

С.О. Ніщимна,
кандидат юридичних наук, доцент

НЕЗАЛЕЖНІСТЬ У ПУБЛІЧНОМУ ФІНАНСОВОМУ КОНТРОЛІ

Стаття присвячена питанням публічного фінансового контролю. Контроль розглядається як вид публічної фінансової діяльності. Досліджується принцип незалежності в публічному фінансовому контролі.

Ключові слова: публічний фінансовий контроль, публічна фінансова діяльність, незалежність.

Статья посвящена вопросам публичного финансового контроля. Контроль рассматривается как вид публичной финансовой деятельности. Исследуется принцип независимости в публичном финансовом контроле.

Ключевые слова: публичный финансовый контроль, публичная финансовая деятельность, независимость.

Paper is devoted to the issues of a public financial control. Control is considered as a kind of public finance activities. The independence of a public financial control is considered.

Keywords: public financial control, public finance activities, independence.

Принципи публічного фінансового контролю є похідними від принципів публічної фінансової діяльності, загальних принципів фінансового права та загальноправових принципів. Ця теза підтверджується тим, що всі органи, на які покладена функція здійснення фінансового контролю, водночас виступають суб'єктами публічної фінансової діяльності. Дуже важливо, щоб суб'єкти такої діяльності мали законодавчо закріплену незалежність. Йдеться, перш за все, про гарантування невторчання одних органів у діяльність інших.

Проблемам незалежності публічного фінансового контролю присвячували свої дослідження А.М. Асадов, О.Ф. Андрійко, В.Г. Афанасьєв, М.Ф. Базась, В.В. Бурцев, В.М. Гаращук, О.Ю. Грачова, О.М. Дорогих, Н.І. Дорош, В.П. Завгородній, Д.Л. Зима, М.М. Каленський, М.В. Карасьова, Л.М. Касьяненко, В.Ю. Кобринський, М.П. Кучерявенко, І.І. Кучеров, І.Б. Лагутін, Л.А. Савченко, І.Б. Стефанюк, М.С. Столяров, І.П. Устинова, Н.І. Хімичева, В.О. Шевчук, В.С. Шестак, С.О. Шохін, О.О. Яковенко та інші.

Мета нашого дослідження полягає у висвітленні проблемних аспектів розуміння незалежності як принципу публічного фінансового контролю.

Незалежність контролю має забезпечуватися фінансовою самостійністю контрольного органу, закріпленням на конституційному рівні статусу органів, більш тривалими, порівняно з парламентськими, строками повноважень керівників органів контролю [1, с. 106]. Із наведеної вище думки випливає, що контроль буде незалежним, зокрема, за умови конституційного закріплення статусу органів контролю. На наш погляд, зазначене твердження не відповідає дійсності. Наприклад, у Конституції України серед усіх спеціальних органів фінансового контролю згадується Рахункова палата й Національний банк України. Вказувати інші органи недоцільно, адже реорганізація органів державної влади, зміна їх назв, ліквідація чи створення потребуватиме внесення змін до Основного Закону держави. У зв'язку з цим доречнішою є пропозиція С.О. Шохіна закріплювати незалежність рахункових органів на законодавчому рівні. "Незалежність повинна розповсюджуватись на сам рахунковий орган як на державний інститут в системі державно-функціонального розподілу гілок влади, а також і на положення його членів та ревізорських кадрів" [2, с. 132].

Як стверджує Д.С. Роговенко, "незалежність фінансового контролю є однією з визначних засад його здійснення, передумовою неупередженості контролю за державними доходами та видатками" [3, с. 137]. Тут можна також додати, що конт-

роль здійснюється не лише за державними, а й іншими публічними доходами та видатками.

Розглядаючи згаданий принцип, варто також звернути увагу на суперечливість норм Закону “Про Рахункову палату”. Так, у ст. 3 Закону вказується, що Рахункова палата здійснює контроль, зокрема, на засадах незалежності. Проте у ст. 36 глави V “Гарантії забезпечення діяльності рахункової палати” також ідеться про те, що “Рахункова палата свою діяльність здійснює як незалежний орган контролю Верховної Ради України і керується Конституцією України і законами України, виконуючи свої функції і повноваження згідно із статусом, визначеним цим Законом”. Тобто “незалежність” у Законі слід розуміти одночасно і як принцип, і як гарантію забезпечення діяльності.

У п. 2.2.2 Стандартів із аудиту державних фінансів ІНТОСАІ зазначається, що загальні стандарти щодо спільних дій аудитора та ВОФК передбачають, що: аудитор і ВОФК повинні бути незалежними від законодавчої влади та від виконавчої влади, а об’єкта аудиту... Незалежність ВОФК не виключає можливості надання виконавчою владою пропозицій щодо перевірки тієї чи іншої сфери за умови спроможності ВОФК задовольнити такі прохання. Принцип незалежності вимагає, щоб прийняття рішень стосовно питань контролю та аудиту, в тому числі плану роботи в цьому напрямі, належало виключно до компетенції ВОФК (п. 2.2.16 Стандартів).

Фахівці виокремлюють два аспекти незалежності: незалежність від держави в особі її органів чи посадових осіб, які представляють інтереси окремих гілок влади; незалежність від підконтрольних суб’єктів чи інших осіб, які представляють їх інтереси [4, с. 44–48].

Можна також вести мову про організаційну, функціональну, фінансову та особисту незалежність. Так, організаційна незалежність означає недопущення або обмеження впливу на процес створення чи припинення діяльності органів контролю, а також на призначення та звільнення його посадових осіб. Функціональна незалежність передбачає недопущення або обмеження впливу на планування та здійснення контрольних заходів. Фінансова незалежність означає недопущення або обмеження впливу на фінансування органу контролю, його посадових осіб та працівників. Особиста незалежність – це недопущення або обмеження родинних зв’язків посадових осіб та працівників органу контролю з посадовими особами та працівниками підконтрольного суб’єкта [4, с. 44–48].

Вчений В.В. Бурцев виділяє організаційну, функціональну, матеріальну та іншого характеру (з погляду зацікавленості, особистих або родинних зв’язків тощо) незалежністю від юридичних та фізичних осіб, чію діяльність вони перевіряють [5, с.102].

Професор Л.А. Савченко наголошує на існуванні двох понять “абсолютна незалежність” і “відносна незалежність”. “Тобто органи фінансового контролю повинні бути відносно незалежними від інших державних органів, абсолютно незалежними від установ, що контролюються. У той же час абсолютно незалежним від будь-яких державних органів, інших осіб тощо повинен бути в державі вищий орган фінансового контролю” [6, с. 76].

Д.С. Роговенко вважає, що “Незалежність Рахункової палати як вищого контрольно-фінансового органу має характеризуватись наступними аспектами: організаційна (інституційна) і функціональна незалежність, персональна незалежність, фінансова незалежність. Перш за все, організаційна й функціональна незалежність проявляється у взаємовідносинах з державними органами законодавчої та виконавчої влади” [3, с. 143]. Дискусійним є питання про персональну незалежність, адже наявність будь-якої підпорядкованості і підконтрольності виключає персональну незалежність.

Відповідно до ст. 5 Лімської декларації вищі органи фінансового контролю можуть виконувати свої завдання об’єктивно та ефективно лише за умови незалежності від підконтрольних їм органів та захищеності від зовнішнього впливу. Хоч органи державної влади не можуть бути абсолютно незалежними, оскільки загалом вони є складовою частиною держави, Вищі органи фінансового контролю повинні мати функціональну та організаційну незалежність, достатню для виконання своїх

обов'язків та завдань. Створення вищих органів фінансового контролю та необхідний рівень їхньої незалежності повинні визначатися у Конституції; інші нормативні положення можуть встановлюватися окремим законом. Зокрема, Верховний орган судочинства повинен забезпечити юридичний захист Вищого органу контролю державних фінансів від будь-яких посягань на його незалежність та контрольні повноваження.

Незалежність вищих органів фінансового контролю нерозривно пов'язана з незалежністю його членів, що уповноважені приймати рішення від імені органу та відповідають за ці рішення. Незалежність членів також повинна гарантуватися Конституцією. Зокрема, процедура відкликання, що має встановлюватися Конституцією, не повинна зашкоджувати їх незалежності. Просування по службі вказаних осіб не повинні піддаватися впливу підконтрольних їм органів та підпорядковуватися цим органам (ст. 6 Лімської декларації). В Україні на конституційному рівні питання незалежності членів органів фінансового контролю не визначаються. На наш погляд, це не є доцільним, адже всі процедурні моменти регулюються спеціальним Законом і законодавством про державну службу.

У Декларації про загальні принципи діяльності вищих органів фінансового контролю держав-учасниць Співдружності Незалежних Держав від 7 липня 2001 р. також наголошується, що незалежність вищих органів фінансового контролю є основоположним принципом їх діяльності і означає незалежність цих органів від інших органів державної влади, а також від об'єктів, що перевіряються.

Враховуючи викладене вище, можна також стверджувати, що “складовою частиною незалежності контрольно-рахункових органів є незалежність їх членів. Важливу роль тут відіграє механізм призначення і зняття їх з посад. Усі закони про вищі органи фінансового контролю (далі – ВОФК), зокрема Німеччини, Франції, Великобританії, Чеської Республіки, Росії, Китаю, Малайзії, Таїланду, Південної Кореї, В'єтнаму, містять положення про призначення на посаду і про зняття з неї членів ВОФК. У більшості законів передбачається, що керівник ВОФК обирається відповідним законодавчим органом. Правом пропонувати кандидатуру президента цього органу в зазначених країнах наділений уряд. Однак, залежно від конституційно-правового формування урядової системи, існують значні розбіжності в деталях. Так, закон про ВОФК у Великобританії передбачає, що прем'єр-міністр спочатку повинен заручитися згодою відповідного комітету з перевірки рахунків. Китайський, французький і в'єтнамський закони розглядають виконавчу владу як відповідальну за призначення президента. Якщо ВОФК організовані колегіально, то закони про них передбачають організаційну незалежність ВОФК і відводять президенту право пропонувати кандидатів для призначення на посади інших членів ВОФК. Іноді президент навіть сам призначає членів. Таку організаційну незалежність мають ВОФК у Німеччині, Південній Кореї, Російській Федерації, Чеській Республіці” [6, с. 80; 7, с. 6].

Вчені зазначають, що вищий контрольний орган може виконувати покладені на нього завдання неупереджено, своєчасно й ефективно лише в тому випадку, якщо він є незалежним від підконтрольних органів і захищений у встановленому порядку від будь-яких форм стороннього впливу [8, с. 136; 9, с. 63].

Для забезпечення незалежності контрольних органів, на думку Л.А. Савченко, “доцільно не зобов'язувати Рахункову палату при складанні планів виконувати звернення не менш як однієї третини конституційного складу Верховної Ради України, звернення та пропозиції Президента України і Кабінету Міністрів України, а надати їй право на їх відхилення та на прийняття рішення на власний розсуд. Також не слід зобов'язувати її проводити позапланові ревізії та перевірки на підставі звернень і пропозицій Президента України та Кабінету Міністрів України, оскільки це ставить її у залежність від відповідних органів” [6, с. 383].

У ст. 7 Лімської декларації зазначається, що вищий орган контролю державних фінансів повинен бути забезпеченим фінансовими ресурсами, необхідними для виконання покладених на нього завдань. У разі потреби, цей орган повинен мати право звертатися із проханням про виділення необхідних фінансових ресурсів

безпосередньо до державного органу, що приймає рішення з питань державного бюджету. Вищий орган фінансового контролю повинен мати право самостійно та на власний розсуд розпоряджатися коштами, що виділені для його потреб окремим рядком бюджету. За ст. 38 Закону “Про Рахункову палату” “кошти на утримання Рахункової палати виділяються безпосередньо з Державного бюджету України. Обсяг цих коштів щорічно встановлюється Верховною Радою України і зазначається у Державному бюджеті України окремим рядком”.

У п. 2.2.12 Стандартів з аудиту державних фінансів ІНТОСАІ зазначається, що законодавчий орган має забезпечити ВОФК достатніми ресурсами, в той час як останній зобов'язаний звітувати йому про їхнє використання.

“Незалежність Рахункової палати як конституційного органу фінансового контролю є основною умовою ефективного здійснення фінансового контролю. Але, ні в Конституції України, ні в Законі України “Про Рахункову палату” принцип незалежності практично не знайшов відображення. Звичайно, повного відокремлення Рахункової палати від парламенту чи інших органів бути не може, оскільки, виконуючи свої завдання, вона інформує Верховну Раду України про результати здійснення контрольних функцій. Проте відсутність чіткого закріплення в Законі положення про незалежність Рахункової палати може призвести до послаблення її позиції відносно інших державних органів, що негативно позначиться на глибині й достовірності контрольних заходів. Відомо, що Рахункова палата контролює лише Державний бюджет України. На сьогодні створено Рахункову палату Верховної Ради Автономної Республіки Крим, яка здійснює контроль за бюджетом Автономної республіки Крим. Потрібно також контролювати інші місцеві бюджети, а отже, ми підходимо до необхідності створення регіональних підрозділів Рахункової палати, а це означатиме, що Рахункова палата України буде дійсно вищим органом щодо цих органів” [6, с. 66–67].

Для того щоб ВОФК міг здійснювати свої функції не тільки з повною незалежністю від виконавчої влади, але й у спосіб, який підтверджує таку незалежність, необхідно, щоб усі громадяни добре розуміли, які вимоги пред'являються до ВОФК та його незалежного статусу. Звідси випливає, що ВОФК має докладати зусиль в цьому напрямку та висвітлювати свою роль кожного разу, коли це можливо (п. 2.2.23 Стандартів з аудиту державних фінансів ІНТОСАІ). Незалежність ВОФК не виключає можливості укладати із державними органами угод, які стосуються: відносин між співробітниками ВОФК та керівництвом цих органів, управління персоналом і майном, спільного придбання обладнання та матеріалів. Однак ці органи виконавчої влади не повинні мати повноважень приймати рішення, які можуть зашкодити незалежності ВОФК у виконанні ним своїх завдань (п. 2.2.24 Стандартів з аудиту державних фінансів ІНТОСАІ).

ВОФК має бути незалежним від об'єктів аудиту. Однак він повинен діяти у спосіб, який дозволяє останнім зрозуміти його роль та функції. Йому слід намагатися підтримувати з цими об'єктами дружні стосунки, що, у свою чергу, дозволить безперешкодно отримувати необхідну інформацію та спілкуватися в атмосфері взаєморозуміння та взаємної поваги. При цьому ВОФК, зберігаючи свою незалежність, може погодитися бути залученим до реформ, запланованих керівництвом підконтрольної організації в таких сферах, як бухгалтерський облік в державних установах чи фінансове законодавство, чи погодитися консультувати їх з питань розробки законопроектів або нормативних актів, які стосуються сфери компетенції ВОФК чи аудиту. Втім, у таких випадках орган аудиту не повинен втручатися в адміністративне управління, йому слід співпрацювати окремо з деякими адміністративними службами, надаючи їм технічну допомогу чи передаючи їм свій досвід у галузі управління фінансами (п. 2.2.25 Стандартів з аудиту державних фінансів ІНТОСАІ). На відміну від того, що відбувається в приватному секторі, де аудитор отримує листа, в якому визначаються умови здійснення ним його функцій, об'єкт аудиту не виступає клієнтом ВОФК. ВОФК повинен здійснювати свої повноваження вільно та неупереджено, враховувати точки зору керівництва об'єкта контролю для формування своєї думки, виробляти висновки та рекомендації. Зі свого боку, керівники об'єкта

аудиту жодним чином не вирішують, яку перевірку слід здійснювати та в якій сфері (п. 2.2.26 Стандартів з аудиту державних фінансів ІНТОСАІ), не повинні брати участі в управлінні та операціях об'єкта аудиту. Особи, що проводять перевірку, не можуть входити до складу керівних органів об'єкта аудиту, а в разі необхідності надання порад має бути чітко зазначено, що йдеться лише про поради чи рекомендації (п. 2.2.27 Стандартів з аудиту державних фінансів ІНТОСАІ).

Інколи питання щодо незалежності того чи іншого органу прив'язують до недоторканності його службовців. Так, Д.С. Роговенко пише, що: “Ведучи мову про забезпечення незалежності Рахункової палати, слід з'ясувати також питання щодо недоторканності службовців даного органу” [3, с. 139]. На наш погляд, статус незалежності того чи іншого суб'єкта публічної фінансової діяльності взагалі не слід ставити у залежність від недоторканності його службовців. У контексті викладеного варто навести положення з Рішення Конституційного Суду України [10] про непоширеність недоторканності на посадових осіб Рахункової палати:

“Недоторканність посадових осіб є гарантією більш високого рівня у порівнянні з недоторканністю, яка встановлюється для всіх осіб, що відповідає принципу рівності прав і свобод громадян та їх рівності перед законом (стаття 24 Конституції України). Тому, якщо права і свободи людини і громадянина, а також гарантії цих прав і свобод (у тому числі додаткові гарантії недоторканності особи) визначаються виключно законами України (пункт перший статті 92 Конституції України), то гарантії вищого рівня (для депутатів, суддів та інших посадових осіб), оскільки вони допускають винятки із загального принципу рівності прав і свобод громадян та їх рівності перед законом, мають за логікою визначатися виключно Конституцією. Конституція України таких гарантій недоторканності для посадових осіб Рахункової палати не передбачає. Отже, ті положення Закону, за якими визначається... гарантії правового статусу посадових осіб, зазначених в частині першій статті 37 Закону, треба визнати такими, що не відповідають Конституції України”.

У деяких державах члени ВОФК наділяються суддівською незалежністю. Як приклад, можна навести ч. 2 ст. 114 Основного Закону ФРН, яка закріплює, що “Федеральна рахункова палата, члени якої користуються незалежністю суддів, перевіряє звіти, а також рентабельність і правильність управління в економічній та бюджетній галузі”.

Провівши конституційно-порівняльну характеристику статусу Рахункових палат як органів фінансового контролю в країнах Європи, В.І. Невідомий виділяє чотири їх основні типи: перший тип – незалежний орган фінансового контролю з судовими функціями; другий тип – незалежний колегіальний орган, що не має судових функцій; третій тип – модель ревізійного управління, яка не виконує судових функцій і очолюється Генеральним ревізором; четвертий тип – контрольне управління у складі структури уряду, що очолюється генеральним контролером [11, с.202–203].

У п. 2.2.4 Стандартів з аудиту державних фінансів ІНТОСАІ наголошується на тому, що в країнах, де законодавчий орган формується через вибори й є відокремленим від виконавчої гілки влади (незалежно від того, є членами законодавчого органу посадовці виконавчої влади чи ні), чітко визначити й застосувати критерії незалежності ВОФК нескладно. Враховуючи те, що подібна ситуація склалася в більшості країн-членах INTOSAI, стандарти, що нині нами розглядаються, містять критерії незалежності, що застосовуються в цих країнах. Хоча при цьому вони там пройшли адаптацію й до них вносилися певні зміни та доповнення.

Попри те, що в Законі України “Про Рахункову палату” зафіксовано положення, за яким Рахункова палата фінансується окремим рядком у Державному бюджеті України, В.І. Невідомий пропонує “законодавчо передбачити такий механізм вирішення цього питання: кошторис повинен затверджуватися Колегією Рахункової палати і після обговорення у відповідному Комітеті розглядатися Верховною Радою України як складова частина Держбюджету, щоб виконавча влада до формування цієї складової бюджету не мала жодного відношення” [11, с. 206]. Зазначена пропозиція є дещо сумнівною. Адже є загальний порядок розроблення, розгляду та затвердження кошторисів бюджетних установ, до яких належить і Рахункова палата – привілеїв

чи винятків тут бути не може. В іншому випадку кошторис може подаватися із завищеними та необґрунтованими показниками.

Окремі вчені вважають, що сутність незалежності органів фінансового контролю виражається в його праві самостійно визначати: предмет своєї контрольної діяльності; методи контролю; зміст і форми звітів [5, с. 104]. Стосовно такого твердження маємо декілька зауважень. Так, зміст і форма звітів як раз і не визначається органами фінансового контролю, адже є певні загальні вимоги. Наприклад, наказом Міністерства фінансів України від 24 січня 2012 р. № 44 затверджено Порядок складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів [12]. Будь-який орган фінансового контролю є розпорядником бюджетних коштів, тобто звітність для них містить загальні вимоги. Предмет контрольної діяльності має узгоджуватися з об'єктом такої діяльності.

До того ж, вважається нормальною практика, коли в законодавстві визначаються мінімальні вимоги до складання звітів за результатами перевірок, включаючи коло питань, із яких аудитор повинен сформулювати свою точку зору, та строки підготовки таких звітів. Однак при цьому повинна бути забезпечена гнучкість положень, що регулюють порядок надання ВОФК звітів законодавчому органу, відсутність у них обмежень стосовно змісту чи періодичності подання звітів, що дозволить ВОФК зберігати свою незалежність (п. 2.2.11 Стандартів з аудиту державних фінансів ІНТОСАІ).

Підсумовуючи викладене вище, зазначимо, що принцип незалежності публічного фінансового контролю слід розуміти як *принцип незалежності органів, які здійснюють цей контроль, а точніше – вищих органів фінансового контролю, що діють в державі*. Також слід мати на увазі, що цей принцип має організаційний, функціональний, персональний, фінансовий прояви.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Финансовое право : Учебник / Под ред. С.В. Запольского. – М. : Юридическая фирма “Контракт” : Волтерс Клувер, 2011. – 792 с.
2. Шохин С.О. Проблемы и перспективы развития финансового контроля в Российской Федерации / С.О. Шохин. – М. : Финансы и статистика, 1999. – 352 с.
3. Роговенко Д.С. Правовий статус Рахункової палати України [Текст] : Дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Д.С. Роговенко. – К., 2007. – 201 с.
4. Большакова О.Ю. Методологічні принципи фінансового контролю : принцип незалежності / О.Ю. Большакова, Г.О. Кравченко // Фінансовий контроль. – 2004. – № 2(19). – С.44–48.
5. Бурцев В.В. Организация системы государственного финансового контроля в Российской Федерации : Теория и практика / В.В. Бурцев. – М. : Издательско-торговая компания “Дашков и К”, 2002. – 496 с.
6. Савченко Л.А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні [Текст] : Дис. ... докт. юрид. наук : 12.00.07 / Л.А. Савченко. – Х., 2002. – 455 с.
7. Порівняльний аналіз правового статусу та функцій вищих органів фінансового контролю (на прикладі 10 країн). / Аналіз групи економічного та фінансового законодавства Українсько-Європейського консультативного центру з питань законодавства. – К. : Видання UEPLAS, 2001 – Січень. – 18 с.
8. Погосян Н.Д. Счетная палата Российской Федерации / Н.Д. Погосян. – М. : Юристь, 1998. – 304 с.
9. Андреев А.Г. Правовые основы финансового контроля / А.Г. Андреев, А.Д. Соменков // Финансы. – 1999. – № 12. – С. 62–64.
10. Рішення Конституційного Суду України від 23.12.1997 № 7-зп (права про Рахункову палату) // Офіційний вісник України. – 1998. – № 1. – С. 151. – Ст. 23.
11. Невідомий В.І. Рахункові палати як органи фінансового контролю в Україні та Європі: конституційно-порівняльний аналіз [Текст] : Дис... канд. юрид. наук : 12.00.02 / В.І. Невідомий. – К., 2007. – 233 с.
12. Про затвердження Порядку складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів : Наказ Міністерства фінансів України від 24 січня 2012 р. № 44 // Офіційний вісник України. – 2012. – № 14. – С. 25. – Ст. 519.

Отримано 28.03.2013