

doi: <https://doi.org/10.33763/finukr2019.04.097>

УДК 336:331.1

### Т. В. Паєнтко

доктор економічних наук, професор, професор кафедри фінансів ДВНЗ "Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана", Київ, Україна, [tpayentko@kneu.edu.ua](mailto:tpayentko@kneu.edu.ua)  
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-2962-308X>

### В. М. Федосов

доктор економічних наук, професор, заслужений діяч науки і техніки України, завідувач кафедри фінансів ДВНЗ "Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана", Київ, Україна, [finance\\_kneu@ukr.net](mailto:finance_kneu@ukr.net)  
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-1092-4218>

## РАХУНКОВА ПАЛАТА УКРАЇНИ: ВИКЛИКИ СТАНОВЛЕННЯ

**Анотація.** Стаття розкриває роль Рахункової палати України в забезпеченні підзвітності уряду. Наведено стислу характеристику еволюції рахункових палат. Підкреслено пріоритетність завдань, які стоять перед вищим органом державного аудиту України, та розглянуто особливості його діяльності. Мета статті полягає у визначенні ролі цього органу в забезпеченні підзвітності уряду, оскільки за допомогою урядових фінансів, котрі перебувають під безпосереднім управлінням і контролем уряду, формується й перерозподіляється вагома частина вартості національного продукту країни. Обґрунтовано, що передумовами зростання такої ролі Рахункової палати є організаційна, функціональна та фінансова незалежність. Організаційна незалежність забезпечується мінімізацією ризиків зовнішнього впливу завдяки підвищенню транспарентності й підзвітності урядової бюрократії, функціональна – закріпленням аудиторських компетенцій вищого органу державного аудиту в Конституції України, а також свободою планування контрольних заходів і формулювання висновків за їх результатами. Фінансова незалежність передбачає забезпечення Рахункової палати необхідними фінансовими ресурсами та вільне розпорядження ними.

**Ключові слова:** Рахункова палата, підзвітність уряду, урядові фінанси.

**Рис. 2. Табл. 6. Літ. 18.**

### Tetiana Paientko

Dr. Sc. (Economics), Professor, SHEE "Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman", Kyiv, Ukraine, [tpayentko@kneu.edu.ua](mailto:tpayentko@kneu.edu.ua)  
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-2962-308X>

### Viktor Fedosov

Dr. Sc. (Economics), Professor, Emeritus of Science and Technology of Ukraine, SHEE "Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman", Kyiv, Ukraine, [finance\\_kneu@ukr.net](mailto:finance_kneu@ukr.net)  
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-1092-4218>

## THE ACCOUNTING CHAMBER OF UKRAINE: FORMATION CHALLENGES

**Abstract.** The article is devoted to the issue of accountability of the government and the role of the Accounting Chamber in its provision. The article gives a brief description of the evolution of the Accounting Chambers, provides a brief overview of the domestic and foreign literature, in which the problems of the functioning of the Accounts Chambers

© Паєнтко Т. В., Федосов В. М., 2019

are studied. The priority of the tasks facing the Accounting Chamber of Ukraine and the features of its activity are determined. The purpose of the article is to determine the role of the Accounting Chamber of Ukraine in ensuring accountability of the government. This is an important issue, because with the help of government finances, which are under the direct control of the government, a significant part of the value of the national product of the country is formed and redistributed. It is substantiated that the prerequisites for increasing the role of the Accounting Chamber in ensuring accountability of the government is organizational, functional, and financial independence. Organizational independence is ensured by minimizing the risks of external influence, which is ensured by increasing the level of transparency and accountability of the government bureaucracy. Functional independence is ensured by the consolidation of the audit competencies of the supreme audit body in the country's constitution, as well as the freedom to plan control measures and draw conclusions on their consequences. Financial independence involves providing the Accounting Chamber with the necessary financial resources and their free disposal.

**Keywords:** Accounting Chamber, government accountability, government finance.

**JEL classification:** E02, E60, H80.

### **Т. В. Паентко**

доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры финансов  
ГВУЗ "Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана", Киев, Украина

### **В. М. Федосов**

доктор экономических наук, профессор, заслуженный деятель науки и техники Украины,  
заведующий кафедрой финансов ГВУЗ "Киевский национальный экономический университет  
имени Вадима Гетьмана", Киев, Украина

## **СЧЕТНАЯ ПАЛАТА УКРАИНЫ: ВЫЗОВЫ СТАНОВЛЕНИЯ**

**Аннотация.** Статья раскрывает роль Счетной палаты Украины в обеспечении подотчетности правительства. Приведена краткая характеристика эволюции счетных палат. Подчеркнута приоритетность задач, стоящих перед высшим органом государственного аудита Украины, и рассмотрены особенности его деятельности. Цель статьи состоит в определении роли этого органа в обеспечении подотчетности правительства, поскольку с помощью финансов, которые находятся под непосредственным управлением и контролем правительства, формируется и перераспределяется значительная часть стоимости национального продукта страны. Обосновано, что предпосылками возрастания такой роли Счетной палаты является организационная, функциональная и финансовая независимость. Организационная независимость обеспечивается минимизацией рисков внешнего воздействия благодаря повышению транспарентности и подотчетности правительственной бюрократии, функциональная – закреплением аудиторских компетенций высшего органа государственного аудита в Конституции Украины, а также свободой планирования контрольных мероприятий и формулирования выводов по их результатам. Финансовая независимость предполагает обеспечение Счетной палаты необходимыми финансовыми ресурсами и свободное распоряжение ими.

**Ключевые слова:** Счетная палата, подотчетность правительства, правительственные финансы.

У демократичних суспільствах діяльність рахункових палат підпорядкована потребам суспільства (платників податків) у забезпеченні підзвітності уряду. Історія їх розвитку як органів суспільного контролю над бюджетом налічує понад 750 років. Ще в записках короля Франції Людовіка IX 1256 р. є згадка про роботу комісії, котра займається звітами про стан державної казни. В 1303 р. король Філіп IV заснував Рахункову палату в Парижі, а в 1320 р. указом короля Філіпа V Рахункова палата здобула контроль над державними доходами [1]. У сучасному вигляді рахункова палата з'явилася на початку XIX ст., із прийняттям 1807 р. у Франції закону про створення La Cour des Comptes – централізованої установи, що повинна була інформувати імператора про стан державних фінансів [2, с. 110–115].

На перших етапах становлення рахункових палат їхня роль зводилася переважно до повідомлення монарха про стан казни. Подальша історія демонструє два вектори розвитку рахункової палати як інституту. В демократичних суспільствах її роль не обмежується контролем та інформуванням уряду про стан фінансів, а передусім полягає в забезпеченні підзвітності уряду щодо ефективності формування й використання державного бюджету [3; 4]. І це природно, адже в розвинутому демократичному суспільстві держава (урядова бюрократія) повинна служити суспільству, оскільки саме воно її фінансує. Тобто підзвітність, котру забезпечує рахункова палата, допомагає реалізувати принцип “держава для суспільства”, а не “суспільство для держави”. В недемократичних країнах рахункова палата як інститут розвивалась у напрямі забезпечення інформацією урядової бюрократії, а не суспільства. Прикладом може слугувати функціонування Контрольної палати СРСР [5, с. 23–38].

Рахункова палата України має порівняно невеликий досвід функціонування, однак за цей короткий час вона здобула членство в INTOSAI (Міжнародній організації вищих органів контролю) та EUROSAI (Європейській організації вищих органів контролю), що свідчить про її міжнародне визнання.

Діяльність Рахункової палати не можна звести до суто контрольно-ревізійної. Це орган, котрий надає незаангажовану, об'єктивну інформацію про стан управління коштами державного бюджету України. Крім того, вона представляє нашу країну на світовій арені, що підтверджує обрання Рахункової палати України зовнішнім аудитором ОБСЄ на 2009–2012 рр. та висока оцінка роботи вітчизняних аудиторів із фінансовими звітами ОБСЄ [6]. Отже, Рахункова палата має великий потенціал у забезпеченні розбудови України як демократичної держави. Проте реалізація цього потенціалу зіштовхується з певними викликами, подолання котрих вимагає продовження реформ у сфері організації її діяльності.

Метою статті є визначення ролі Рахункової палати України в забезпеченні підзвітності уряду та обґрунтування напрямів її посилення.

Численні публікації вітчизняних і зарубіжних учених вказують на актуальність тематики становлення й розвитку державного фінансового контролю (далі – ДФК). Зважаючи на специфіку розвитку ДФК в Україні як країні

пострадянського простору, більшу увагу нами приділено саме публікаціям вітчизняних учених, у багатьох працях котрих не просто описуються становлення та розвиток Рахункової палати в Україні, а й висвітлюються проблеми, властиві саме їй як інституціонально незрілій державі.

Ряд вітчизняних дослідників, зокрема Х. В. Зайцева, Н. І. Пахолок, І. С. Скоропад, О. А. Шевчук [7–9], наголошують на необхідності вдосконалення ДФК і збільшення ролі аудиту в ньому з огляду на зарубіжний досвід. Утім, вони не уточнюють, які саме аспекти потребують перегляду. Потреба в удосконаленні аудиту зумовлена методологічними й практичними проблемами. По-перше, аудит досі вважається переважно контрольним заходом. Такий підхід нівелює його превентивну функцію та функцію забезпечення ефективності використання коштів (а не лише цільового призначення). По-друге, вивчення зарубіжного досвіду справді є корисним, оскільки дає можливість оптимізувати роботу з реформування діяльності Рахункової палати, однак варто врахувати, що просте копіювання зарубіжного досвіду у цій сфері не можливе. Разом із ідеями запозичення зарубіжного досвіду необхідно продумувати механізм їх імплементації в Україні та ефект від таких дій.

Чимало досліджень присвячено проблемам виявлення порушень у сфері використання бюджетних коштів та запобігання їм. Отже, є потреба в пошуку нових підходів до організації процесу аудиту коштів державного бюджету, поступовій відмові від ревізійного підходу. У 2004 р. І. К. Дрозд запропонувала схему організації контрольного процесу під час аудиту ефективності та внесла такі нові компоненти до попередньої стадії аудиту, як безперервний моніторинг, вибір проблеми для аудиту, формулювання та оцінка гіпотези для аудиту, що відрізнялися від традиційного бачення цього процесу [10]. Позитивної оцінки заслуговує прогресивний підхід автора, котра робить акцент на моніторинговій складовій аудиту й необхідності формулювання гіпотез.

Цілісна концепція організації аудиту ефективності розроблена Ю. Б. Слободяник [11]. У своїй праці вона досліджує аудит ефективності крізь призму норм ISSAI (Міжнародних стандартів для вищих органів фінансового контролю), враховуючи особливості установи, чия діяльність перевіряється. Концепція, запропонована дослідницею, є не тільки сучасною, а й універсальною, адже може бути застосована в різних галузях економіки.

Проблеми реалізації функцій Рахункової палати вивчає О. С. Койчева, зосереджуючись на їх юридичних аспектах, тож фінансові й суспільні аспекти залишаються на другому плані [12]. На нашу думку, ці проблеми мають комплексний характер, включаючи політичний і етичний аспекти. Протягом останніх десяти років в Україні виникають труднощі не так із якістю норм права, як із механізмами їх виконання.

Публікації західних учених спрямовані на розв'язання інших проблем. У центрі їхньої уваги – ефективність використання коштів платників податків, результативність аудиту, поліпшення управління коштами платників податків тощо. Адже проблеми у сфері ДФК, які наразі намагається подолати

Україна, більшість країн Західної Європи та США розв'язали майже століття тому. Інституціональні особливості останніх висувають на перший план низку інших питань, а саме поведінкові аспекти в управлінні публічними коштами, когнітивні підходи в лідерстві у сфері урядової бюрократії тощо.

Наприклад, М. А. Діттенхофер, С. Рамамурті, Д. Е. Зігенфусс та Р. Л. Еванс досліджують поведінкові аспекти аудиту публічних коштів [13], у котрих вони вбачають основні виклики ефективності такого аудиту. Безперечно, аудит використання коштів платників податків, що передані в розпорядження держави, передбачає насамперед забезпечення підзвітності. Загрозу останній становлять корупційні ризики, політизація урядової бюрократії, зрощення інтересів великого бізнесу й урядової бюрократії. Слід зазначити, що всі ці ризики властиві також Україні, тому вивчення західних напрацювань у частині зменшення таких ризиків є корисним.

С. Рамамурті та М. К. Наяр доводять необхідність інформаційної інтеграції в організації й проведенні аудиту коштів, які перебувають у розпорядженні держави [14]. Учені обґрунтовують важливість попередження таких викликів, як маніпулювання даними. Інформаційна інтеграція не тільки забезпечує підвищення якості аудиту та швидкості його проведення, а й запобігає перекрученню первинних даних і тих, що відображені у звітах.

Р. Г. Тейлер і К. Р. Санстейн досліджують роль незалежного аудиту коштів, котрі перебувають у розпорядженні держави, в поліпшенні якості життя суспільства [15]. Їхня концепція базується на ідеї, що саме держава на службі в суспільства, а не навпаки. Саме тому платники податків мають бути забезпечені інформацією про те, що кошти, які вони сплатили у вигляді податків, витрачено ефективно та з користю для суспільства.

Таким чином, роль Рахункової палати України не повинна розглядатися лише в рамках ревізійних дій – вона набагато ширша й передбачає участь у розбудові демократичної держави через забезпечення підзвітності уряду та запобігання неефективному використанню коштів платників податків. Забезпечення підзвітності в довгостроковій перспективі створює фундамент для довіри громадян до держави, усвідомлення ними своєї важливості і впливу як платників податків.

Рахункова палата є органом публічного фінансового контролю з боку суспільства (платників податків) законності, ефективності та доцільності використання коштів державного бюджету України. Відповідно до ст. 1 Лімської декларації 1977 р., “організація контролю є основним елементом управління суспільними фінансовими коштами, тому що таке управління тягне за собою відповідальність перед суспільством” [16]. Ми погоджуємося з С. П. Паньківим, на думку котрого “контроль – не самоціль, а невід’ємна частина загальнодержавної системи регулювання суспільних відносин, яка покликана встановлювати допущені відхилення від прийнятих стандартів і порушення законності, ефективності і економії витрачання матеріальних ресурсів на ранній стадії, щоб мати можливість вжити відповідних запобіжних заходів, а в необхідних випадках – притягнути винних до відпові-



дальності, стягнути заподіяну державі шкоду та розробити і здійснити заходи, направлені на запобігання і виникнення таких порушень в майбутньому” [17]. Окрім того, на сучасному етапі розвитку української держави особливої ваги набуває інформування суспільства про результати роботи Рахункової палати, причому не лише про виявлені порушення, а й про результати заходів з їх усунення. Це сприяє як ефективнішому використанню коштів платників податків, котрими фактично розпоряджається уряд, так і розбудові громадянського суспільства. Зростає зацікавленість платників податків у контролі використання сплачених ними коштів та їхня довіра до уряду; вони відчують себе частиною управління витрачанням коштів платників податків, а тому так само відповідальні за низьку ефективність їх використання. В цьому випадку відповідальність полягає в мовчазній згоді з чинною системою використання коштів платників податків.

Хоча сама концепція публічного фінансового контролю є спільною для всіх країн, історичні особливості розвитку, культурні й ментальні відмінності між націями обумовили формування трьох основних моделей організації контролю (табл. 1).

Вестмінстерська модель передбачає тісний зв'язок результатів роботи рахункової палати з парламентською відповідальністю (рис. 1), а також можливість поєднання ролі генерального аудитора та контролера. Останній проводить попередній контроль до здійснення витрат, тобто фактично санкціонує витрати; він має переконатися, що ці витрати цільові, законні, не виходять за рамки фінансових обмежень, затверджених парламентом. Перевірки, що належать до функцій контролера, зазвичай виконуються на високому, агрегованому рівні та не передбачають детального аналізу окремих статей витрат.

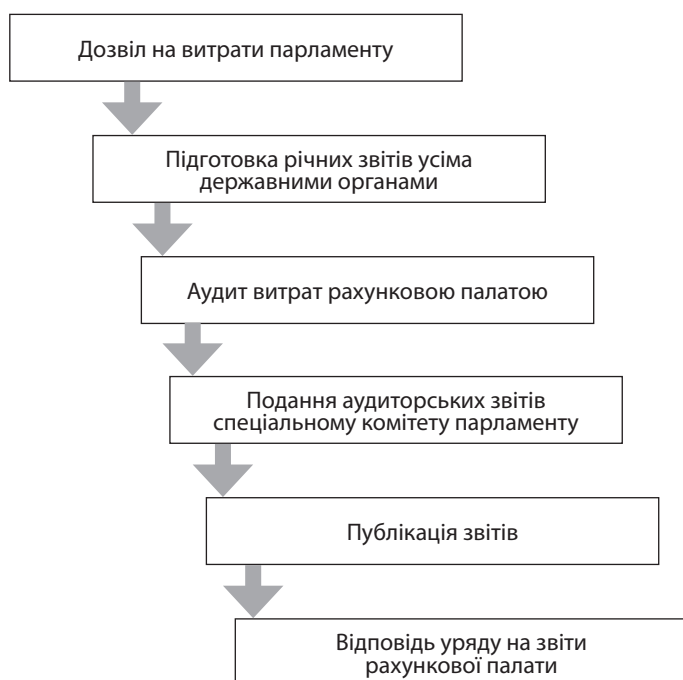
За судовою моделлю аналог рахункової палати є невід'ємною частиною судової системи, котра діє незалежно від виконавчої й законодавчої гілок влади. Ключовим аспектом системи судової відповідальності є те, що відповідні державні посадові особи, як правило, несуть особисту відповідальність за незаконні або несанкціоновані витрати. В межах цієї моделі існує додаткова система парламентської відповідальності за державні витрати.

Колегіальна система передбачає наявність членів, котрі утворюють свою колегію чи правління та спільно приймають рішення. Спеціальні аудиторські органи зазвичай є частиною парламентської системи підзвітності, при цьому судові функції в таких органах відсутні. Звіти та думки, узгоджені ко-

Таблиця 1. Моделі організації публічного фінансового контролю

Модель	Країни функціонування
Вестмінстерська (англо-саксонська)	Великобританія, Данія, Ірландія, Перу, Чилі, окремі країни Африки (суб-Сахара)
Судова (наполеонівська)	Туреччина, Бразилія, Колумбія, франкомовні країни Африки
Колегіальна	Німеччина, Нідерланди, Аргентина, Індонезія, Японія, Корея

Складено авторами.



**Рис. 1. Основні елементи Вестмінстерської моделі організації публічного фінансового контролю**

*Побудовано авторами.*

легією, подаються до парламенту, на розгляд комітету з державних рахунків. Ця модель підзвітності аналогічна вестмінстерській моделі, яка відрізняється переважно за внутрішньою структурою аудиторської установи. Кожна із зазначених моделей має власні переваги й недоліки (рис. 2).

Як уже зазначалося, моделі організації ДФК склалися під впливом національних історичних і культурних особливостей, тому не можна стверджувати, що зміна такої моделі в нашій країні є ключем до розв'язання всіх проблем. На сучасному етапі розвитку найбільшими загрозами для функціонування Рахункової палати є ризик політичної заангажованості та відсутність необхідної реакції з боку Верховної Ради України на проблеми, виявлені завдяки контрольним заходам, здійсненим вищим органом державного аудиту. Наразі недостатньо лише опублікувати звіти про діяльність Рахункової палати, адже це тільки половина роботи щодо реалізації принципу підзвітності. Необхідно своєчасно інформувати платників податків про те, як були усунені виявлені порушення та хто був притягнений до фінансової, дисциплінарної або навіть кримінальної відповідальності.

Аналіз законодавчо-нормативних актів і практики діяльності Рахункової палати України показав, що сьогодні акцент робиться на принципі законності використання державних ресурсів, але при цьому недооцінюються принципи ефективності, результативності та економії, на котрих має базу-

ВЕСТМІНСТЕРСЬКА МОДЕЛЬ		СУДОВА МОДЕЛЬ		КОЛЕГІАЛЬНА МОДЕЛЬ	
Переваги	Недоліки	Переваги	Недоліки	Переваги	Недоліки
Централізація	Високі транзакційні витрати	Високо-формалізована система	Високі транзакційні витрати	Розподіл влади щодо прийняття рішень	Низька підзвітність парламенту
Інтегрованість	Ризик політичної заангажованості	Зосередженість на доступних ресурсах	Недостатня увага до аудиту ефективності	Відкрита процедура вибору членів палати	Високий ризик політичної залежності
Підзвітність	Ризик тиску з боку суспільства	Зосередженість на комплаєнсі витрат із законодавчими вимогами	Недостатня залученість парламенту	Зосередженість на аудиті ефективності	Практична відсутність важелів впливу на уряд
Метою аудиту є висловлення думки, яка обов'язково потребує відповіді з боку парламенту	Юридичні й регуляторні проблеми	Відносна відкритість інформації для суспільства	Не завжди ефективне накладання штрафних санкцій	Відносна відкритість інформації для суспільства	Слабке реагування парламенту на порушення, виявлені рахунковою палатою

**Рис. 2. Переваги та недоліки моделей організації аудиту коштів, що надходять у розпорядження уряду**

Побудовано авторами.

ватися незалежний контроль державних фінансів. До певної міри результати такої роботи можна оцінити за допомогою показника частки бюджетних коштів, використаних із порушеннями, в загальних видатках державного бюджету України (табл. 2). Як бачимо, частка таких коштів має тенденцію до зменшення: вона знизилася з 7,03 % у 2011 р. до 2,78 % у 2017 р.

Варто зауважити, що таке зменшення не можна оцінювати виключно як поліпшення стану використання бюджетних коштів, бо кількість контрольних заходів, здійснених Рахунковою палатою протягом досліджуваного періоду, теж скорочувалася (табл. 3). Тобто зі зменшенням кількості контрольних

**Таблиця 2. Динаміка частки коштів державного бюджету України, використаних із порушеннями чинного законодавства, у 2011–2017 рр.**

Показники	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Бюджетні кошти, використані з порушенням законодавства, млрд грн	23,456	12,90	17,874	22,517	22,651	16,963	23,324
Видатки державного бюджету, млрд грн	333,459	395,682	403,403	430,217	576,911	684,743	839,244
Частка у загальних видатках державного бюджету, %	7,03	3,26	4,43	5,23	3,93	2,48	2,78

Складено за даними звітів Рахункової палати України за відповідні роки (URL: <http://www.ac-rada.gov.ua/>).



Таблиця 3. Результати роботи Рахункової палати України у 2011–2017 рр.

Рік	Кількість перевірок	Число виявлених порушень	Обсяги бюджетних коштів, використаних із порушеннями законодавства, млрд грн	Найчастіші порушення
2011	1002	513	23,456	Бюджетні правопорушення, пов'язані з розміщенням та виконанням державного замовлення; порушення під час закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти; використання бюджетних коштів без належних нормативно-правових підстав; втрати внаслідок прийняття незаконних управлінських рішень; планування з порушенням чинного законодавства
2012	903	429	12,90	Використання бюджетних коштів без належних нормативно-правових підстав; порушення під час закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти; недотримання встановлених порядку й термінів складання, затвердження та подання документів; порушення, пов'язані з неналежним веденням бухгалтерського обліку; планування з порушенням чинного законодавства; використання коштів державного бюджету з порушенням чинного законодавства; нецільове використання коштів державного бюджету, передбачених на виконання державних програм; втрати внаслідок прийняття незаконних управлінських рішень; відволікання коштів державного бюджету в дебіторську заборгованість
2013	955	520	17,874	Планування з порушенням чинного законодавства та за відсутності правових підстав; використання бюджетних коштів без належних нормативно-правових підстав; порушення під час закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти; нецільове використання кредитних ресурсів; порушення, пов'язані з неналежним веденням бухгалтерського обліку; відволікання коштів держбюджету в дебіторську заборгованість; недотримання встановлених порядку й термінів перерахування міжбюджетних трансфертів; недотримання принципу пропорційності фінансування (розподілу) бюджетних коштів; порушення бюджетного законодавства, пов'язані з розміщенням і виконанням державного замовлення
2014	760	540	22,517	Використання бюджетних коштів без належних нормативно-правових підстав; порушення під час закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти; планування з порушенням чинного законодавства; використання коштів державного бюджету з порушенням чинного законодавства; нецільове використання коштів державного бюджету, недотримання принципу пропорційності фінансування (розподілу) бюджетних коштів; порушення бюджетного законодавства, пов'язані з розміщенням і виконанням державного замовлення
2015	702	547	22,651	Використання бюджетних коштів без належних нормативно-правових підстав; порушення під час закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти; планування з порушенням чинного законодавства; використання коштів державного бюджету з порушенням чинного законодавства; нецільове використання коштів державного бюджету, передбачених на виконання державних програм
2016	644	498	16,963	Використання бюджетних коштів без належних нормативно-правових підстав; планування з порушенням чинного законодавства та за

Рік	Кількість перевірок	Число виявлених порушень	Обсяги бюджетних коштів, використаних із порушеннями законодавства, млрд грн	Найчастіші порушення
				відсутності правових підстав; використання коштів державного бюджету з порушенням чинного законодавства; порушення, пов'язані з неналежним веденням бухгалтерського обліку; порушення під час закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти
2017	638	633	23,324	Використання бюджетних коштів без належних нормативно-правових підстав; планування з порушенням чинного законодавства та за відсутності правових підстав; використання коштів державного бюджету з порушенням чинного законодавства; порушення, пов'язані з неналежним веденням бухгалтерського обліку; порушення під час закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти, неефективне управління майном

Складено за даними звітів Рахункової палати України за відповідні роки (URL: <http://www.as-rada.gov.ua/>).

заходів зростає ризик невиявлення вчинених порушень. На нашу думку, на сучасному етапі розвитку України Рахункова палата повинна мати ширші повноваження в частині планування контрольних заходів і складання висновків за їх результатами. Тобто в перспективі важливо забезпечити посилення її функціональної незалежності.

Як свідчать дані табл. 3, більшість порушень пов'язані з незаконним чи неефективним використанням бюджетних коштів та зі сферою державних закупівель. Незважаючи на те, що державні закупівлі здійснюються через відкриту систему електронних торгів, порушення в цій сфері дотепер є досить істотними. Згідно зі звітами Рахункової палати України, найпоширенішими з них є:

- порушення строків надсилання повідомлень про результати торгів, термінів укладення договорів про закупівлю;
- укладання договору не на умовах акцептованої тендерної пропозиції, що робить його недійсним;
- застосування процедури закупівлі в одного учасника без погодження з уповноваженим органом;
- ініціювання внесення змін до тендерних пропозицій після їх розкриття як замовником, так і учасниками, що, у свою чергу, мало би призвести до відхилення тендерних пропозицій;
- порушення при складанні тендерної документації, а саме: наявність у ній дискримінаційних вимог до учасників торгів, відсутність методики оцінки тендерних пропозицій, неузгодженість вимог тендерної документації та критеріїв оцінки, розширення переліку підстав для відмови учасникам у торгах та щодо відхилення тендерних пропозицій.

Таблиця 4. Індекс сприйняття корупції в Україні у 2011–2017 рр.

Показник	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
CPI	25	26	25	26	27	29	30

Джерело: Corruption Perceptions Index 2017 / Transparency International. URL: [https://www.transparency.org/news/feature/corruption\\_perceptions\\_index\\_2017](https://www.transparency.org/news/feature/corruption_perceptions_index_2017).

Це не означає, що система електронних закупівель себе не виправдала: вона є прогресивною, але недосконалою та потребує вдосконалення в частині запобігання зазначеним вище порушенням.

Наявність таких порушень свідчить про високий ризик корупційної складової, що підтверджується й динамікою індексу сприйняття корупції (CPI), який регулярно розраховується Світовим банком (табл. 4). Як бачимо, в Україні CPI змінюється дуже повільно: за останніх чотири роки (період реформ і боротьби з корупцією) він поліпшився лише на 4 пункти. Зважаючи на високі ризики корупції, публічними мають бути результати не тільки контрольних заходів, здійснених Рахунковою палатою, а й заходів, вжитих щодо виявлення винних у вчиненні порушення осіб, притягнення їх до відповідальності. Крім того, важливим фактором підзвітності є розкриття інформації про те, яких заходів було вжито для запобігання таким порушенням у майбутньому, оскільки ті самі порушення повторюються з року в рік.

Серед систематично повторюваних порушень слід назвати й використання бюджетних коштів без належних нормативно-правових підстав (незаконне використання) та порушення при плануванні бюджетів. Вони пов'язані між собою, оскільки можливість незаконного використання коштів може передбачатися ще на етапі планування, коли в бюджет свідомо закладається більша сума витрат, ніж потрібно насправді. В динаміці обсягів незаконно й неефективно використаних коштів відсутня виражена тенденція (табл. 5).

Хоча формально бюджетні кошти можуть бути використані законно (суми передбачено кошторисом, проведено необхідні процедури державних закупівель), ефективність їх використання є низькою. Виходячи з інформації, наведеної у звітах Рахункової палати, неможливо оцінити прогрес у виявленні неефективного використання коштів держбюджету та запобіганні йому. Це можна вважати одним із недоліків, котрий потребує усунення в

Таблиця 5. Обсяги незаконного й неефективного використання коштів державного бюджету, а також порушення адміністрування доходів, виявлені Рахунковою палатою України у 2011–2017 рр., млрд грн

Показники	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Незаконне використання	9,726	4,781	4,895	5,252	6,353	7,100	6,124
Неефективне використання	13,730	8,162	12,979	14,319	6,187	4,133	6,568
Порушення адміністрування доходів	н. д.	н. д.	н. д.	2,945	10,111	5,730	10,339
Сукупний обсяг виявлених порушень	23,456	12,9	17,874	22,517	22,651	16,963	23,324

Складено за даними звітів Рахункової палати України за відповідні роки (URL: <http://www.ac-rada.gov.ua/>).

майбутньому. Фактично організаційна незалежність Рахункової палати України існує лише номінально, оскільки, наприклад, інформація про заходи, вжиті за результатами виявленого неефективного використання бюджетних коштів, широкому загалу не розкривається.

Частково зміни в ефективності використання коштів державного бюджету можна оцінити за допомогою індексів інтегрованості уряду (*government integrity*) й видатків уряду (*government spending*), що розраховуються незалежною організацією “Heritage Foundation” (табл. 6). Однак такі оцінки є опосередкованими та не дають можливості точно визначити обсяг втрат, яких зазнають платники податків унаслідок неефективного використання коштів, котрі вони сплатили на користь держави.

Як бачимо з табл. 6, обидва індекси мають тенденцію до зростання, проте індекс інтегрованості уряду збільшується набагато повільніше за індекс витрат. Загалом саме по собі зростання державного сектору не є негативним чинником, однак має супроводжуватися відповідним контролем і підзвітністю. В Україні рівень підзвітності уряду залишається низьким, і це негативно позначається на добробуті країни загалом [18]. За оцінками фахівців “Heritage Foundation”, в нашій країні зберігаються високі ризики корупції, а судова система є неефективною, адже орієнтована на захист інтересів великого бізнесу. Це підриває авторитет уряду в суспільстві та знижує довіру до нього.

Слід наголосити, що зростання індексу інтегрованості уряду почалося з 2015 р., коли було прийнято нову редакцію Закону України “Про Рахункову палату”, де функції цього органу приведені у відповідність із Лімською декларацією, в результаті чого повноваження Рахункової палати було розширено. Зазначене свідчить про те, що при збільшенні повноважень і свобод для вищого органу державного аудиту його вплив на законність і ефективність використання коштів бюджету зростає. Тобто діяльність Рахункової палати може забезпечити підвищення ефективності використання бюджетних коштів та знизити ризики їх незаконного витрачання.

На підставі викладеного доходимо таких висновків. Модель державного фінансового контролю, що склалася в Україні, відповідає умовам її інституціонального середовища. Вона цілком здатна відігравати ключову роль у забезпеченні транспарентності уряду та розвитку України як демократичної держави. Ключовими викликами щодо реалізації цієї ролі є високі корупційні ризики, політичний тиск, низька ефективність судової системи.

Таблиця 6. Динаміка індексів інтегрованості та витрат уряду в Україні у 2011–2017 рр.

Показники	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Інтегрованість уряду	22	24	23	21,9	25	26	29,2
Витрати уряду	32,9	29,4	29,4	37,5	28	30,6	38,2

Джерело: Graph the Data. Ukraine / Heritage Foundation. URL: <https://www.heritage.org/index/visualize?cnts=ukraine&type=9>.

З огляду на це, передумовами зростання ролі Рахункової палати в розбудові України як демократичної держави є її організаційна, функціональна й фінансова незалежність. Організаційна незалежність забезпечується мінімізацією ризиків зовнішнього впливу завдяки підвищенню транспарентності та підзвітності державної бюрократії. В частині діяльності Рахункової палати важливо забезпечити публічність інформації про заходи, вжиті щодо усунення виявлених нею порушень, та їх результати. Функціональна незалежність забезпечується закріпленням аудиторських компетенцій вищого органу державного аудиту в Конституції України, а також свободою планування контрольних заходів і складання висновків за їх результатами. Фінансова незалежність передбачає надання Рахунковій палаті необхідних фінансових ресурсів та вільне розпорядження ними. Перспективами подальших досліджень визначено обґрунтування заходів щодо забезпечення організаційної, функціональної та фінансової незалежності Рахункової палати.

#### Список використаних джерел

1. *Samoilov L. V.* Chamber of Accounts of France: 200 years of independence. *Financial Law*. 2010. No. 3. P. 10–13.
2. *Barilari A.* Les controles financiers comptables, administratifs et juridictionnels des finances publiques. Paris : LGDJ, 2003. 180 p.
3. *Herrero Á., López G.* Acceso a la información y transparencia en el Poder Judicial: Guía de buenas prácticas en América Latina. Mimeo. Asociación por los Derechos Civiles, Buenos Aires, Argentina, 2008.
4. *Ramkumar V.* Expanding collaboration between SAIs and Civil Society. *International Journal of Government Auditing*. 2007. April.
5. Андреев А. Г., Никольский Д. В. К истории становления государственного финансового контроля в России. М., 1999. 80 с.
6. ОБСЕ високо оцінила роботу Счетной палаты Украины в качестве Внешнего аудитора / Рахункова палата України. URL: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/ru/publish/article/16742360>.
7. *Зайцева Х. В.* Державний фінансовий контроль: стан та перспективи розвитку. *Управління розвитком*. 2011. № 2. С. 141–143.
8. *Скоропад І. С., Пахолок Н. І.* Державний фінансовий контроль в Україні: проблеми та шляхи реформування. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2011. Вип. 21.3. С. 263–268.
9. *Шевчук О. А.* Державний фінансовий контроль: наукова парадигма. *Вісник КНТЕУ*. 2011. № 1. С. 41–50.
10. *Дрозд І. К.* Контроль економічних систем : монографія. Київ : Імекс ЛТД, 2004. 312 с.
11. *Слободяник Ю. Б.* Формування системи державного аудиту в Україні : монографія. Суми : ФОП Наталуха А. С., 2014. 321 с.
12. *Койчева О. С.* Проблеми реалізації функцій Рахункової палати. *Наше право*. 2014. № 7. С. 104–109.
13. *Behavioral Dimensions of Internal Auditing: A Practical Guide to Professional Relationships in Internal Auditing / M. A. Dittenhofer, S. Ramamoorti, D. E. Ziegenfuss, R. L. Evans.* Altamonte Springs, FL : The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2010.
14. *Ramamoorti S., Nayar M. K.* The Importance of Information Integrity. *Internal Auditor*. 2013. February. P. 29, 31.

15. Thaler R. H., Sunstein C. R. *Nudge: Improving Decisions about Health, Wealth, and Happiness*. New Haven, CT : Yale University Press, 2008.

16. Лимская декларация руководящих принципов контроля / INTOSAI. URL: <https://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/others/ISSAI/ISSAI-1-Lima-declaration-Ruso.pdf>.

17. Паньків С. П. Рахункова палата України у системі державного фінансового контролю. *Університетські наукові записки*. 2005. № 3. С. 232–237.

18. Fedosov V., Paientko T. Government financial accountability: key problems and main trends in post-communist countries. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*. 2018. No. 99 (155). P. 25–39.

### References

1. Samoilov, L. V. (2010). Chamber of Accounts of France: 200 years of independence. *Financial Law*, 3, 10–13.

2. Barilari, A. (2003). *Les controles financiers comptables, administratifs et juridictionnels des finances publiques*. Paris: LGDJ.

3. Herrero, Á., López, G. (2008). *Acceso a la información y transparencia en el Poder Judicial: Guía de buenas prácticas en América Latina*. Mimeo. Asociación por los Derechos Civiles, Buenos Aires, Argentina.

4. Ramkumar, V. (2007). Expanding collaboration between SAIs and Civil Society. *International Journal of Government Auditing*, April.

5. Andreyev, A. G., Nikolskij, D. V. (1999). *To the history of the formation of state financial control in Russia*. Moscow [in Russian].

6. Accounting Chamber of Ukraine. (2013). *OSCE highly appreciates the work of the Accounting Chamber of Ukraine as an External Auditor*. Retrieved from <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/ru/publish/article/16742360> [in Russian].

7. Zaitseva, Kh. V. (2011). State financial control: state and development prospects. *Development management*, 2, 141–143.

8. Skoropad, I. S., Pakholok, N. I. (2011). Internal financial control in Ukraine: problems and ways of reformation. *Scientific Bulletin of UNFU*, 21.3, 263–268 [in Ukrainian].

9. Shevchuk, O. A. (2011). State financial control: a scientific paradigm. *Herald of Kyiv national university of trade and economics*, 1, 41–50 [in Ukrainian].

10. Drozd, I. K. (2004). *Control of economic systems*. Kyiv: Imeks LTD [in Ukrainian].

11. Slobodanyk, Yu. B. (2014). *Formation of the system of state audit in Ukraine*. Sumy: FOP Natalukha A. S. [in Ukrainian].

12. Koicheva, O. S. (2014). Problems of implementation of the functions of the Accounting Chamber. *Our Law*, 7, 104–109 [in Ukrainian].

13. Dittenhofer, M. A., Ramamoorti, S., Ziegenfuss, D. E., & Evans, R. L. (2010). *Behavioral Dimensions of Internal Auditing: A Practical Guide to Professional Relationships in Internal Auditing*. Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors Research Foundation.

14. Ramamoorti, S., Nayar, M. K. (2013). The Importance of Information Integrity. *Internal Auditor*, February, pp. 29, 31.

15. Thaler, R. H., Sunstein, C. R. (2008). *Nudge: Improving Decisions about Health, Wealth, and Happiness*. New Haven, CT: Yale University Press.

16. INTOSAI. (1977). *The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts*. Retrieved from <https://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/others/ISSAI/ISSAI-1-Lima-declaration-Ruso.pdf> [in Russian].

17. Pankiv, S. P. (2005). Accounting Chamber of Ukraine in the system of state financial control. *University Scientific Notes*, 3, 232–237 [in Ukrainian].

18. Fedosov, V., Paientko, T. (2018). Government financial accountability: key problems and main trends in post-communist countries. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 99 (155), 25–39.