УДК 347.73:336.14 (477)
DOI https://doi.org/10.32844/2618-1258.2020.2.26

ЛЕБЕДИНСЬКА О.Ю.

ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РЕФОРМУВАННЯ ДЕРЖАВНОЇ АУДИТОРСЬКОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

Статтю присвячено дослідженню організаційно-правових змін, які мають місце у сфері внутрішнього державного фінансового контролю, що пов'язано з утворенням нової служби – Офісу фінансового контролю на базі реорганізації Державної аудиторської служби України.

Піддано критичному аналізу низку положень проекту Закону України «Про основні засади діяльності органів державного фінансового контролю», зокрема: визначення статусу Державної аудиторської служби як центрального органу виконавчої владі, що забезпечує формування державної політики у сфері державного фінансового контролю; закріплення принципу незалежності; пропозиція щодо запровадження нових форм контролю – аудиту відповідності та аудиту ефективності; положення щодо можливості застосування службою у своїй діяльності основних принципів діяльності Міжнародної організації ВОФК (INTOSAI) та її регіональних організацій (EUROSAI).

На підставі аналізу організації державного аудиту в США доведено; що закріплення близьких повноважень Державної аудиторської служби та Рахункової палаті, які здійснюють державний аудит від імені різних гілок влади, варто розглядати як систему стримувань та противаг. Це забезпечуватиме принцип прозорості і результативності контролю та є стимулом для ефективної взаємодії державних органів, за умови мінімізації дублювання в практичній діяльності контрольних заходів.

Обґрунтовано доцільність наділення Офісу фінансового контролю повноваженнями щодо проведення державного фінансового аудиту підконтрольних установ, перелік яких визначено в законодавстві. Уточнено поняття державного фінансового аудиту як форми контролю щодо оцінки достовірності, правильності, надійності фінансового обліку та звітності; встановлення відповідності чинному законодавству підконтрольної установи. Уточнено напрями (форми) державного фінансового аудиту залежно від об'єкта.

Ключові слова: *державний фінансовий аудит, Державна аудиторська служба, Офіс фінансового контролю, Рахункова палата, державний аудит ефективності, державний аудит відповідності.*

The article is devoted to the research of organizational and legal changes occuring in the field of internal state financial control, which is connected with the creation of a new service – the Office of Financial Control on the basis of the restructuring of The State Audit Service of Ukraine.

A number of provisions of the draft Law of Ukraine "On the Fundamental Principles of Public Financial Control" have been critically analyzed, in particular: determining the status of the State Audit Office as the central executive body that ensures the formation of the state policy in the field of public financial control; securing the principle of independence; proposal to implement new forms of control – compliance audit and performance audit; provisions about the possibility to apply its activities based on the main principles of the practice of the International Organization of the SAI (INTOSAI) and its regional organizations (EUROSAI) for the Service.

Based on the analysis of the organization of state audit in the USA, it was proved that the entrenchment of the close powers by the State Audit Office and the Accounting Chamber, which performs state audits on behalf of various branches of government, should be regarded as a system of checks and balances. It will ensure the principle of transparency

© ЛЕБЕДИНСЬКА О.Ю. – аспірантка (Хмельницький університет управління та права імені Леоніда Юзькова)

and effectiveness of controls and will serve as an incentive for aneffective interaction of public authorities, while minimizing duplication in the practice of control measures.

The expediency of giving the Office of Financial Control the authority to conduct the state financial audit of the controlled institutions, the list of which is specified in the legislation, was substantiated. The concept of the state financial audit as a form of control over the assessment of reliability, correctness, reliability of financial accounting and reporting has been clarified; the process of establishment of compliance with the current legislation of the controlled institution has been observed. The directions (forms) of the state financial audit depending on the object have been specified.

Key words: *state financial audit, The State Audit Service, Office of Financial Control, Accounting Chamber, state performance audit, state compliance audit.*

Вступ. Результатом адміністративної та бюджетної реформи в України є зміна цілей управління державними та місцевими фінансами. Основною метою стає підвищення ефективності використання публічних фінансових ресурсів, забезпечення суспільства якісними соціальними послугами, досягнення відкритості діяльності органів влади та загалом державного сектора [1]. У таких умовах доволі гостро постає питання щодо необхідності змін у галузі методології та організації фінансового контролю в бюджетній сфері, переходу від фіскального характеру форм контролю (інспектування, ревізій, перевірок) до консультативного, який спрямовано на максимальне зменшення ризику помилок і порушень у сфері державних і місцевих фінансів. Таке завдання може бути вирішено виключно в межах аудиторської форми контролю.

Дослідженню теоретичних та практичних аспектів здійснення державного аудиту присвячено достатню увагу в науці фінансового права [2–6]. Водночас реформування системи внутрішнього державного фінансового контролю, що пов'язано з утворенням нової служби – Офісу фінансового контролю на базі реорганізації Державної аудиторської служби України (далі – ДАС), зумовлює підвищений інтерес до цієї проблематики.

Постановка завдання. Мета статті полягає у правовій оцінці реформування та модернізації органів Державної аудиторської служби Україні та наданні пропозицій щодо напрямів удосконалення правового регулювання аудиторської форми контролю.

Результати дослідження. У сучасній Україні поява такої прогресивної форми державного фінансового контролю (далі – ДФК), як державний аудит, пов'язана зі створенням зовнішнього органу ДФК – Рахункової палати України, який є підзвітним ВРУ та від імені парламенту здійснює контроль за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням шляхом здійснення фінансового аудиту, аудиту ефективності, експертизи, аналізу та інших контрольних заходів [7; 8].

Поступово запровадження державного аудиту відбувається й в системі виконавчої влади шляхом наділення певних державних органів повноваженнями на його проведення. Так, Закон України «Про управління об'єктами державної власності» встановив, що органи Державної контрольно-ревізійної служби Україні» (нині – органи ДАС) здійснюють державний фінансовий аудит суб'єктів господарювання державного сектора економіки, спрямований на запобігання фінансовим порушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного майна (п. 7 ст. 16) [9]. У 2006 році були внесені відповідні зміни і до Закону України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні», якими ревізію і перевірку як основні форми проведення контролю було замінено на державний фінансовий аудит та інспектування [10; 11]. Тобто законодавцем державний фінансовий аудит трактується як одна з форм ДФК.

Варто зазначити, що питання організації та побудови системи органів, які наділяються повноваженнями на здійснення державного аудиту залишаються досить дискусійними. Одна група вчених розглядає останній як вид спеціальної діяльності інституційних установ (як правило, йдеться про Рахункові палати), які є незалежними від виконавчих органів та виступають як контрольно-рахункові органи, що здійснюють контроль за ефективністю діяльності органів державної влади щодо використання публічних ресурсів [12, с. 106–127; 13, с. 87–92; 14, с. 4–5; 15, с. 50–51; 16, с. 15; 17, с. 27]. Так, О.В. Манченко, будучи прихильником концепції щодо здійснення державного аудиту як незалежного спеціального контролю єдиним органом (РП), пропонує об'єднання РП та Аудиторської палати України в єдину незалежну самоврядну організацію, яка б отримала назву, наприклад, Аудиторський суд. Обґрунтовує такий підхід науковець, по-перше, тим, що Аудиторська палата та Рахункова палата мають єдину мету та принципи діяльності, а відрізняються сферою контролю [4, с. 54, 125–126], з чим не можна однозначно погодитися, а по-друге, зарубіжним досвідом, звер-

таючи увагу, що в багатьох зарубіжних країнах (Бельгії, Іспанії, Італії, Люксембурзі, Нідерландах, Португалії, Словенії, Турції, Франції) історично сформувалися та функціонують досі як самостійні органи вищого контролю аудиторські суди, або суди рахунків [4, с. 126].

Вважаємо, що організація та практика сучасного аудиту як форми державного і недержавного фінансового контролю в окремих країнах має особливості. Вони віддзеркалюють специфіку кожної країни, систему її державного устрою, рівень економічного розвитку, традиції суспільного управління тощо. Тобто аудит має відображати особливості та інтереси певної держави, яка має забезпечити його незалежність та відкритість на національному рівні та в міжнародному просторі за допомогою законодавчого закріплення норм, що відповідають міжнародним стандартам аудиту.

Відповідно до другої точки зору, доцільною видається подальша розбудова двох видів державного аудиту, що здійснюються в межах зовнішнього державного фінансового контролю РП (парламентського –зовнішній аудит) і внутрішнього державного фінансового контролю (урядового – внутрішній аудит). При цьому вищим органом державного аудиту має бути визначено РП із наділенням її координаційної функції [18, с. 44, 160–162; 19, с. 167; 20].

В Україні закріплення близьких повноважень ДАС та РП, які здійснюють державний аудит від імені різних гілок влади, вважається негативною практикою. При цьому у провідних країнах світу, де ефективно функціонує система фінансового контролю, наявність таких повноважень в органах фінансового контролю, які здійснюють контроль від різних гілок влади, за умови мінімізації дублювання в практичній діяльності контрольних заходів, розглядається як система стримувань та противаг, що забезпечує принцип прозорості і результативності контролю, та є стимулом для ефективної взаємодії таких органів.

Наприклад, у США вищі фінансові контрольні органи існують у кожній гілці влади, що забезпечує баланс повноважень виконавчої та законодавчої влади. Так, у законодавчій гілці влади органом ДФК є Головне контрольне управління Конгресу (GAO), яке створене ще у 1921 році та наділене широкими повноваженнями у сфері контролю за всіма урядовими програмами і контрактами, здійснює дослідницьку роботу з оцінювання ефективності державних програм. До його компетенції входить проведення класичного зовнішнього фінансового аудита видатків бюджету та аудиту ефективності бюджетних програм. За дорученням палат і комісій Конгресу США чи навіть окремих конгресменів GAO може здійснювати оцінку результативності державних програм і діяльності федеральних відомств, проводити спеціальні обстеження та перевірки обґрунтованості цін на продукцію, фінансово-економічних аспектів контрактів міністерства оборони. Інспектори такої служби перевіряють також діяльність ревізорів виконавчої влади. На рівні виконавчої влади повноваженнями щодо здійснення фінансового контролю наділено Адміністративно-бюджетне управління (OMB), яке оцінює ефективність організаційних і управлінських структур та координує їх діяльність [21, с. 47]. При цьому GAO та OMB мають право проводити оцінку ефективності виконання бюджетних програм незалежно один від одного і фактично конкурувати між собою.

Враховуючи викладене, вважаємо, що в Україні розвиток органів ДАС та РП, які здійснюють контроль від імені різних гілок влади, проте наділені подібними повноваженнями в окремих сферах контролю за станом управління та використання державних та місцевих ресурсів, нині залишається важливим та одним із пріоритетних завдань в умовах євроінтеграції. Протягом 2018–2019 років Урядом розроблено низку нормативно-правових актів щодо основних напрямів розвитку системи ДФК, удосконалення механізму проведення чинних видів державного фінансового аудиту.

Так, у 2018 році КМУ було подано проект Закону України «Про основні засади діяльності органів державного фінансового контролю» (фактично становив оновлену редакцію чинного Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю») [22]. Спроба уряду щодо врегулювання означеного питання, безумовно, є позитивною, проте хотілося б звернути увагу на низку спірних положень законопроекту, які є ключовими.

По-перше, викликає на зауваження назва самого проекту, норми якого закріплюють, що єдиним органом ДФК в Україні, який у межах наявного правого поля від імені Уряду України формує та реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю, є ДАС (ст. 2), що не відповідає основоположним нормам Закону України «Про центральні органи виконавчої влади» (логічніше ставити питання про реалізацію такої політики). З огляду на це потребує уточнення зміст принципу незалежності ДАС, адже його діяльність спрямовується і координується урядом і тому говорити про незалежність можна умовно. Зазначене також підтверджується положеннями законів України «Про Кабінет Міністрів України» [23], «Про центральні органи

виконавчої влади» [24], згідно з якими КМУ утворює, реорганізує та ліквідує ЦОВВ, призначає і звільняє керівника та заступників керівника таких ЦОВВ, а також безпосередньо законопроектом передбачено, що саме КМУ визначає порядок проведення заходів ДФК і загальні стандарти державного фінансового аудиту (ч. 3 ст. 8, ч. 6 ст. 9, ч. 4 ст. 21, ч. 4 ст. 23 законопроекту), а тому прямо впливає на діяльність органу ДФК. У цьому разі ДАС не належить до визначених Конституцією України органів з особливим статусом та є складником системи органів виконавчої влади, взаємовідносини яких будуються на засадах субординації та координації.

По-друге, запропоноване ч. 3 ст. 5 законопроекту положення щодо можливості застосування ДАС у діяльності основних принципів діяльності Міжнародної організації ВОФК (INTOSAI) та її регіональних організацій (EUROSAI) є спірним, оскільки не узгоджується з нормами чинного законодавства і міжнародними стандартами, а також може призвести до дублювання повноважень ВОФК в Україні, яким є РП [25]. Зазначене положення законопроекту не узгоджується зі ст. 347 Угоди про асоціацію між Україною та ЄС і не належить до предмета регулювання ст. 5 законопроекту.

По-третє, положення законопроекту (ст. 17) створюють ризик дублювання функцій ДАС із повноваженнями РП, визначеними ст. 7 Закону України «Про Рахункову палату». Зокрема, запропоноване у ст. 6 законопроекту поняття «ДФК» передбачає проведення ДАС таких заходів, як державний фінансовий аудит, інспектування, перевірка закупівель, моніторинг закупівлі. При цьому ст. 7 встановлюється, що видами державного фінансового аудиту є аудит державних (регіональних) цільових програм, аудит фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, аудит діяльності суб'єктів господарювання, аудит інвестиційних проектів, аудит коштів і грантів міжнародних фінансових організацій, країн та їх об'єднань, аудит місцевих бюджетів, аудит планування та виконання бюджетних програм, аудит інформаційних технологій, а формами – аудит відповідності, аудит ефективності, фінансовий аудит. Тобто законопроект оперує низкою термінологічних понять, однак не містить норм-дефініцій, які б розкривали їх юридичну сутність та забезпечували їх послідовне застосування, а також низка положень не відповідає міжнародним стандартам та є колізійними.

При цьому повноваженнями щодо здійснення фінансового аудиту, аудиту ефективності, експертизи, аналізу та інших контрольних заходів наділяється РП [8]. Отже, фінансовий аудит та аудит ефективності належать до заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту). Окрім цього, згідно з Лімською декларацією керівних принципів контролю державних фінансів (ст. 4) та Міжнародного стандарту ВОФК 100 «Фундаментальні принципи здійснення аудиту в державному секторі», до видів аудитів у державному секторі зараховано фінансовий аудит, аудит ефективності та аудит відповідності (в законопроекті ці види контрольних заходів зараховано до форм заходу ДФК) [26; 27]. Проведення таких аудитів визначається традиційними завданнями ВОФК, отже, згідно із міжнародними стандартами саме РП має повноваження щодо аудиту суспільних фінансів – аудиту відповідності, аудиту ефективності, фінансового аудиту.

Відсутність у законопроекті узгодженої фахової термінології з питань ДФК, базових засад його здійснення, положень, спрямованих на гармонізацію нормативно-правових актів законодавства України до стандартів, обов'язкових в ЄС, не відповідає принципу правової визначеності та основним засадам нормотворення, визначеним у міжнародних актах і в актах національного законодавства, та робить законопроект неприйнятним.

Наступною спробою реформування ДАС є прийняття у грудні 2019 року Постанови КМУ № 1025 «Про утворення офісу фінансового контролю» на підставі реорганізації ДАС [28]. Так, Офіс фінансового контролю є ЦОВВ (інспекцією), який реалізує політику у сфері ДФК та діяльність якого спрямовується та координується КМУ через Міністра фінансів. Такий підхід відповідає загальній концепції щодо побудови внутрішнього ДФК та аудиту, де на централізованому рівні державний фінансовий аудит буде здійснюватися Офісом фінансового контролю, а на децентралізованому рівні[1] функцію щодо організації та здійснення внутрішнього державного ауди-

[1] Децентралізація є доволі складним поняттям, яке можна розглядати через його вплив на адміністративно-територіальний устрій держави, систему органів публічного управління та розподіл між ними функцій, повноважень, фінансових ресурсів. Безумовно, з огляду на зміст ст. 132 Конституції України в державі реалізовано саме територіальну децентралізацію, проте у сфері державного фінансового контролю ми виходимо саме із засад функціональної децентралізації, коли відбувається делегування низки повноважень на здійснення завдань публічного характеру (в цьому разі виходимо із змісту ч. 3 ст. 26 БК України щодо покладення обов'язку організації внутрішнього аудиту на бюджетних розпорядників) у визначених законодавством сферах, в нашому випадку – у бюджетній сфері.

ту покладено на бюджетних розпорядників. Як позитивний момент варто визначити більш чітку постановку завдання такого органу, зокрема: здійснення ДФК за використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, правильністю визначення потреби в бюджетних коштах та взяттям зобов'язань, ефективним використанням коштів і майна, станом і достовірністю бухгалтерського обліку і фінансової звітності за дотриманням бюджетного законодавства про закупівлі, що реалізується шляхом проведення інспектування (ревізії), державного фінансового аудиту, перевірки закупівель, моніторингу закупівель (ч. 3 п. 3, ч 3 п. 4 Положення «Про Офіс фінансового контролю») [29]. Ч. 3 п. 3 Положення «Про Державну аудиторську службу» завданням визначено оцінку ефективного, законного, цільового, результативного використання державних фінансових ресурсів загалом й оцінку з управління бюджетними коштами зокрема [11]. Така норма фактично закладала правове підґрунтя щодо проведення ДАС не тільки державного фінансового аудиту, а й аудитів ефективності та відповідності у сфері управління публічними фінансами, що дійсно суперечить нормам Лімської декларації керівних принципів контролю, відповідно до якої ця функція є прерогативою ВОФК, яким, по суті, є РП.

З приводу контролю за ефективністю використання бюджетних коштів доречним є зауваження А.В. Хомутенко, що ДАС у такому випадку фактично має здійснювати оцінку ефективності організаційних та управлінських структур виконавчої влади, що за родом її діяльності є неможливим, адже тоді вона має оцінювати прийняті управлінські рішення щодо ефективності використання державних коштів центральними органами виконавчої влади, в тому числі КМУ [30]. З огляду на це цілком підтримуємо позицію, що Офіс фінансового контролю має наділятися повноваженнями виключно щодо проведення державного фінансового аудиту підконтрольних установ, перелік яких визначено ч. 2 п. 4 Положення [29]. У такий спосіб у межах здійснення державного фінансового аудиту контролюючий суб'єкт проводить оцінку достовірності, правильності, надійності фінансового обліку та звітності; встановлення відповідності чинному законодавству підконтрольної установи. В основу такого аудиту покладено аналіз фінансових процесів, які можуть бути як стандартними, тобто характерними для кожної установи (наприклад, процес нарахування та виплати заробітної плати, витрат на відрядження або проведення публічних закупівель), так і специфічними за функціональністю, тобто такими, що характерні лише для певних сфер діяльності (наприклад, процес виконання інвестиційних проектів, цільових бюджетних програм тощо). На жаль, Положення «Про Офіс фінансового контролю» не визначає перелік напрямів (видів) державного фінансового аудиту, які передбачені в рамках реалізації аудиторської функції Офісом фінансового контролю. Нині це питання залишається не вирішеним ані на рівні Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю» [10], ані в Положенні «Про Державну аудиторську службу [11]. При цьому на практиці ДАС здійснює низку видів державного фінансового аудиту залежно від поставлених завдань та спеціалізації об'єктів аудиту, зокрема: державній фінансовий аудит суб'єктів господарювання [31], використання інформаційних технологій [32], державних (регіональних) цільових програм [33], інвестиційних проектів [34], місцевих бюджетів [35], виконання бюджетних програм [36], державних фондів та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування [37].

З огляду на це видається необхідним внесення змін та доповнень до ч. 2 ст. 3 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» щодо закріплення як узагальненого визначення державного фінансового аудиту, так і вичерпного переліку напрямів (видів) його проведення залежно від об'єкта Офісом фінансового контролю.

Таким чином, з урахуванням запропонованих змін ст. 3 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» може бути подана в такій редакції.

Стаття 3. Державний фінансовий аудит

1. Державний фінансовий аудит є формою державного фінансового контролю і полягає в перевірці та аналізі органом державного фінансового контролю фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю.

2. Видами державного фінансового аудиту є: аудит діяльності суб'єктів господарювання; аудит бюджетних установ; аудит державних (регіональних) цільових програм; аудит державних фондів та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування; аудит інвестиційних проектів; аудит місцевих бюджетів; аудит окремих господарських операцій; аудит виконання бюджетних програм; використання інформаційних технологій (ІТ-аудит).

3. Результати державного фінансового аудиту та їх оцінка викладаються у звіті. Порядок проведення державного фінансового аудиту встановлюється Кабінетом Міністрів України.

Висновки. Розвиток органів ДАС та РП, які здійснюють ДФК від імені різних гілок влади, проте наділені близькими повноваженнями щодо здійснення такої форми контролю, як державний аудит управління та використання державних і місцевих ресурсів, нині залишається важливим та одним із пріоритетних завдань в умовах євроінтеграції. Саме тому реформування системи внутрішнього державного фінансового контролю, що пов'язано з утворенням нової служби – Офісу фінансового контролю на базі реорганізації Державної аудиторської служби України, є своєчасним.

З метою запобігання дублювання функцій Офісу фінансового контролю щодо здійснення державного фінансового аудиту з повноваженнями РП, визначеними ст. 7 Закону України «Про Рахункову палату», доцільним видається закріплення на рівні Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» як узагальненого визначення державного фінансового аудиту, так і вичерпного переліку напрямів (форм) його проведення залежно від об'єкта, зокрема: аудит діяльності суб'єктів господарювання; аудит бюджетних установ; аудит державних (регіональних) цільових програм; аудит державних фондів та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування; аудит інвестиційних проектів; аудит місцевих бюджетів; аудит окремих господарських операцій; аудит виконання бюджетних програм; використання інформаційних технологій.

Список використаних джерел:

1. Концепція реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю до 2020 року : Розпорядження КМУ від 10.05.2018 р. № 310-р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/310-2018-%D1%80.

2. Дереконь В.М. Аудит як форма фінансового контролю та складова адміністративно-правової інфраструктури детінізації економічних відносин в Україні : дис. … канд. юрид. наук : 12.00.07 / Національний університет ДПС України. Київ, 2007. 261 с.

3. Гетманець О.П. Бюджетний контроль: організаційно-правові засади : монографія. Харків : Екограф, 2008. 308 с.

4. Манченко О.В. Фінансово-правове регулювання аудиторської діяльності в Україні : автореф. дис. … канд. юрид. наук : 12.00.07 / Національна академія внутрішніх справ. Київ, 2011. 22 с.

5. Савченко Л.А. Правові основи фінансового контролю : навчальний посібник. Київ : Юрінком Інтер, 2008. 504 с.

6. Койчева О.С. Рахункова палата як суб'єкт фінансового контролю : дис. … канд. юрид. наук : 12.00.07 / Національний університет «Одеська юридична академія». Одеса, 2016. 237 с.

7. Про Рахункову палату : Закон України від 11.07.1996 р. № 315. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/315/96-%D0%B2%D1%80

8. Про Рахункову палату : Закон України від 02.07.2015 р. № 576. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19

9. Про управління об'єктами державної власності : Закон України від 21.09.2006 р. № 185. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/185-16#Text

10. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України з питань закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти : Закон України від 01.12.2006 р. № 424. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/424-16/ed20120805 (Переімен. в Закон Укр про основ. засади держ. фін. кон.)

11. Про затвердження Положення «Про Державну аудиторську службу України» : Постанова КМУ від 03.02.2016 р. № 43. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-п#Text

12. Обушна Н.І. Механізми формування та розвитку публічного аудиту в Україні : дис. … докт. держ. управл. : 25.00.02 / Національна академія державного управління при президентові України. Київ, 2018. 425 с.

13. Степашин С.В. Государственный аудит и экономика будущего. Монография. Москва : Наука, 2008. 608 с.

14. Давидов Г.М., Петрик О.А. Шляхи реформування системи аудиту в України. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*. 2012. Вип. 22 (Ч. II). С. 3–9. URL: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgibin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILA=&2_S21STR=Npkntu_e_2012_22(2)__3

15 Мельничук Б.В. Еволюція сутності аудиту. *Економіка АПК*. 2011. № 12. С. 49–57. URL: http://eapk.org.ua/ru/archive/2011/12

16. Сиротюк Г.В., Петришин Л.П. Інституціональний підхід в дослідженнях аудиту. *Інститут аудиту: сучасний стан та перспективи розвитку :* міжнар. збірник наук. пр. Тернопіль, 2015. Вип. 4. С. 114–121.

17. Шалімова Н.С. Аудит в системі соціально-економічних відносин України : автореф. дис. … докт. екон. наук : 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана. Київ, 2013. 43 с.

18. Слободяник Ю.Б. Формування системи державного аудиту в Україні : монографія. Суми : ФОП Наталуха А.С., 2014. 321 с.

19. Басанцов І.В. Стратегічні напрями розвитку системи державного фінансового контролю. *Механізм регулювання економіки.* 2011. № 1. С. 164–171. URL: http://mer.fem.sumdu.edu.ua/content/acticles/issue_12/I_V_BasantsovStrategic_directions_of_state_financial_control_system_development.pdf.

20. Миргород-Карпова В.В., Гаруст Ю.В. Теоретичні засади та проблематика визначення сутності державного фінансового контролю в Україні. *Правові горизонти.* 2017. С. 95–104. URL: http://law-review.sumdu.edu.ua/wp-content/uploads/2017/11/14.-Myrhorod-Karpova.pdf.

21. Воленко В.Г. Зарубіжний досвід державного фінансового контролю в умовах децентралізації. *Вісник Черкаського університету*. 2019. № 1. С. 44–50. URL: https://www.researchgate.net/publication/333230997_FOREIGN_EXPERIENCE_OF_STATE_FINANCIAL_CONTROL_IN_THE_CONDITIONS_OF_DECENTRALIZATION.

22. Про основні засади діяльності органів державного фінансового контролю : Проект Закону від 14.09.2018 р. № 9086. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=64601

23. Про Кабінет міністрів України : Закон Україні від 27.02.2014 р. № 794-VII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/794-18.

24. Про Центральні органи виконавчої влади : Закон України від 17.03.2011 р. № 3166-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3166-17.

25. Щодо розгляду проекту Закону «Про основні зсади діяльності органів державного фінансового контролю» № 9086. URL: http://budget.rada.gov.ua/news/Zakonoproektna_robota/Visnovki_ZP_golovni/75815.html.

26. Лимская декларация руководящих принципов контроля. Принята IX Конгрессом Международной организации высших контрольных органов (ИНТОСАИ) в 1977 году. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/604_001.

27. Стратегія розвитку Рахункової палати на 2019–2024 роки : Рішення Рахункової палати від 29.07.2019 р. № 18-1. URL: https://rp.gov.ua/upload-files/About/Strategy/Strat2019-2024.pdf.

28. Про утворення офісу фінансового контролю : Постанова КМУ від 11.12.2019 р. № 1025. URL: https://www.kmu.gov.ua/npas/pro-utvorennya-ofisu-finansovogo-kontrolyu-1025111219

29. Положення «Про Офіс фінансового контролю» : Постанова КМУ від 19.02.2020 р. № 184. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/184-2020-%D0%BF.

30. Хомутенко А.В. Вдосконалення інституціональних засад державного фінансового контролю в Україні. *Ефективна економіка.* 2013. № 4. URL: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILA=&2_S21STR=efek_2013_4_12.

31. Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання : Постанова КМУ від 27.03.2019 р. № 252. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/252-2019-п.

32. Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту використання інформаційних технологій : Постанова КМУ від 22 травня 2019 р. № 517. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/517-2019-п.

33. Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту державних (регіональних) цільових програм : Постанова КМУ від 29 серпня 2018 р. № 692. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/692-2018-п.

34. Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту інвестиційних проектів : Постанова КМУ від 12 вересня 2018 р. № 740. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/740-2018-п.

35. Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту місцевих бюджетів : Постанова КМУ від

12.05.2007 р. № 698 в редакції постанови від 04.07.2018 р. № 578. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/698-2007-п.

36. Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм : Постанова КМУ від 10.08.2004 р. № 1017 в редакції постанови КМУ від 29.08.2018 р. № 743. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1017-2004-п.

37. Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування : Постанова КМУ від 27 грудня 2018 р. № 1147. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1147-2018-п.

УДК 341.1/8
DOI https://doi.org/10.32844/2618-1258.2020.2.27

ЛИТВИНЕНКО А.А.

ДО ПИТАННЯ ВИЗНАЧЕННЯ ТА НОРМАТИВНОГО ЗМІСТУ «ЧУТЛИВИХ» ПЕРСОНАЛЬНИХ ДАНИХ

До поняття «персональні дані» за останні десятиліття зверталися чимало вітчизняних і закордонних науковців, трактували його так чи інакше на основі доктрини, законодавства чи судової практики. Проте поняття «чутливих» персональних даних, що нерідко вживається як у законодавстві Європейського Союзу, так і в багатьох рішеннях національних і міжнародних судів (зокрема, такий термін уживається у більш ніж десяти рішеннях Європейського суду з прав людини), так і не набуло однозначного тлумачення та вичерпного роз'яснення: чим саме і чому дані позивача, який подає позов за їх розголошення, крадіжку чи підробку, є «чутливими»? Украй рідко поставало питання, які категорії даних варто відносити до «чутливих», урешті, чому їм слід надавати більший рівень захисту, ніж іншим даним? Так, виникнення негативних наслідків для позивача через розголошення таких даних є очевидним, однак цілком ефемерним без реальних прикладів у судовій практиці міжнародних та національних судів. Тому мета цієї статті диктується необхідністю визначити, чим є «чутливі» персональні дані, як позуміють це поняття суди у своїй практиці, що, відповідно до цієї практики, належить до них, та які насправді негативні наслідки для позивача спричиняють їх розголошення, утримання, підробка, крадіжка. Чи може позивач через розголошення даних про його ВІЛ-позитивний статус залишитися без роботи? Чи може позивач через наявність судимості не отримати кредит чи не мати можливості обіймати посаду в органах державної влади? Чи може позивач через власні політичні переконання ніколи не отримати дозволу на адвокатську діяльність? Практика судів показує, що цілком може. Розголошення «чутливих» даних, яке в подальшому створює деякі негативні наслідки для життя і кар'єри позивача, їх неналежне утримання, що включає витоки даних та їх крадіжку, справді спричиняють численні позови, що відображено у практиці як національних, так і міжнародних судів.

У статті розглянуто найбільш значущі справи із практики Європейського суду з прав людини й окремі справи із практики судів держав світу, зокрема Німеччини, США, Канади та Швеції. Як показано в цій статті, практика судів суттєво розширила зміст «чутливих даних» за останні кілька десятиліть.

Ключові слова: *право на приватність, медична таємниця, банківська таємниця, право ЄС, дані щодо судимості.*

© ЛИТВИНЕНКО А.А. – аспірант кафедри міжнародного права факультету міжнародних відносин (Львівський національний університет імені Івана Франка), аспірант кафедри права (Університет імені Роберта Ґордона (Шотландія, Абердін))