

УДК 346.6(037)

ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ЗАКОНОДАВЧОГО ВРЕГУЛЮВАННЯ ГАРАНТІЙ ДІЯЛЬНОСТІ ВИЩИХ ОРГАНІВ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

Юлія МАНДРИЧЕНКО,
аспірант
Київського міжнародного університету

АНОТАЦІЯ

У статті аналізуються законодавчі підходи до врегулювання гарантій діяльності вищих органів фінансового контролю в деяких європейських і пострадянських державах (країнах континентальної системи права). У порівняльному аспекті з'ясовується конституційне закріплення статусу вищих органів фінансового контролю та його регламентація в спеціальних законах (інших нормативно-правових актах), дотримання рекомендацій Лімської декларації керівних принципів контролю. Визначаються спільні та відмінні риси законодавчих підходів до врегулювання гарантій діяльності вищих органів фінансового контролю та висловлюється авторське бачення щодо можливого запозичення окремих положень у зазначеному напрямі в українське законодавство.

Ключові слова: фінансовий контроль, вищий орган фінансового контролю, гарантії діяльності, законодавче врегулювання, досвід закордонних країн.

FOREIGN EXPERIENCE IN THE LEGISLATIVE REGULATION OF GUARANTEES OF THE ACTIVITIES OF THE SUPREME BODIES OF FINANCIAL CONTROL

Yuliia MANDRYCHENKO,
Postgraduate Student, Kyiv International University

SUMMARY

In the articles analyzed the legislative fittings are for regulation the guarantees of activity of higher organs of financial control in some European and post-Soviet states (countries of the continental system of right). In a comparative aspect the constitutional fixing of status of higher organs of financial control and his regulation turns out in the special laws (other normatively legal acts), observance of recommendations the Declaration of leading principles of control (Lim's Declaration). General and excellent lines are determined in the legislative fittings are for regulation guarantees of activity of higher organs of financial control and author vision speaks out in relation to the possible borrowing of separate positions in this direction in the Ukrainian legislation.

Key words: financial control, higher organ of financial control, guarantee of activity, legislative settlement, experience of foreign countries.

Вступ. Важливість дослідження закордонного досвіду в тих чи інших суспільних відносинах має аксіоматичне значення, оскільки лише в порівнянні досягається оптимальна модель явища. Такі надбання допомагають визначити найбільш досконали з техніко-юридичного боку, актуальні, апробовані протягом тривалого часу застосування, узгоджені з визнаними міжнародними актами нормативно-правові положення, які можуть братись до уваги під час подальшого вдосконалення вітчизняного законодавства. Вивчення і використання закордонного досвіду має принципове значення для розроблення концепції державного контролю у фінансовому середовищі в Україні, оскільки дає змогу творчо застосовувати практичний досвід країн із розвинутою демократією під час формування національної української моделі державного фінансового контролю, сприяє всебічному теоретичному осмисленню аудиту ефективності й усвідомленню його місця в практичній діяльності органів, що його здійснюють [1, с. 99].

У всіх розвинених країнах існує система фінансового контролю, яка має свої особливості, зумовлені історичним типом держави і відповідними етапами її розвитку. Водночас, попри наявні відмінності, органи фінансового контролю намагаються дотримуватись у своїй діяльності основних засад, закладених у Лімській декларації керівних принципів контролю [2], в якій підкреслюється, що організація контролю є обов'язковим елементом управління

суспільними фінансовими коштами, оскільки таке управління спричинює відповідальність перед суспільством. Основною гарантією діяльності органів фінансового контролю є їхня незалежність (функціональна, організаційна, фінансова), яку доцільно відобразити в конституційних положеннях держави.

Варто зазначити наявність багатьох наукових праць, публікацій, в яких порушуються питання діяльності органів фінансового контролю в закордонних країнах. Однак вони, здебільшого, стосуються моделей, особливостей створення органів фінансового контролю, історичних аспектів, функцій і задач; фрагментарно згадуються нормативно-правові акти, якими регламентується правовий статус таких органів (насамперед, контрольно-рахункових) (Т.О. Голядова, Л.Л. Кінашук, О.С. Койчева, В.І. Невідомий, А.М. Чорна та ін.). Дослідження ж законодавчого гарантування діяльності таких органів, із системним аналізом положень відповідних законів, залишається актуальним.

Метою і завданням статті є виявлення спільних і відмінних рис гарантування діяльності вищих органів фінансового контролю в країнах континентальної системи права і доцільності запозичення закордонного досвіду у вітчизняному правовому регулюванні. Тому зацікавленість, насамперед, викликає системне вивчення законодавчої регламентації (в Основних законах тієї чи іншої країни) наданих державою гарантій для дієвості виконання такими органами поставлених перед ними завдань. Доцільно проаналізу-

вати тексти відповідних законодавчих актів (конституцій) низки європейських і пострадянських держав.

Виклад основного матеріалу. Дослідниками відзначається, що «у світовій практиці можна виокремити чотири типи фінансово-контрольних установ: аудиторські суди або судові органи, що є складниками судової системи; колегіальні органи, що не мають судових функцій; незалежні контрольні управління на чолі з генеральним контролером; контрольні управління у структурі уряду. Усі вони є позаполітичними структурами, що здійснюють зовнішній контроль за виконавчою владою, органами, які пов'язані з парламентом щодо інформування про перебіг виконання державного, а в деяких випадках – і місцевих бюджетів» [3, с. 11]. Таке ж твердження зустрічаємо і в іншій праці: «У країнах Європейського Союзу існує чотири основних типи державних органів фінансового контролю: 1) аудиторські суди (Франція, Бельгія, Люксембург, Португалія, Іспанія, Італія) або судові органи, що є складниками судової системи країни (Греція, Португалія); 2) колегіальні органи, що не мають судових функцій (Нідерланди, Німеччина); 3) незалежні контрольні управління на чолі з Генеральним контролером (Великобританія, Ірландія, Данія); 4) контрольні управління у структурі уряду (Швеція, Фінляндія)» [4]. Існує і трирівневий поділ: «1) рахункові трибунали (суди) – нейтральні авторитетні колегіальні органи з експертизи фінансових операцій і адміністративних рішень (Німеччина, Португалія, Італія, Нідерланди, Франція, Бразилія, Бельгія, Іспанія, Румунія); 2) рахункові (контрольні) палати – органи, що здійснюють контроль за виконанням бюджету і дотриманням фінансово-бюджетної дисципліни від імені парламенту (Австрія, Угорщина, Польща, Болгарія, Японія); 3) національні управління аудиту (управління Генерального аудитора) – незалежні колегіальні (Чехія) та монархічні (Канада, Данія, Великобританія, Ісландія, Австралія, Ізраїль) державні органи, уповноважені проводити фінансовий і адміністративний аудит державного сектора, проте також під протегуванням верховного виборного органу» [1, с. 93–94] (до того ж чомусь Німеччину не віднесено до країн, що мають рахункові палати).

Також має місце і більш деталізований поділ органів фінансового контролю за організаційним критерієм: виконання функцій фінансового контролю окремими посадовими особами (Канада, Данія, Ірландія, Єгипет); наявність рахункових відомств, наділених повноваженнями служби державного контролю (Білорусь, Литва, Молдова, Кіпр, Албанія, Ізраїль, Афганістан, Йорданія, Індонезія, Колумбія, Монако); покладення контрольних функцій у фінансовій сфері на: рахункові суди (Франція, Італія, Румунія, Туніс, Аргентина, Гаїті, Алжир, Гвінея, Марокко, Словенія), рахункові трибунали (Бразилія, Португалія, Уругвай); рахункові підрозділи у Верховному Суді (Греція, Конго); Департамент контролю державних видатків (Маврикій, Малі); рахункове відомство у Міністерстві закордонних справ (Лаос, Камбоджа); другий відділ Президентського звіту в Парламенті (Сенегал). Водночас велику групу становлять країни, в яких фінансовий контроль здійснює Офіс Генерального Аудиту, що очолюється одним аудитором; у деяких державах контрольні функції покладені на Державні Генеральні інспекції, Рахункові палати, а також контрольні палати і Ревізійні палати. У назві більшості контрольно-рахункових органів відображений принцип федералізму: Федеральна Рахункова палата в Німеччині, Федеральне рахункове управління Швейцарії; у Фінляндії та Естонії вживається узагальнений термін – Найвищий контрольний орган [5; 6].

Отже, вибір країною тієї чи іншої системи (рівня) органів фінансового контролю не має безумовної залежності від її приналежності до того чи іншого різновиду право-

вої системи: наприклад, Канада й Ірландія є країнами англо-американської правової сім'ї, Данія й Єгипет – романо-германської, а функції фінансового контролю в них покладаються на окрему посадову особу.

Водночас законодавство закордонних держав, а особливо країн Європейського Союзу (далі – ЄС), має тенденцію до уніфікації, яка призводить до виконання таких функцій державного і муніципального фінансового контролю, як: контроль за надходженням бюджетних коштів; контроль за витрачанням бюджетних коштів; контроль за використанням державної і муніципальної власності, проведенням її приватизації, націоналізації; контроль за використанням державних і муніципальних позабюджетних фондів; контроль за рухом засобів бюджету і позабюджетних фондів у банках та інших кредитних установах; контроль ефективності надання і законності використання пільг по оподаткуванню й отриманих дотацій; припинення фінансових порушень і зловживань [5].

Отже, за наявності відмінних підходів до визначення місця органів фінансового контролю в державі, їх найменування, способу організації, обсягу функцій, завдань тощо, спільним для всіх країн є: 1) мета здійснення фінансового контролю (законність, правильність, ефективність і економічність управління грошовими й матеріальними ресурсами); 2) гарантування з боку держави ефективної, дієвої діяльності органів фінансового контролю. Останнє випливає з нормативно-правового забезпечення такої діяльності. За предмет дослідження обрано деякі (різні за вибором форми організації фінансового контролю – Ю. М.) європейські країни та пострадянські держави.

Більшість країн дотримано рекомендації Лімської декларації стосовно того, що запровадження найвищого контрольного органу і необхідний ступінь його незалежності мають бути закладені в конституції, а деталі можуть бути встановлені відповідним законом. Водночас обсяг конституційних положень про статус органу фінансового контролю, у переважній більшості країн, незначний. Зазвичай, конституційні норми визначають місце органу фінансового контролю в системі органів держави, встановлюючи лише загальні контури, принципи й основи його організації. Наприклад, у Конституції Франції не визначено статус Рахункової палати, а лише вказано, що такий орган покликаний надавати допомогу парламенту й уряду в здійсненні контролю за виконанням фінансових законів (ст. 47) [7], аналогічний підхід використано і в Болгарії (ст. 32) [8]. «Федеральна рахункова палата, члени якої мають незалежність суддів, перевіряє звіти, а також рентабельність і правильність ведення бюджету та керівництва економікою. Щорік Палата повинна, окрім уряду, надавати звіти безпосередньо бундестагу та бундесрату. Інші повноваження Федеральної рахункової палати встановлюються федеральним законом», – передбачено Конституцією Німеччини (ст. 114) [9]; «Верховне контрольне управління – незалежний орган. Він здійснює контроль за господарським використанням державного майна і виконанням державного бюджету. Президент і віце-президент Верховного контрольного управління призначаються Президентом Республіки за пропозицією Палати депутатів. Положення, повноваження, організаційна структура Верховного контрольного управління й інші подробиці встановлюються законом» – ст. 97 Конституції Чеської Республіки [10]; «Державна рахункова палата є фінансово-економічним контролюючим органом Державних Зборів. У сфері своїх завдань Державна рахункова палата здійснює контроль за виконанням центрального бюджету, веденням державного господарства, використанням надходжень від ведення державного господарства й управління державним майном. Державна рахункова палата здійснює контроль, виходячи із принципів законності, доцільності

та рентабельності. Голова Державної рахункової палати призначається на посаду Державними Зборами строком на дванадцять років. Голова Державної рахункової палати щорік звітує Державним Зборам про діяльність Державної рахункової палати. Детальні правила щодо структури та діяльності Державної рахункової палати визначаються кардинальним законом» – ст. 43 Конституції Угорщини [11].

Деякі країни присвятили більше уваги вищому органу фінансового контролю: так, у р. IX Конституції Польської Республіки зазначено: «Верховна Палата Контролю є найвищим органом державного контролю. Верховна Палата Контролю підкоряється Сейму. Верховна Палата Контролю діє відповідно до принципів колегіальності. Верховна Палата Контролю контролює діяльність органів урядової адміністрації, Польського Національного Банку, державних юридичних осіб та інших державних організаційних одиниць з погляду її законності, економічності, доцільності та сумлінності. Організацію, а також порядок діяльності Верховної Палати Контролю визначає закон (окрім того, вказується на підзвітність Палати, вимоги до Головуючого Верховної Палати Контролю та гарантії щодо його затримання, притягнення до кримінальної відповідальності (ст. 204–206)» [12]. З питань фінансової діяльності Австрії [13] Рахункова палата є органом Національної ради (однією з палат Федерального парламенту), а з питань фінансової діяльності земель – органом відповідного Ландтагу (законодавчого органу землі). Рахункова палата підкоряється безпосереднього Національній раді (одній із палат парламенту), незалежна від Федерального уряду й урядів земель і підкоряється положенням закону (р. 5 «Контроль за розрахунковою і фінансовою діяльністю» детально розкриває статус Рахункової палати – ст. ст. 121–127. Зазначено, що подробиці статусу Рахункової палати містяться в спеціальному федеральному законі).

У Конституції Данського Королівства, де вищим органом фінансового контролю є Управління аудиту, зазначено: «Фолькетинг (парламент) обирає аудиторів. Аудитори перевіряють щорічні звіти про витрачання державних коштів, стежать за тим, щоб всі бюджетні надходження потрапляли в державну казну, а витрати здійснювались лише відповідно до фінансового закону або іншого закону про асигнування. Аудитори мають право вимагати будь-яку необхідну інформацію та мають право доступу до всіх необхідних документів. Закон визначає загальне число аудиторів і покладені на них обов'язки» [14].

Конституційне відображення фінансового контролю в пострадянських державах виглядає так. У Конституції Російської Федерації йдеться про те, що для здійснення контролю за виконанням федерального бюджету Рада Федерації та Державна Дума створюють Рахункову палату, склад і порядок діяльності якої визначаються федеральним законом (ч. 5 ст. 101) [15]. Гл. 8 Конституції Республіки Білорусь присвячена Комітету державного контролю, який створюється президентом (голова призначається президентом) і на який покладено державний контроль за виконанням республіканського бюджету, використанням державної власності, виконанням актів президента, парламенту, уряду й інших державних органів, що регулюють відносини державної власності, господарські, фінансові та податкові відносини (ст. 129). Компетенція, організація та порядок діяльності Комітету державного контролю визначаються законодавством [16]. У ст. 133 Конституції Республіки Молдова передбачено статус Рахункової палати, яка складається із семи членів і здійснює контроль за порядком формування, управління та використання публічних фінансових коштів. Голова Рахункової палати призначається парламентом за поданням голови парламенту на п'ятирічний термін. Члени Рахункової палати призначаються

парламентом за поданням голови палати. Рахункова палата щорічно представляє парламенту доповідь про управління публічними фінансовими коштами та їх використання. Інші повноваження, а також порядок організації і діяльності Рахункової палати встановлюються органічним законом [17].

Відмінні конституційні положення щодо фінансового контролю в країнах Кавказького регіону. Так, Конституція Республіки Вірменія закріплює статус Контрольної палати як незалежного органу, який здійснює контроль за використанням бюджетних коштів, державної та муніципальної власності (ст. 83.4). Програма діяльності Контрольної палати затверджується Національними Зборами, а порядок діяльності та компетенція встановлюються законом. Також зазначено звітність Палати і порядок призначення голови [18]. У Конституції Азербайджанської Республіки лише згадується, що Міллі Меджліс створює Рахункову палату (ст. 92) [19]. А в Конституції Грузії нагляд за використанням і витрачанням публічних коштів та інших матеріальних цінностей покладено на Службу державного аудиту (має право перевіряти і діяльність інших державних органів фінансово-господарського контролю, надавати парламенту пропозиції щодо вдосконалення податкового законодавства) (ст. 97), яка обирається та підзвітна парламенту. Конституційною нормою закріплено, що повноваження, організація, порядок діяльності, гарантії незалежності Служби, а також інші органи державного контролю визначаються законом [20].

Схожий із азербайджанським підхід використано і законодавцем Узбекистану: зазначено, що Парламент розглядає звіт Рахункової палати Республіки Узбекистан (п. 17 ст. 78) (у гл. XXV «Фінанси і кредит» контроль не згадується – Ю. М.) [21]. Конституція Республіки Таджикистан не містить положень щодо здійснення фінансового контролю в державі, попри існування в ній таких органів. Аналогічно, і в Конституції Республіки Туркменістан виокремлено р. VI «Економіка і фінансово-кредитна система», проте відсутні приписи щодо фінансового контролю. Відмінною рисою Конституції Республіки Казахстан є фрагментарне згадування вищого органу фінансового контролю в контексті повноважень глави держави і парламенту: перший призначає голову і двох членів Рахункового комітету (ст. 44), а голови палат парламенту самостійно, без участі іншої палати, призначають на п'ятирічний термін на посаду трьох членів Рахункового комітету з контролю за виконанням республіканського бюджету (ст. 57). Звіт Рахункового комітету затверджується на засіданні обох палат парламенту (ст. 53) [22]. Серед країн азійського регіону питанням фінансового контролю присвячено найбільше положень у Конституції Киргизької Республіки [23]: формування Рахункової палати, статус якої визначено у ст. 107 як інший орган державної влади, що здійснює аудит виконання республіканського і місцевих бюджетів, позабюджетних коштів, використання державної та муніципальної власності, покладено на президента і парламент країни.

Регламентация державного контролю має місце в Основних законах усіх балтійських країн. Але спільним є лише окреслення назви такого контролю і присвята йому окремих глав, виклад конституційних положень абсолютно різний. Незалежність державного контролю (як вищого контролю у сфері фінансів) декларовано в Конституції Латвійської Республіки (гл. 7), де зазначено, що це незалежна колегіальна установа. Окрім того, підкреслено, що державні контролери призначаються і затверджуються на посаді тим самим порядком, що і судді, але лише на певний термін, у межах якого вони можуть бути зміщені лише на підставі постанови суду. Організацію та компетенцію Державного контролю визначає особливий закон

[24]. Державному контролю присвячено й окрему главу (XII – Ю. М.) в Конституції Литовської Республіки [25]. Система державного контролю і його повноваження встановлюються законом. Керівництво державним контролем здійснює державний контролер, який строком на п'ять років за представленням президента Республіки призначається Сеймом. Державний контролер, розпочинаючи роботу, присягає. Присяга встановлюється законом. Здійснюється нагляд за законністю управління державним майном і його використанням, а також за виконанням державного бюджету. Державний контролер надає Сейму висновок про річний звіт щодо виконання бюджету (ст. 134). Найбільше уваги державному контролю приділено в Конституції Естонської Республіки (гл. 11) [26]. Державний контролер у сфері своєї діяльності є незалежним державним органом, що здійснює контроль за господарською діяльністю. Окремо визначено напрями перевірки державного контролю (ст. 133). Порядок призначення і термін ідентичні литовському закону. Порядок діяльності Державного контролера встановлюється законом. Окрім того, йому гарантуються права міністра і притягнення до кримінальної відповідальності лише за поданням канцлера юстиції за згодою більшості членів Державних Зборів.

За конституційною вказівкою більшість країн закріплюють статус вищого органу фінансового контролю в спеціальних законах, аналіз яких дозволяє виявити гарантії їх діяльності (виключення серед досліджуваних країн становить Франція, діяльність Рахункової палати в якій регулюється Кодексом фінансових судових установ – зводом законодавчих текстів, кодифікованих в 1994 р. – Ю. М.).

Передусім, варто вказати на досить високий рівень статусу органів фінансового контролю, що безпосередньо відображається на наявності відповідних гарантій їх діяльності: наприклад, прирівнення до статусу членів парламенту (Чехія), статусу суддів (Німеччина, Франція, Латвія), статусу міністра (Естонія); а також на підвищенні вимоги до кандидатів, що претендують на зайняття посад у таких органах (стаж роботи, кваліфікація, громадянство, освіта, несумісність із деякими посадами, відсутність судимості, знання іноземних мов тощо).

Законодавчі норми більшості держав досить детально окреслюють коло повноважень органу фінансового контролю. Виключенням є лише Закон «Про Федеральну рахункову палату Німеччини» [27], який не містить норм, що регулюють повноваження Федеральної рахункової палати, які впливають із конституційних положень і бюджетного законодавства країни. Основною ознакою оцінки діяльності Рахункової палати в Німеччині визначено точність і ефективність. Державна Рахункова палата Угорщини, з-поміж функцій, притаманних такому органу, контролює податкову діяльність податкового управління та місцевих рад, діяльність Державної митниці, Управління гербових зборів і навіть господарську діяльність партій. Рахункова палата Австрії уповноважена проводити перевірку не лише державного господарства Федерації, але й ревізувати фінанси федеральних земель, а також фінансову діяльність, пов'язану з добродійними й іншими фондами й установами, управління якими здійснюється органами Федерації [6]. Окрім того, мають місце і специфічні повноваження: наприклад, голова Рахункової палати Австрії наділений повноваженнями здійснювати нотаріальні дії, в межах яких він бере участь у засвідченні фінансових зобов'язань Федерації.

Сприяє гарантуванню діяльності органів фінансового контролю й не обмеженість перевірки лише державним сектором, а й іншими сферами – благодійною (Австрія), приватним сектором соціального страхування (Франція), монополій (Швейцарія), політичних партій (Угорщина).

Також, як слушно зауважує В.Ф. Піхоцький, «висока ефективність бюджетно-фінансового контролю забезпечується тим, що керівники вищих органів державного фінансового контролю призначаються й затверджуються парламентами на триваліший період, ніж терміни повноважень самих парламентів, а звільненими з посади можуть бути тільки за рішенням парламенту в разі професійної невідповідності чи зловживань: у Німеччині, Угорщині такий термін становить 12 років, у Болгарії – 9, у Швейцарії, Польщі, Румунії – 6 років» [1, с. 95]. Водночас у кожній країні застосовуються власні особливі регламенти з питань обрання керівного складу верховних інститутів контролю та впровадження їхньої діяльності.

З організаційного погляду, ще одним елементом діяльності вищих органів фінансового контролю називають те, що «обов'язковою умовою ефективного забезпечення діючого й оперативного контролю в більшості країн є наявність територіальних підрозділів, які, залежно від форми державного устрою країни, цілком або частково підпорядковані верховному рахунковому відомству, проте загалом зберігають самостійність у виконанні функцій і зосереджені на перевірках витрачання коштів місцевих бюджетів. У разі потреби вони виконують оперативні завдання центральної контрольної установи. Такі регіональні представництва верховного органу державного фінансового контролю функціонують у Франції, Німеччині, Болгарії, Польщі, Чехії тощо» [28].

Діяльність органів державного контролю багатьох закордонних країн будується на принципах незалежності, об'єктивності, компетентності та гласності. Гарантування незалежності від законодавчої та виконавчої влади (організаційне, інституційне виокремлення) досягається завдяки закріпленню самостійності органу фінансового контролю (зокрема й у питаннях планування і проведення аудиту) та його виключній підзвітності (насамперед, парламенту): наприклад, Верховна контрольна палата Польщі підзвітна Сейму, Державна рахункова палата Угорщини – Державним Зборам тощо – Ю. М.). Ефективність здійснення фінансового контролю забезпечується і повноваженнями відповідних органів (заввичай, вони мають право доступу до всієї інформації та документів, що стосуються виконання обов'язків) і обов'язком об'єкта контролю надавати необхідну інформацію (водночас негативно впливає на роботу окремих рахункових відомств те, що вони не мають важелів прямого впливу на порушників і уповноважені в будь-якому разі передавати матеріали про виявлені зловживання до прокуратури та інших компетентних органів [1, с. 94]). Наприклад, незалежність Рахункової палати Німеччини гарантована законодавчим приписом: «Федеральна рахункова палата Федеральної Республіки Німеччина є найвищим федеральним органом, незалежним органом фінансового контролю, підпорядкованим лише закону» [27]. Водночас усім країнам властива фінансова незалежність, яка гарантується окремою статтею Державного бюджету країни.

Об'єктивно, кожна країна має свої особливості законодавчого закріплення відповідних приписів. Детально врегульованим здається статус Верховної палати контролю в Польщі (Закон від 22 січня 2010 р. [29]), в якому, серед загальних, властивих кожній державі положень, виділено: принцип колегіальної відповідальності Палати; мету її діяльності – перевірку законності, належного управління, доцільності та чесності. Деталізовано порядок здійснення аудиту, його процедуру, алгоритм дій аудитора, опис його рішень, прав (зокрема й право викликати осіб повісткою для отримання показань); вимоги до кандидатів на посади, порядок проведення конкурсу; соціальні (пенсійні), матеріальні привілеї; трудові відносини; дисциплінарну

відповідальність аудиторів (діяльність Дисциплінарного комітету); навіть конкретні покарання: «будь-яка особа, яка перешкоджає аудитору або його помічникові виконувати посадові обов'язки, зокрема, не надає необхідні документи чи матеріали або надає помилкову інформацію про виконання постревізіційних для рекомендацій, підлягає покаранню у виді штрафу, позбавлення волі або обмеження волі строком до 3 років» (ст. 98).

Законодавчі акти, що регламентують статус вищих органів фінансового контролю, мають усі пострадянські держави (у Казахстані, Узбекистані, Туркменістані – положення). Проте існують як спільні, так і відмінні риси в підходах до викладу законодавчих положень у контексті гарантування діяльності таких органів.

Специфічними рисами законодавства вищезазначених країн можна назвати: визначення стандартів Рахункової палати, організаційно-забезпечувальних гарантій, гарантії професійної незалежності, матеріального, соціального та фінансового забезпечення (Росія); гарантування діяльності Рахункової палати Молдови впливає із визначення її статусу – «охороняється законом від втручання з боку правоохоронних або контрольних органів»; закріплення лише організаційної та функціональної незалежності, віднесення до принципів діяльності ще й принципу справедливості, запровадження відповідальності членів Палати згідно із законом і Статутом (Азербайджан); незалежність від органів виконавчої влади, відсутність вказівки на будь-які соціальні, матеріально-технічні, професійні гарантії та притягнення до відповідальності працівників Палати (Вірменія); вказівка на адміністративну відповідальність за невиконання законних вимог аудиторської служби (Грузія) та конкретні заходи стягнення (Естонія); відсутність принципу незалежності, наділення Комітету широкими повноваженнями (Білорусь); закріплення значного кола принципів фінансового контролю, стандартів аудиту і контролю (Казахстан); операційна незалежність Рахункової палати, положення щодо аудиту ефективності (Таджикистан); 11 принципів організації діяльності Рахункової палати, 5 пунктів гарантування незалежності Палати (Киргизія); вказівка на підкорення Державного контролю лише закону (Латвія); відсутність системного законодавчого визначення принципів Державного контролю, регламентація порядку складання присяги, права посадових осіб на застосування зброї (Литва); виділення державних привілеїв Державного контролера, процесуальних дій такої особи й умов, що повинні бути створені для роботи контролера (Естонія).

Висновки. У підсумку варто зазначити, що найбільше деталізовано правовий статус вищого органу фінансового контролю в Конституції Австрії та гарантії його діяльності – в Основних законах Польщі й Естонії. Конституції Туркменістану і Таджикистану не містять приписів щодо контрольної функції у фінансовій сфері. Майже всі Конституції досліджуваних країн вказують на врегулювання питань організації та повноважень органів фінансового контролю в спеціальних законах (за винятком Данії, Франції, Болгарії, Азербайджану, Узбекистану, Киргизії, Казахстану – Ю. М.). Фрагментарно існування таких органів згадується в Конституціях Болгарії, Франції, Азербайджану, Узбекистану. Окрім зауваження про наявність органу фінансового контролю, в Основному законі Росії, Білорусі, Казахстану і Киргизії коротко регламентовано створення такого органу (у межах повноважень глави держави і парламенту). Про порядок і терміни призначення на посаду в органі фінансового контролю зазначається в конституційних положеннях Чехії, Австрії, Угорщини, Молдови, Литви й Естонії; про підзвітність – у Німеччині, Польщі, Литві, Білорусі, Грузії, Молдові. Рекомендації Лімської декларації щодо конституційного закріплення ступеня незалежності

органу фінансового контролю дотримано в Основних законах Австрії, Чехії, Вірменії, а в Німеччині та Латвії незалежність прирівняна до незалежності суддів. Окрім того, конституційне гарантування принципів діяльності органу фінансового контролю є в Угорщині (законність, доцільність, рентабельність) і Польщі (колегіальність). Данію відрізняє закріплення повноваження органу фінансового контролю щодо отримання будь-якої інформації та обов'язку всіх фізичних і юридичних осіб надавати таку інформацію та документи. Також особливими конституційними гарантіями діяльності органів фінансового контролю можна назвати: зміщення з посади службовця органу фінансового контролю (керівника) в межах строку, на який його призначено, лише за постановою суду (Латвія); принесення присяги державним контролюючим (Литва, Естонія); затримання, притягнення до кримінальної відповідальності керівника органу фінансового контролю лише за згодою парламенту (Польща, Естонія), або прирівняння такої особи в питаннях відповідальності до членів Уряду (Австрія).

У розглядуваному контексті, зважаючи на виклад положень ст. 98 Конституції України щодо контрольних функцій Рахункової палати України, спираючись на досвід низки закордонних країн, вважаємо за доцільне виконати рекомендації Лімської декларації щодо конституційного гарантування незалежності такого органу фінансового контролю та викласти в такій редакції: «Контроль від імені Верховної Ради України за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використання здійснює Рахункова палата, яка є незалежним державним колегіальним органом».

Спеціальні законодавчі акти, які регламентують діяльність вищих органів фінансового контролю в більшості європейських країн, передбачають визначення: правового статусу такого органу, порядку його формування, структури, повноважень (права, обов'язки), звітності, засад незалежності, вимог до кандидатів на посади до органів фінансового контролю, стандартів діяльності, методів контролю, соціальних, матеріальних гарантій, правового захисту працівників. Основними гарантіями діяльності вищих органів фінансового контролю європейських країн можна назвати: незалежність від законодавчої та виконавчої влади; фінансову незалежність; встановлення спеціальних прав контролюючих осіб і обов'язків суб'єктів, що піддаються контролю; закріплення особливих вимог до кандидатів на посади в такі органи; можливість брати участь у засіданнях парламенту й уряду, мати право законодавчої ініціативи; надання імунітету щодо притягнення контролюючих осіб до адміністративної та кримінальної відповідальності, привілеїв у соціальному й матеріально-технічному забезпеченні; використання міжнародних стандартів аудиту й аудиту ефективності.

Доцільним здається вдосконалення вітчизняної правової регламентації гарантій діяльності органів фінансового контролю в напрямках: 1) доповнення преамбул Законів «Про Рахункову палату» і «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» вказівкою на врегулювання ними гарантій забезпечення діяльності Рахункової палати й органів фінансового контролю, відповідно; 2) закріплення вимоги підпорядкування Рахункової палати закону (Німеччина, Латвія) і доповнення ч. 2 ст. 2 Закону «Про Рахункову палату»: «Рахункова палата України підпорядкована лише закону і підзвітна у своїй діяльності Верховній Раді України <...>»; 3) надання Рахунковій палаті права законодавчої ініціативи (Естонія); 4) доповнення ст. 3 Закону «Про Рахункову палату» (Принципи діяльності Рахункової палати та гарантії її незалежності) принципами колегіальної відповідальності (Польща) та професійної компетентності (Казахстан), і розкриттям сутності таких

принципів (Польща), а також ч. 3 ст. 3 – вказівкою на фінансову незалежність (гарантією своєчасного і належного фінансування) (більшість країн); 5) використання деталізованого підходу до закріплення в одному законодавчому акті основних засад соціальних (пенсійних), матеріальних гарантій, дисциплінарної та інших видів відповідальності членів Рахункової палати (Австрія, Угорщина, Польща); 6) запровадження інституту присяги для членів Рахункової палати (Австрія, Німеччина, Литва, Естонія, Киргизія).

Список використаної літератури:

1. Піхоцький В.Ф. Система державного фінансового контролю в Україні: концептуальні засади теорії і практики : дис. ... докт. екон. наук : спец. 08.00.08 «Гроші, фінанси і кредит» / В.Ф. Піхоцький ; Львівський національний університет імені Івана Франка. – Л., 2015. – 530 с.
2. Лимская декларация руководящих принципов контроля : Міжнародний документ від 1 січня 1977 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>.
3. Койчева О.С. Рахункова палата як суб'єкт фінансового контролю : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / О.С. Койчева ; Національний університет «Одеська юридична академія». – О., 2016. – 24 с.
4. Мельничук В.Г. Незалежний державний фінансовий контроль в Україні і досвід зарубіжних країн / В.Г. Мельничук // Фінансовий контроль. – 2002. – № 2. – С. 33.
5. Шегурова В.П. Зарубежный опыт организации государственного финансового контроля / В.П. Шегурова, М.Ф. Желтова // Молодой ученый. – 2013. – № 1. – С. 209–212.
6. Чхиквадзе В.В. Организационно-правовые основы государственного финансового контроля в зарубежных странах / В.В. Чхиквадзе [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.justicemaker.ru>.
7. Конституция Французской Республики : Закон от 4 октября 1958 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://lawyers-ssu.narod.ru>.
8. Конституция Республики Болгария : Закон от 13 июля 1991 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://worldconstitutions.ru>.
9. Конституция Федеративной Республики Германии : Закон от 23 мая 1949 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.concourt.am>.
10. Конституция Чешской Республики : Закон от 6 декабря 1992 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://worldconstitutions.ru>.
11. Конституция Венгрии : Основной закон Венгрии от 25 апреля 2011 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://nemzetikonvytar.kormany.hu>.
12. Конституция Польской Республики : Закон от 2 апреля 1997 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.concourt.am>.
13. Конституция Австрийской Республики : Закон от 10 ноября 1920 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://worldconstitutions.ru>.
14. Конституция Датского Королевства : Закон от 5 июня 1953 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://worldconstitutions.ru>.
15. Конституция Российской Федерации : Закон от 12 декабря 1993 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.constitution.ru/>.
16. Конституция Республики Беларусь : Закон от 15 марта 1994 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://pravo.by>.
17. Конституция Республики Молдова : Закон от 29 июля 1994 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://lex.justice.md>.
18. Конституция Республики Армения : Закон от 6 декабря 2015 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.parliament.am>.
19. Конституция Республики Азербайджан : Закон от 12 ноября 1995 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://ru.president.az>.
20. Конституция Грузии : Закон от 24 августа 1995 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <https://matsne.gov.ge/ru/document/view/>.
21. Конституция Республики Узбекистан : Закон от 8 декабря 1992 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://constitution.uz>.
22. Конституция Республики Казахстан : Закон от 30 августа 1995 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : www.akorda.kz/ru/official_documents/constitution.
23. Конституция Республики Киргизия : Закон от 27 июня 2010 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.gov.kg/>.
24. Конституция Латвийской Республики : Закон от 15 октября 1998 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : www.cvk.lv.
25. Конституция Литовской Республики : Закон от 25 октября 1992 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www3.lrs.lt>.
26. Конституция Эстонской Республики : Закон от 28 июня 1992 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : www.eesti.ee.
27. О Федеративной Счетной палате Германии : Закон от 11 июля 1985 г. : Закон Федеративной Республики Германия от 22 января 2010 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://worldconstitutions.ru>.
28. Мамишев А.В. Шляхи європеїзації державного аудиту / А.В. Мамишев // Фінанси України. – 2004. – № 8. – С. 144–150.
29. О Верховной палате контроля : Закон Польской Республики от 22 января 2010 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://worldconstitutions.ru>.

ДОВІДКА ПРО АВТОРА

Мандриченко Юлія Олександрівна – аспірант Київського міжнародного університету

INFORMATION ABOUT THE AUTHOR

Mandrychenko Yuliia Oleksandrivna – Postgraduate Student, Kyiv International University

barabash08@meta.ua