти незгоди. І знову-таки, якщо це видається можливим і доцільним, висновки про фінансові наслідки необхідно подавати у кількісному вимірі.	
4.0.15. Відсутність висновку. У випадках, коли аудитор не може скласти висновок щодо всіх фінансових результатів загалом через їхню неточність або через те, що обсяг перевірки не дозволяє йому провести поглиблений аналіз цього настільки важливого моменту і надання висновку із застереженнями стосовно деяких статей буде не достатнім, він відмовляється складати свій висновок. У своєму звіті він ясно зазначає, що скласти висновок та чітко і точно визначити правильність всіх статей видається неможливим.	
4.0.16. Поширеною є практика, коли ВОФК надає докладний звіт із викладом своєї точки зору у випадках, коли він не може надати висновку без застереження.	
4.0.17. Крім того, аудит законності (фінансовий аудит) часто примушують аудитора складати детальні звіти, якщо в системах бухгалтерського обліку та внутрішнього фінансового контролю виявляються недоліки (що не має нічого спільного з проблемами перевірки результатів роботи). Це може статися, коли недоліки виявляються не тільки в системі обліку та контролю установи, що ревізується, але й в системі контролю діяльності інших органів. Аудитор має також право подати звіт про фактично виявлені чи можливі випадки грубого порушення законності, про непослідовне застосування нормативних положень або про випадки шахрайства та шляхи, якими воно здійснюється.	
4.0.18. ВОФК, що мають статус судового органу, можуть вживати санкції у зв'язку із порушеннями, виявленими у фінансових операціях. Вони можуть мати повноваження ліквідувати рахунки, що ведуться відповідальними за облік та звітність в державних установах, встановлювати штрафи та навіть інколи відсторонювати цих відповідальних від виконання їхніх службових обов'язків або звільняти їх з посади.	

<p>4.0.19. Коли аудиторів повідомляють про порушення, виявлені у фінансовій звітності, чи про випадки порушення законів і нормативних актів, вони повинні викладати факти в коректній формі. Масштаби порушення законодавства можуть визначатися кількістю виявлених випадків або в грошових термінах.</p>	
<p>4.0.20. Такі звіти можуть готуватися без застережень, що в інших випадках включаються аудиторів у свої висновки. Якщо врахувати характер таких звітів, то в них, як правило, відмічаються критичні зауваження, але, якщо мати на меті конструктивність, то в них мають також розглядатися шляхи як позбавитись у майбутньому виявлених недоліків. Також повинні бути представлені точки зору установи, що перевіряється, разом із висновками та рекомендаціями аудитора.</p>	<p>Результати розгляду цих зауважень [у разі незгоди уповноваженої особи об'єкта перевірки з фактами, викладеними в акті, їх обґрунтуваннями та доказами] викладаються окремою довідкою і підписуються керівником контрольної групи суб'єкта перевірки. Зауваження і довідка про результати їх розгляду додаються до акта перевірки та є його невід'ємною частиною. У разі порушення терміну подання зауважень, останні не підлягають розгляду.</p>
<p>4.0.21. На відміну від аудиту законності (фінансового аудиту), які регулюються відносно конкретними положеннями та зміст яких є більш-менш передбачуваний, характер контролю ефективності відрізняється більшою неоднозначністю, і аудитор більше вільний в своїх оцінках і тлумаченнях. Питання, що охоплюються такими перевітками, є більш вибірковими, а перевірки можуть здійснюватися не за один період бухгалтерської звітності, а за багаторічним циклом. Крім того, випадки, що аналізуються при розгляді фінансових звітів є більш конкретними і більш визначеними. Відповідно звіти за результатами аудиту ефективності є різноманітними та містять більше дискусій та аргументації.</p>	
<p>4.0.22. У звіті про результати аудиту ефективності повинні чітко зазначатися цілі та обсяг аудиту. Такі звіти можуть містити критичні зауваження (наприклад, для привертання уваги - в інтересах громадськості або через те, що йдеться про відповідальність посадових осіб державних установ за питання обліку та звітності, за марнотратство в особливо великих розмірах, за винятково негативні дії чи за явну нерентабельності приведенні ними фінансової діяльності, або можуть не містити їх, але надавати інформацію чи поради незалежного характеру, або зазначати обсяги економії чи рівень досягнення цілей ефективності та рентабельності.</p>	
<p>4.0.23. На відміну від вимог, які пред'являються до висновків стосовно фінансових документів, аудитор, як правило, не повинен робити загального висновку щодо економії, ефективності та результативності об'єкта аудиту. Коли це дозволяє характер аудиту, що здійснюється стосовно чітко визначених напрямків роботи структури, що перевіряється, аудитор замість заяви визначеної форми має надати конкретний висновок і звіт, в якому описується розглянута ситуація. Якщо мета аудиту полягає у тому, щоб перевірити, чи забезпечує система контролю можливість досягнення економії, ефективності та рентабельності, аудитор має право зробити більш узагальнений висновок.</p>	
<p>4.0.24. З огляду на те, що аудиторів висловлюють свою точку зору щодо діяльності, яка здійснюється установами, що перевіряються, на виконання прийнятих керівниками цих установ рішень, аудиторів повинні ретельно формулювати свої думки та чітко зазначати у звіті характер і обсяг інформації, якою могла свідомо володіти (чи повинна була володіти) структура, що перевіряється, в момент прийняття рішень. Точне визначення обсягу, цілей та результатів контролю є підтвердженням для користувачів звітів об'єктивності при виконанні аудитором своїх обов'язків. Заради справедливості недоліки та критичні зауваження мають викладатися у спосіб, який заохочує ревізовану структуру до внесення необхідних змін в існуючі системи та інструкції, які стосуються організації, та до їхнього удосконалення. Відповідно, для того щоб факти, наведені у звіті, були повними, точними та належним чином викладеними, вони, як правило, включаються до нього за згодою ревізованої структури. Може також виникати потреба, особливо коли ВОФК оприлюднює свою точку зору чи</p>	

рекомендації, включити до звіту у повному чи скороченому обсязі відповіді, що надала ревізована структура щодо моментів, з яких у аудитора виникли питання.	
4.0.25. Звіти за результатами аудиту ефективності не повинні обтяжуватися критикою минулого; вони мають бути конструктивними. Висновки та рекомендації аудитора являють важливий аспект аудиту, і тому, якщо вони робляться належним чином, вони послугують дороговказом для майбутньої діяльності. Загалом рекомендації мають на увазі досягнення певних результатів, а не тільки шляхів досягнення цих результатів. Хоча в деяких випадках виникає потреба в більш конкретних рекомендаціях, наприклад, коли йдеться про необхідність внесення змін і доповнень в законодавчі положення з метою поліпшення функціонування відповідної служби.	
4.0.26. Коли аудитор формулює свої рекомендації чи перевіряє їхнє виконання, він повинен залишатися об'єктивним та незалежним і має перевіряти не факт прийняття конкретних рекомендацій, а факт виправлення виявлених недоліків.	
4.0.27. Під час підготовки свого висновку чи звіту аудитор повинен враховувати відносну важливість перевірених моментів в контексті фінансових звітів (аудит законності та фінансовий аудит), а також характер об'єкта аудиту чи діяльності (аудит ефективності).	
4.0.28. Що стосується аудиту законності та фінансового аудиту, то, коли аудитор робить висновок, що відповідно до найбільш прийнятних критеріїв перевірені моменти суттєво не впливають на ситуацію, виявлену при перевірці фінансових звітів, висновок має робитися без застереження. Якщо аудитор вважає, що той чи інший момент є суттєво важливим, він складає висновок із застереженням і має визначити тип застереження (див. пункти 4.0.12-4.0.15).	
4.0.29. Що стосується аудиту ефективності, то оцінка буде більш суб'єктивною, оскільки звіт безпосередньо не залежить від фінансових та інших документів. Внаслідок цього аудитор може вирішити, що для оцінки важливості того чи іншого моменту слід враховувати не його кількісні та вартісні аспекти, а характер чи контекст.	