



**Дослідження повноважень органів державного фінансового контролю та аудиту
(Мінфіну, Державної казначейської служби, Державної аудиторської служби, Рахункової
палати) щодо контролю та аудиту місцевих бюджетів**

1.Резюме

Ефективна система державного фінансового контролю України на місцевому рівні, як у будь-якій країні, є сполучною ланкою реалізації реформ управління публічними фінансами і державного управління, оскільки вона дозволяє оцінювати на постійній основі результати діяльності місцевих органів влади. Як показує світовий досвід, система дієвого державного фінансового контролю має складатися із двох незалежних, але однаково важливих частин: внутрішнього державного фінансового контролю і незалежного - зовнішнього.

Стан справ і ступінь існуючих проблем у сфері **державного фінансового контролю та аудиту в Україні**, як компоненту публічних фінансів, міжнародні фінансові організації та експерти оцінюють через дотримання центральними державними органами України і місцевими органами влади певних принципів і критеріїв, які визначають ступінь ефективності системи публічних фінансів. Тому оцінка поточної ситуації, що склалася в Україні стосовно діяльності центральних державних органів по забезпеченню ними державного фінансового контролю, у т.ч. внутрішнього, на місцевому рівні, є дуже важливою для визначення подальших реформ та їх послідовності.

Міжнародна організація GRECO*, що створена Радою Європи для боротьби з корупцією, рекомендувала країнам розширити **зовнішній незалежний аудит органів місцевої влади** з метою його поширення на всі види діяльності цих органів, а також забезпечити при здійсненні аудиту таких же принципів незалежності, прозорості і контролю, які застосовуються Рахунковою палатою.

**(Рекомендація XVIII. П'ятий Додатковий звіт про виконання рекомендацій Україною на 68-му пленарному засіданні GRECO (Страсбург, 15-19 червня 2015 року):*

У свою чергу Світовий банк висловив також наступні рекомендації: «Постійні зусилля, спрямовані на **поліпшення внутрішнього та зовнішнього аудиту**, а також **концентрація уваги на аудиті результатів діяльності**, – напевно, єдине, що може мати вплив на ефективність системи управління державними фінансами України у більш довгостроковій перспективі». (із Звіту Світового банку з ефективності управління державними фінансами в Україні за 2015 рік стосовно Загального висновку щодо контролю та аудиту).

Слід зазначити, що діюча система державного фінансового контролю в Україні має давні традиції, накопичений досвід і проблеми з нормативно-правового забезпечення функціонування державних інституцій на місцевому рівні, які безпосередньо причетні до державного фінансового контролю. До існуючих ще за радянських часів територіальних контрольно-ревізійних органів, які лише змінили назву на органи Державної фінансової інспекції, а потім на органи Державної аудиторської служби, додалися ще органи Рахункової палати, Державної казначейської служби.

В Україні, як і в будь-якій правовій державі, використання бюджетних коштів, у т.ч. місцевих бюджетів, здійснюється за встановленими законодавством нормами, стандартами, вимогами, згідно з якими ті, **хто розпоряджається бюджетними коштами, піддаються державному фінансовому контролю та аудиту з боку державних інституцій та/або внутрішніх аудиторів**. Упродовж багатьох років ця система перебуває в стані трансформації, але ще не набула ознак ефективності.

Дороговказом по удосконаленню публічних фінансів України у сфері державного фінансового контролю, у т.ч. внутрішнього, були офіційно прийняті міжнародними організаціями (МВФ, Світовим банком, ОЕСР), Європейським Союзом (ЄС) кодекси, рекомендації, правила, процедури та інші методичні документи, націлені на ефективне управління державними і муніципальними фінансами, а також міжнародні зобов'язання України у цій сфері. Їх повноцінне запровадження і виконання в Україні постійно стримується непослідовністю дій центральних державних органів законодавчої і виконавчої

влади України, чітко визначеними їх відомчими інтересами, відсутністю координуючого центра по комплексному реформуванні цієї сфери.

При цьому Україна є однією із країн ЄС, яка має значну кількість місцевих бюджетів та розпорядників бюджетних коштів. Станом на 1 березня 2019 року налічується 8543 місцевих бюджетів, у яких здійснюють відповідну діяльність 38026 розпорядників бюджетних коштів місцевих бюджетів.

Контрольними повноваженнями відносно місцевих бюджетів законодавчо наділені різні державні інституції України. Органи законодавчої і виконавчої влади України у залежності від покладених на них законодавством повноважень можна поділити на ті, які: а) **визначають державну політику та її реалізацію у сфері державного фінансового контролю**, у т.ч. внутрішнього, на місцевому рівні, встановлюють нормативно-правову базу щодо механізмів здійснення контролю, оформлення його результатів, звітності, оцінки (стандарти, критерії, форми тощо), координують діяльність органів державного фінансового контролю; і ті, які безпосередньо б) **здійснюють контрольні повноваження** відповідно до вимог нормативно-правових актів.

Згідно з вимогами ст.111 Бюджетного кодексу України (БКУ) **Мінфін є головним органом у системі центральних органів виконавчої влади, що забезпечує державну політику у сфері контролю за дотриманням бюджетного законодавства на кожній стадії бюджетного процесу як щодо державного бюджету, так і місцевих бюджетів. Діяльність Мінфіну спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України.**

Повноваження і відповідальність Мінфіну України в цілому є подібними до діяльності аналогічних державних інституцій в інших країнах. **Завдяки системній підтримці міжнародних партнерів з боку ЄС** Мінфіну вдалося закласти підвалини для реформування управління публічними фінансами відповідно до міжнародних стандартів, кращих міжнародних практик і з урахуванням міжнародних зобов'язань України. Але при цьому на сьогодні залишається комплекс проблем з нормотворчого забезпечення цієї сфери публічних фінансів, впровадження і розвитку державного внутрішнього фінансового контролю (далі - ДВФК) на місцевому рівні. Не дивлячись на однозначність вимог бюджетного законодавства щодо впровадження у діяльність бюджетних установ внутрішнього контролю та аудиту, а також закріплення за Мінфіном повноважень щодо реалізації визначеної ним політики у сфері державного фінансового контролю, у т.ч. внутрішнього, на всіх рівнях бюджетів, офіційної інформації відносно запровадження ДВФК на рівні місцевих бюджетів не існує.

Слід зазначити, що відповідні завдання і заходи по реформуванню системи державного фінансового контролю України планувалися у концепціях (стратегіях) Уряду, починаючи з 2005 року, але залишилися невиконаними у повному обсязі. При цьому стратегічні документи, прийняті Урядом у 2017-2018 роках, щодо управління державними фінансами за напрямом «Державний внутрішній фінансовий контроль» **не містять завдань та заходів** по забезпеченню реалізації політики державного внутрішнього фінансового контролю саме **на місцевому рівні** (розпорядження КМУ від 8 лютого 2017 р. № 142-р «Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки» (далі - Стратегія). Втім, за іншим напрямом цієї Стратегії «Міжбюджетні відносини та фіскальна децентралізація» визначено як проблему: відсутність належної фінансової прозорості та звітування органів місцевого самоврядування перед територіальними громадами, а також механізмів незалежного зовнішнього аудиту. Показниками, за якими передбачається оцінювати досягнення прозорості і контрольованості місцевих бюджетів в Україні за цим напрямом є, зокрема, підвищення індексу конкурентоспроможності регіонів України (RCI, Regional Competitiveness Index), у т.ч. за такою складовою як **«якість аудиту та стандартів звітності»**; а по додатковому показнику - **«збільшення частки органів місцевого самоврядування, що утворили підрозділи внутрішнього контролю та аудиту (застосовують незалежний зовнішній аудит; механізми громадського контролю, відсотків».**

Державний фінансовий контроль в Україні, у т.ч. внутрішній, здійснюється безпосередньо:

- уповноваженими **центральними органами законодавчої й виконавчої влади;**

- **територіальними органами(підрозділами)** центральних органів законодавчої й виконавчої влади;

- **підрозділами(або посадовими особами) внутрішнього аудиту**, що повинні функціонувати у структурах установ місцевих органів влади.

Гранична чисельність працівників апарату та територіальних органів (підрозділів) державного фінансового контролю і аудиту станом на 1 січня 2019 р. складає 17096, із них:

- **Державна казначейська служба (ДКС)** - 13307: центральний апарат - 324; територіальні органи - 12983
- **Рахункова палата** - 600: центральний апарат - 554, територіальні підрозділи - 163;
- **Державна аудиторська служба (ДАС)** - 3189: центральний апарат - 554, територіальні органи - 2635.

При цьому ДКС здійснює попередній і поточний контроль при здійсненні казначейського обслуговування місцевих бюджетів, а Рахункова палата і ДАС - послідовний, під час здійснення зовнішніх аудитів.

Втім діяльність **Рахункової палати і ДАС на місцевому рівні** здійснюється за відсутності будь-якої координації та взаємодії між ними, із застосуванням кожною із них недосконалої нормативно-правової бази по здійсненню зовнішнього аудиту, яка не відповідає міжнародним стандартам. Такий стан справ призводить до дублювання їх повноважень при здійсненні зовнішнього аудиту місцевих бюджетів, застосуванню неуніфікованих механізмів тощо.

За цих обставин, при відсутності внутрішнього контролю та аудиту на рівні місцевих бюджетів у розумінні міжнародних стандартів COSO та IIA, а також довго триваючого реформування зовнішнього аудиту, казначейський контроль є на сьогодні єдиним системним автоматизованим зовнішнім контролем на рівні місцевих бюджетів. Тому за таких умов прийняті Урядом рішення щодо можливості поза казначейського обслуговування коштів місцевих бюджетів створюють ризики та підстави для неефективного використання бюджетних коштів з боку розпорядників бюджетних коштів на місцевому рівні.

Що стосується **чисельності внутрішніх аудиторів у місцевих органах влади**, то офіційної інформації щодо цього показника на веб-сайтах державних інституцій (зокрема, Мінфіну) не міститься.

За інформацією, що отримана Проектом LOGICA у лютому 2019 р. від місцевих органів влади, стан справ по впровадженню ДВФК на рівні місцевих бюджетів можна вважати негативним, оскільки структурні підрозділи внутрішнього аудиту створено лише у:

38 місцевих органах влади (в 6-ти обласних радах, 24-х міських, 5-х районних, 3-х ОТГ) із 7163, по яких надано інформацію, що складає 0,5 % від загальної кількості;

39 розпорядниках бюджетних коштів місцевих бюджетів із 18657, по яких надано інформацію, що складає 0,4 % від загальної кількості;

посади спеціалістів з внутрішнього аудиту введено лише у 42 розпорядниках бюджетних коштів (із 18657). До того їх діяльність не відповідає основним принципам ДВФК, що встановлені у міжнародних стандартах і вітчизняному законодавстві.

З боку Проекту LOGICA у лютому 2019 р. надавались пропозиції Мінфіну до оновленого проекту Плану заходів по реалізації Стратегії управління державними фінансами у частині здійснення послідовних заходів по внутрішньому контролю та внутрішньому аудиту на рівні місцевих органів влади. Але вони не знайшли підтримки.

Отже, наміри Уряду щодо розвитку системи державного фінансового контролю, у т.ч. внутрішнього, на рівні місцевих бюджетів і приведення її до міжнародних стандартів і кращих міжнародних практик у більшості випадків переглядалися ним без досягнення попередніх результатів стратегічних завдань як у частині впровадження державного внутрішнього фінансового контролю, так і удосконалення зовнішнього. Зазначений факт підтверджуються відповідними розпорядчими документами Кабміну (постановами, розпорядженнями), про що буде детально описано у відповідних розділах.

Для забезпечення реалізації державної політики у сфері системи державного фінансового контролю на місцевому рівні, у т.ч. у частині запровадження системи ДВФК, удосконалення повноважень органів державного фінансового контролю необхідно:

- **створити координаційну раду із залученням до неї широкого кола представників від державних інституцій законодавчої і виконавчої влади, міжнародних експертів і практиків для вирішення комплексу питань системи державного фінансового контролю місцевих**

бюджетів, у т.ч. внутрішнього, а саме стосовно: розмежування повноважень між державними інституціями, удосконалення нормативно-правової бази, встановлення ризик - орієнтовного планування контрольних заходів, забезпечення бази даних та обміну інформацією для відповідної координації діяльності зовнішніх органів державного фінансового контролю і внутрішніх аудиторів, визначення рівня місцевого бюджету для забезпечення реалізації нормативно-правових актів з ДВФК на місцевому рівні тощо;

- **провести аналіз повноважень відповідних центральних державних органів для діагностики поточної ситуації у сфері державного фінансового контролю, у т.ч. внутрішнього, на місцевому рівні** з урахуванням: прийнятих органами виконавчої і законодавчої влади стратегій (концепцій), ходу їх виконання і результативності; міжнародних зобов'язань України;

- **за результатами аналізу розробити дорожню карту реформи державного фінансового контролю, у т.ч. внутрішнього, стосовно місцевих бюджетів**, яка би включала завдання і заходи інституційного характеру, удосконалення нормативно-правової бази, методології, запровадження на постійній основі навчання персоналу тощо з урахуванням міжнародних стандартів і практик.

- підготувати та ухвалити зміни до БКУ та інших законів (зокрема, про місцеве самоврядування) та/або прийняти відповідний нормативно-правовий акт стосовно системи державного фінансового контролю, у т.ч. ДВФК, визначити її термінологію, класифікацію за видами і формами контролю та аудиту тощо з урахуванням міжнародних стандартів і кращої міжнародної практики

2. Основні результати та рекомендації

1. Щодо термінології і загальних принципів бюджетного законодавства України стосовно державного фінансового контролю, у т.ч. внутрішнього

В Україні відносини, що виникають у процесі забезпечення фінансового контролю за дотриманням бюджетного законодавства, і питання відповідальності за порушення бюджетного законодавства регулюються **Бюджетним кодексом України** (далі - БКУ) та іншими нормативно-правовими актами. Ч.2 ст.4 БКУ встановлено наступне: якщо іншим нормативно-правовим актом бюджетні відносини визначаються інакше, ніж у цьому Кодексі, застосовуються відповідні норми цього Кодексу.

Також, ч.2 ст.19, ч.1 ст.26 БКУ встановлено, що на **всіх стадіях бюджетного процесу здійснюється контроль за дотриманням бюджетного законодавства, аудит та оцінка ефективності управління бюджетними коштами відповідно до законодавства.**

При цьому встановлені у ст.7 БКУ принципи бюджетної системи стосуються однаково всіх учасників бюджетного процесу як державного, так і **місцевих бюджетів** при виконанні ними своїх повноважень. Це обумовлено **затвердженням у ст.7 БКУ принципу єдності бюджетної системи.** Цей принцип означає, що організація, виконання, методологія тощо відносно державного фінансового контролю, як стадії бюджетного процесу, повинні забезпечуватися єдиною правовою базою як на державному, так і **на місцевих рівнях**, виключати можливість встановлення та застосування термінів або наповнення їх змістом по іншому, ніж це встановлено у бюджетному законодавстві, незалежно, чи це є контроль парламентський, чи урядовий, чи відомчий.

Зазначене у повній мірі стосується і органів державного фінансового контролю та інших державних інституцій при здійсненні ними встановлених відповідними законами повноважень, які повинні реалізовуватися ними за законодавчо встановленими уніфікованими механізмами як на державному, так і місцевих рівнях.

Втім ст.2 БКУ, яка повинна містити визначення основних термінів у бюджетному процесі, не містить жодного, який би можна віднести до державного фінансового контролю, не визначає його класифікацію за різними ознаками тощо (інспекція, аудит; зовнішній, внутрішній; попередній, поточний, послідовний, аудити (фінансовий, відповідності, ефективності) тощо. **В інших статтях БКУ** (ст.ст.19, 26) є лише визначення внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту.

Отже, результат аналізу базової термінології і принципів бюджетного процесу України свідчить про наступне:

- встановлені у ст.7 БКУ принципи бюджетної системи стосуються однаково всіх учасників бюджетного процесу як державного, так і **місцевих бюджетів при виконанні ними своїх повноважень;**
- у статтях БКУ використовуються деякі терміни, які можна віднести до контролю та аудиту, але розкрити їх точний зміст не можливо за відсутності базових понять у ст.2 БКУ. Така ситуація створює неоднозначність і протиріччя при їх застосуванні учасниками бюджетного процесу, у т.ч. органами державного фінансового контролю, веде до колізії між правовими нормами, і **однозначно потребує унормування.**

2. Щодо стратегічних(концептуальних) завдань і заходів України по удосконаленню державного фінансового контролю, у т.ч. внутрішнього, на рівні місцевих бюджетів

В умовах сучасного розвитку місцевих бюджетів в Україні питання підвищення ефективності державного фінансового контролю, у т.ч. внутрішнього, стає одним з основних завдань як для державних органів на центральному рівні, так і для місцевих органів влади.

Україні, як країні – претенденту на вступ до ЄС, ключовими орієнтирами для реформування державного фінансового контролю, у т.ч. внутрішнього, є наступні підстави: документи Європейської Хартії місцевого самоврядування, звіти міжнародних організацій та експертів з оцінки поточної ситуації, міжнародні зобов'язання України.

Слід зазначити, що оцінка стану державного фінансового контролю, у т.ч. внутрішнього, на місцевому рівні здійснюється міжнародними фінансовими організаціями та експертами на предмет дотримання країнами відповідних міжнародних принципів в управлінні публічними фінансами. Це пояснюється тим, що природа місцевих фінансів аналогічна природі державних фінансів.

Саме виходячи з їх оцінки стану справ у сфері державного фінансового контролю, урядом України приймалися стратегічні (концептуальні) розпорядчі документи, у яких були визначені поточний стан і проблеми, основні завдання і заходи по реформуванню системи державного фінансового контролю, у т.ч. внутрішнього, на місцевому рівні.

Так, у Стратегії сталого розвитку "Україна - 2020" реформа державного фінансового контролю та бюджетних відносин входить до пріоритетних реформ за вектором розвитку. Про важливість цієї реформи йдеться в п'ятому пріоритеті цієї Стратегії (Децентралізація та реформа державного управління). Зокрема визначено, що наслідком реформи повинна стати прозорість та ефективність публічних фінансів загалом.

Реформування системи управління державними фінансами передбачено також у рамках Цілі 2 «Ефективне врядування» у Середньостроковому плані пріоритетних дій Уряду до 2020 року. Зокрема, йдеться про плани уряду забезпечити ефективне і прозоре використання державних фінансів та запровадження середньострокового бюджетного планування. Питанню управління державними фінансами присвячено Главу 3 Розділу V **Угоди про асоціацію України з ЄС.** Співробітництво у галузі управління державними фінансами спрямовано на **“забезпечення розвитку бюджетної політики і надійних систем внутрішнього контролю та зовнішнього аудиту, що базуються на міжнародних стандартах, а також відповідають основоположним принципам підзвітності, прозорості, економності, ефективності та результативності.»**

Саме виходячи із важливості питань фінансового контролю та аудиту, у т.ч. на місцевому рівні, їм приділена увага у декількох компонентах **Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки**, затвердженої урядом України 08.02.2017 р. № 142-р. (далі- Стратегія). Так, в описі поточного стану за напрямом 2 **“Програмно-цільовий метод”** встановлено наступне: **«Дієвий контроль за результативністю виконання бюджетних програм відсутній».** А безпосередньо стосовно місцевих бюджетів за **завданням 6 «Посилення фінансової прозорості та підзвітності органів місцевого самоврядування»** (ч.3.«Міжбюджетні відносини та фіскальна децентралізація» напряму III. **«Підвищення ефективності розподілу ресурсів на рівні**

формування державної політики») визначено як проблема: відсутність належної фінансової прозорості та звітування **органів місцевого самоврядування** перед територіальними громадами, а також **механізмів незалежного зовнішнього аудиту та громадського нагляду за управлінням місцевими фінансами і комунальним майном.**

Показниками, за якими передбачається вимірювати досягнення результату за цим напрямом, є, зокрема:

1) підвищення індексу конкурентоспроможності регіонів України (RCI, Regional Competitiveness Index), у т.ч. за такою складовою як **якість аудиту та стандартів звітності;**

2) **збільшення частки органів місцевого самоврядування, що утворили підрозділи внутрішнього контролю та аудиту** (застосовують незалежний зовнішній аудит; механізми громадського контролю, у відсотках).

Наміри уряду України у 2017-2019 роках для досягнення відповідних показників з урахуванням існуючих проблем по державному фінансовому контролю, у т.ч. внутрішнього, на рівні місцевих бюджетів представлено далі. Слід зазначити, що передбачалося здійснити відповідні заходи у межах:

А) реформування системи державних фінансів України;

Б) реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні.

А) Щодо реформування системи державних фінансів України:

1) прийнята у 2017 році Стратегія (розпорядження Кабміну від 08.02.2017 № 142-р) одним із основних завдань за напрямом III. «Підвищення ефективності розподілу ресурсів на рівні формування державної політики» ч. 3 «Міжбюджетні відносини та фіскальна децентралізація» встановила «**посилення фінансової прозорості та підзвітності органів місцевого самоврядування**» (завдання б).

Зазначене передбачалося досягти шляхом проведення **узгоджених заходів з боку відповідних державних інституцій по внесенню змін до нормативно-правових актів з питань організації та порядку здійснення моніторингу, нагляду та контролю виконання місцевих бюджетів**, які повинні були привести до:

- **уточнення повноважень органів державного фінансового контролю щодо місцевих бюджетів;**

- **перегляду контрольних повноважень місцевих фінансових органів (внутрішній контроль та аудит);**

- **уніфікації підходів до проведення аудиту місцевих бюджетів органами державного фінансового контролю та незалежними зовнішніми аудиторами.**

Виконавцями цього завдання відповідно до п.14 Р.ІІ. «Підвищення ефективності розподілу ресурсів на рівні формування державної політики» Плану заходів з реалізації Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки (розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.05.2017 № 415-р) визначені Мінфін, ДАС, Рахункова палата (за згодою). Термін виконання I квартал 2018 року.

І хоча результати станом на 1 січня 2019 року фактично не досягнуті, у Звіті про хід виконання Плану заходів з реалізації Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки, за 2018 рік, вони вважаються виконаними (п.14 Р.ІІ. Підвищення ефективності розподілу ресурсів на рівні формування державної політики).

Так, основний виконавець (Мінфін) вважає, що результат досягнуто шляхом розробки ДАС змін до Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів (Постанова Кабміну від 12 травня 2007 р. № 698 у редакції Постанови Кабміну від 4 липня 2018 р. № 578 (далі - Порядок ДАС)). Втім, метою цього нормативно-правового акту було інше, ніж передбачено Стратегією, а саме: внесення змін в основні завдання ДАС і його територіальних органів, етапи та методику проведення аудиту місцевих бюджетів. Тому оновлений порядок ДАС не призвів до **уніфікації підходів до проведення аудиту місцевих бюджетів органами державного фінансового контролю та**

незалежними зовнішніми аудиторами, а тим більше - до уточнення повноважень органів державного фінансового контролю, які можуть змінюватися лише законами.

Отже, станом на 1 березня 2019 року, місцеві органи влади продовжують перевірятися ДАС та його територіальними органами, а також Рахунковою палатою та його територіальними підрозділами за різними механізмами здійснення фінансового аудиту місцевих бюджетів:

- за Порядком ДАС, оновленим і затвердженим постановою Кабміну у 2018 році;
- за Методичними рекомендаціями з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту (Рішення Рахункової палати 22.09.2015 N 5-5), які діють з 2015 року.

2) У Розпорядженні Кабміну від 10.05.2018 р. N 310-р «Про схвалення Концепції реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю до 2020 року» міститься опис поточної ситуації у цій сфері публічних фінансів, подібний до минулорічного, і визначається незначний прогрес у вирішенні існуючих проблем, і зокрема стосовно державного внутрішнього фінансового контролю на рівні місцевих бюджетів. Виконавцем всіх завдань відповідно до Плану заходів з реалізації Концепції реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю до 2020 року (розпорядження Кабінету Міністрів України від 24 жовтня 2018 р. № 841-р) є лише ДАС, яка підпорядковується Кабміну. Термін виконання завдання 1 «Розбудова уніфікованої нормативно-методологічної бази та стандартизація державного фінансового аудиту» - 1 квартал 2019 року.

Тобто уряд, приймаючи це розпорядження у травні 2018 р., знову констатує існування проблем на місцевому рівні при здійсненні державного фінансового контролю, у т.ч. внутрішнього, і **незначний прогрес у їх вирішенні**. Це свідчить про відсутність координації цього процесу з боку Кабміну і Мінфіну по реалізації стратегічних(концептуальних) задач, що наочно підтверджується перенесенням термінів виконання та зміною виконавців.

Б) Щодо реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні

1). Розпорядження Кабінету Міністрів України від 22 вересня 2016 р. № 688-« Деякі питання реалізації Концепції реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні» (далі -Концепція реформування місцевого самоврядування)

Шляхи і способи розв'язання проблем у сфері місцевого самоврядування передбачалося розв'язати шляхом, зокрема: **запровадження механізму державного контролю за відповідністю Конституції та законам України рішень органів місцевого самоврядування та якістю надання населенню публічних послуг; дотриманням принципів, зокрема: підзвітності та підконтрольності органів і посадових осіб місцевого самоврядування територіальній громаді; підконтрольності органів місцевого самоврядування органам виконавчої влади у питаннях дотримання Конституції та законів України.**

Дослідженням інформації Міністерства регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України «Моніторинг процесу децентралізації влади та реформування місцевого самоврядування» встановлено відсутність ключових індикаторів/показників реалізації Концепції реформування місцевого самоврядування, які би оцінювали досягнення у сфері державного фінансового контролю на місцевому рівні. Зазначений факт не дозволяє визначати динаміку виконання заходів, а іншої інформації з офіційних джерел центральних органів державної влади не існує.

23 січня 2019 року Кабінет Міністрів України (розпорядження № 77-р) ініціював перехід до нового етапу реформи децентралізації, який зокрема, передбачає знову серед інших напрямів: упорядкування системи державного контролю, а також уникнення дублювання функцій.

Отже, результатом розгляду стратегічних (концептуальних) завдань і стану виконання заходів по реформуванню системи державного фінансового контролю, у т.ч. внутрішнього, на рівні місцевих бюджетів, є наступне:

ситуація, що склалася у сфері державного фінансового контролю, у т.ч. внутрішнього, на рівні місцевих бюджетів **свідчить у більшості випадків про:**

1) декларування намірів уряду щодо:

- **удосконалення законодавства** у частині перегляду повноважень органів державного фінансового контролю, **уніфікації механізмів** їх здійснення;

- **запровадження системи внутрішнього контролю і аудиту** відповідно до стандартів ЄС;

2) **відсутність координації та відповідальності з боку державних інституцій (Кабміну, Мінфіну, Мінрегіонбуду) за стан виконання заходів з реформування та процедур подальшого коригування цього процесу на основі отриманих результатів для досягнення встановленої мети, що призводить із року в рік планування одних і тих же заходів у зв'язку із їх невиконанням;**

3) **невідповідність фактичного виконання заходів** по реалізації Стратегії реформування управління державними фінансами у частині державного фінансового контролю, у т.ч. внутрішнього, **поставленим завданням** щодо уточнення(або перегляду) повноважень органів державного фінансового контролю та місцевих фінансових органів стосовно місцевих бюджетів, уніфікації підходів до проведення аудиту **місцевих бюджетів;**

4) **відсутність ключових критеріїв оцінки виконання урядових завдань з питань удосконалення державного фінансового контролю т.ч. внутрішнього, на місцевому рівні**, а також методики моніторингу процесу здійснення реформи та оцінювання її результатів за певний плановий період.

3. Щодо повноважень центральних органів виконавчої та законодавчої влади стосовно державного фінансового контролю, в т.ч. внутрішнього, на місцевому рівні

Державний зовнішній фінансовий контроль

Відповідно до ст. 19 Конституції України органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в **межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України**. Тобто лише норми законів є підставою для державних органів щодо здійснення ними контрольних повноважень.

Контрольними повноваженнями відносно місцевих бюджетів законодавчо наділені різні державні інституції України. Особливістю державного фінансового контролю місцевих бюджетів є участь у цьому процесі органів законодавчої та/або виконавчої влади як центрального, так і територіального рівнів.

Органи законодавчої і виконавчої влади України у залежності від покладених на них законодавством функцій можна поділити на ті, які:

а) **визначають державну політику та її реалізацію** у сфері державного фінансового контролю, у т.ч. внутрішнього, на місцевому рівні, встановлюють нормативно-правову базу щодо механізмів здійснення контролю, оформлення його результатів, звітності, оцінки (стандарты, критерії, форми тощо), координують діяльність органів державного фінансового контролю ; і ті, які безпосередньо

б) **здійснюють контрольні повноваження** відповідно до вимог нормативно-правових актів.

Далі представлено опис і оцінка повноважень державних органів законодавчої і виконавчої влади України, що дотичні до державного фінансового контролю, а також досвід і краща міжнародна практика діяльності аналогічних державних органів в інших країнах, а саме:

Міністерство фінансів України (Мінфін)

Мінфін - є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України. Згідно з вимогами ст.111 БКУ Мінфін є **головним органом у системі центральних органів виконавчої влади**, що забезпечує, **державну політику у сфері контролю за дотриманням бюджетного законодавства** на кожній стадії бюджетного процесу як щодо державного бюджету, так і **місцевих бюджетів**, якщо інше не передбачено законодавством України.

Мінфін в межах своїх повноважень **забезпечує реалізацію єдиної державної політики у сфері контролю** за дотриманням бюджетного законодавства, **координує та спрямовує діяльність** органів виконавчої влади, уповноважених на проведення контролю за дотриманням бюджетного законодавства (ДАС, ДКС), визначає основні організаційно-методичні засади та дає оцінку функціонуванню систем внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту, якщо інше не передбачено законодавством.

При цьому відповідно до ч.2 ст.26 БКУ **діяльність Мінфіну у питаннях контролю та аудиту спрямовується, координується та контролюється, у свою чергу, Кабінетом Міністрів України.**

Основними завданнями Мінфіну, що визначені Положенням про Мінфін (постанова КМУ від 20 серпня 2014 р. № 375), є зокрема:

2) **забезпечення формування та реалізації державної політики у сфері контролю за дотриманням бюджетного законодавства**, державного внутрішнього фінансового контролю, казначейського обслуговування бюджетних коштів.

Мінфін відповідно до покладених на нього основних завдань у вищезазначеній сфері, зокрема:

- **узагальнює практику застосування законодавства з питань, що належать до його компетенції, розробляє пропозиції щодо вдосконалення законодавчих актів, актів Президента України, Кабінету Міністрів України та в установленому порядку вносить їх на розгляд Кабінету Міністрів України;**

- **здійснює нормативно-правове регулювання у сфері контролю за дотриманням бюджетного законодавства, державного внутрішнього фінансового контролю, казначейського обслуговування бюджетних коштів, бухгалтерського обліку та аудиту;**

Координуюча роль Мінфіну щодо діяльності інших державних органів у частині контролю місцевих бюджетів також підтверджується стратегічними урядовими документами з удосконалення управління державними фінансами. Так, відповідно до п.5 «Координація і моніторинг реалізації цієї Стратегії» Р. 1 «Загальна частина» Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки (розпорядження від 8 лютого 2017 р. № 142-р) **координацію дій з реалізації цієї Стратегії здійснює Мінфін.**

До того ж **Мінфін є координатором і основним виконавцем завдання 6. «Посилення фінансової прозорості та підзвітності органів місцевого самоврядування»**, визначеним ч. 3. «Міжбюджетні відносини та фіскальна децентралізація» напряму III. «Підвищення ефективності розподілу ресурсів на рівні формування державної політики», а саме: по уточненню повноважень органів державного фінансового контролю щодо місцевих бюджетів, перегляду контрольних повноважень місцевих фінансових органів (внутрішній контроль та аудит), уніфікації підходів до проведення аудиту місцевих бюджетів органами державного фінансового контролю та незалежними зовнішніми аудиторами (ДАС і Рахунковою палатою).

Очікуваними результатами реалізації цього завдання за Стратегією є, зокрема : схвалення законопроекту щодо внесення змін до Бюджетного кодексу, у т.ч. у частині уточнення повноважень відповідних державних органів. Мова йде, в першу чергу, про уточнення повноважень Рахункової палати і Державної аудиторської служби у частині уникнення дублювання у їх діяльності.

Більш детальний аналіз положень про структурні підрозділи Мінфіну по реалізації ними основних завдань з контролю і аудиту, у т.ч. місцевих бюджетів, дає уяву щодо цілісності охоплення ними повноважень, визначених у нормативно-правових актах, і їх відповідності.

Далі приведено перелік структурних підрозділи Мінфіну, дотичних до фінансового контролю місцевих бюджетів, а саме:

1. **Директорат стратегічного планування та європейської інтеграції**(Наказ Мінфіну від 08.09.2017 року №766);

2. **Департамент державного бюджету** (Наказ Мінфіну від 24.03.2017 року № 386);

3. **Департамент місцевих бюджетів** (Наказ Мінфіну від 31.05. 2016 року № 519).

4. **Департамент гармонізації державного внутрішнього фінансового контролю** (Наказ Мінфіну від 28.02.2017 р. № 313).

Оцінка завдань, визначених у Положеннях про структурні підрозділи Мінфіну у частині виконання ними повноважень з контролю та аудиту, у т.ч. місцевих бюджетів, дає підстави зробити висновки про різні підходи у їх встановленні для державного і місцевих бюджетів, а також про їх обмеженість у порівнянні із завданнями, затвердженими у Положенні про Мінфін (Постанова КМУ від 20 серпня 2014 р. № 375).

Так, аналіз повноважень і відповідальності **Департаменту місцевих бюджетів і Департаменту державного бюджету**, затверджених у відповідних Положеннях, свідчить про різні підходи у їх встановленні. Враховуючи, що контроль відповідно до БКУ повинен бути присутній на всіх стадіях бюджету, слід вважати необхідним застосування Мінфіном єдиних підходів щодо методологічного забезпечення бюджетного процесу як для державного бюджету, так і місцевих бюджетів. Але на практиці цього не відбулося. Так, у структурі Департаменту державного бюджету здійснює відповідні повноваження з контролю відділ нормативного забезпечення контролю за дотриманням бюджетного законодавства. При цьому **Департамент місцевих бюджетів** не містить аналогічного структурного підрозділу, який би опікувався питаннями фінансового контролю місцевих бюджетів, у т.ч. внутрішнього, але він визначений відповідальним виконавцем завдання і заходів Стратегії, який передбачає досягнення відповідних результатів(показників) у впровадженні внутрішнього аудиту та удосконалення зовнішнього аудиту на місцевому рівні.

До того ж мають місце інші проблеми з питань державного фінансового контролю, що потребують прийняття відповідних управлінських рішень з боку вищого керівництва Мінфіну. Мова йде про впровадження і розвиток державного внутрішнього фінансового контролю та аудиту на місцевому рівні. Не дивлячись на однозначність вимог бюджетного законодавства щодо впровадження у діяльність бюджетних установ на державному і місцевих рівнях внутрішнього контролю та аудиту, зворотнього офіційного зв'язку з місцевими органами влади відносно стану справ у цій сфері немає з причин відсутності з боку Мінфіну координації і взаємодії заходів по реалізації ними нормативно-правових актів.

Так, **діяльність Департаменту гармонізації державного внутрішнього фінансового контролю обмежується лише здійсненням аналізу потреб обласних, Київської міської держадміністрацій** щодо навчання і підвищення кваліфікації у сфері внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, а інші питання реалізації політики по впровадженню внутрішнього контролю та аудиту на місцевому рівні взагалі не передбачені і не здійснюються.

Зазначений стан справ наочно підтверджує наявність існуючих проблем у реалізації заходів Стратегії стосовно державного внутрішнього фінансового контролю(ДВФК) на рівні місцевих бюджетів у наслідку відсутності будь-яких завдань по його впровадженню та їх реалізації з боку Мінфіну. А це на пряму у майбутньому буде мати вплив на оцінку ефективності управління публічними фінансами в Україні, оскільки фінанси місцевих бюджетів України є складовою **публічних коштів*** України.

**Закон України «Про відкритість використання публічних коштів» включає кошти місцевих бюджетів.*

Міністерство фінансів у переважній більшості країн є ключовим центром економічної політики у виконавчій гілці влади. При цьому такі державні інституції можуть мати іншу назву. Так, міністерства фінансів під назвою державних казначейств функціонують у США, Великобританії; як міністерство фінансів і економіки - у Франції.

Уряди країн реалізують законодавчі принципи управління публічними фінансами через зазначені інституції, які є **головними у визначенні і реалізації єдиної державної фінансової, бюджетної, податкової, митної політики**, у т.ч. відносно державного фінансового контролю. **Тобто, головне завдання Мінфіну будь-якої країни(або його аналога) – це управління публічними фінансами у цілому, координація дій інших інституцій, причетних до цієї діяльності.**

Загалом оцінка ефективності управління публічними фінансами у країнах ЄС, країнах-кандидатах у ЄС, а також країнах, що мають партнерські стосунки з ЄС, здійснюється за критеріями відповідної методології – Програми оцінювання державних витрат і фінансової підзвітності (PEFA).

Отже, результати аналізу діяльності Мінфіну України з урахуванням міжнародного досвіду і кращих міжнародних практик свідчать про наступне:

1) Повноваження і відповідальність Мінфіну України у сфері забезпечення єдиною політикою та її реалізацією у сфері державного фінансового контролю, у т.ч. внутрішнього, в цілому є подібною

до діяльності аналогічних інституцій в інших країнах. Головне завдання Мінфіну будь-якої країни(або його аналога) – це **управління публічними фінансами** у цілому та її елементами, **координація** дій інших інституцій, причетних до цієї діяльності. Зазначені основні завдання закріплені за Мінфіном України у відповідних статтях БКУ та Положенні про Мінфін (Постанова КМУ від 20 серпня 2014 р. № 375).

2) Мінфіну України вдалося закласти підвалини для реформування управління державними фінансами відповідно до міжнародних стандартів, кращих міжнародних практик і з урахуванням міжнародних зобов'язань України завдяки системній підтримці міжнародних партнерів з ЄС.

3) Чіткий вектор перетворень у сфері державного фінансового контролю, у т.ч. внутрішнього, на місцевому рівні визначено у базових документах(стратегіях, концепціях) уряду України з реформ управління державними фінансами, у яких регламентовані ключові міжнародні принципи, напрями та заходи у рамках реформ. Мінфін є основним виконавцем завдань і заходів з питань перегляду повноважень органів державного фінансового контролю у частині уникнення їх дублювання, уніфікації механізмів його здійснення тощо.

4) Водночас результати вивчення фактичного стану виконання запланованих заходів та їх реалізація свідчать про їх несвоєчасність та неналежне виконання. Це пов'язано, зокрема:

а) **з недостатньою координацією** процесів реформування державного фінансового контролю, у т.ч. внутрішнього, з боку Кабінету Міністрів України, Мінфіну, Мінрегіонбуду відповідно;

б) **не забезпеченням виконання завдань і заходів Стратегії** у сфері державного фінансового контролю, у т.ч. внутрішнього, у частині перегляду повноважень відповідних органів державного фінансового контролю з боку Мінфіну, досягнення уніфікованості при здійсненні аудитів на рівні місцевих бюджетів;

в) **відсутністю у положеннях про структурні підрозділи Мінфіну відповідних повноважень і відповідальності, що визначені у Положенні про Мінфін** у частині реалізації політики із запровадження внутрішнього контролю та аудиту на рівні місцевих бюджетів.

Державна казначейська служба України (ДКС)

ДКС є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів, який реалізує державну політику у сферах казначейського обслуговування бюджетних коштів, зокрема місцевих бюджетів, бухгалтерського обліку виконання місцевого бюджету. Зазначена норма передбачена п.1 Положення про ДКС (Постанова Кабміну від 15.04.2015 р. № 215).

ДКС за критеріями функціонального розподілу завдань серед центральних державних органів виконавчої влади відповідно до ч.ч.1, 2 ст.17 Закону «Про центральні органи виконавчої влади» відноситься до «служби», що означає виконання нею більшості функцій з надання адміністративних послуг з казначейського обслуговування бюджетів, у т.ч. місцевих, ніж контрольно-наглядових.

Тобто, для органів ДКС контрольно-наглядові функції за дотриманням законодавства не відносяться до основних функцій. Втім у розділі 5 БКУ встановлено перелік головних суб'єктів (ст.ст.109 -115), які наділені контрольними повноваженнями за дотриманням бюджетного законодавства. Це є органи зовнішнього контролю по відношенню до інших учасників бюджетного процесу, серед яких є ДКС (ст.112 БКУ).

ДКС здійснює свої контрольні повноваження **стосовно місцевих бюджетів** через утворені в установленому порядку **територіальні органи.**

Казначейство під час виконання покладених на нього завдань взаємодіє в установленому порядку з розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів місцевих бюджетів. Наказом Мінфіну від 23.08.2012 № 938 затверджено Порядок казначейського обслуговування місцевих бюджетів.

У процесі казначейського обслуговування виконання **місцевих бюджетів** за видатками органи Казначейства здійснюють, зокрема, такі **контрольні функції** як **попередній та поточний контроль за цільовим** спрямуванням бюджетних коштів.

Ст.ст. 43(78), 112 БКУ визначено напрями контролю органів ДКС у ході казначейського обслуговування, які можна віднести до попереднього і поточного контролю за:

- веденням бухгалтерського обліку надходжень і витрат державного та **місцевих бюджетів**, складенням та поданням розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів фінансової і бюджетної звітності (поточний контроль);
- відповідністю кошторисів розпорядників бюджетних коштів показникам розпису бюджету(попередній контроль);
- відповідності взятих розпорядниками бюджетних коштів бюджетних зобов'язань відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми (попередній контроль);
- відповідністю платежів взятим бюджетним зобов'язанням та відповідним бюджетним асигнуванням(поточний контроль).

Терміни «**попередній контроль**», «**поточний контроль**» застосовується лише у Порядку казначейського обслуговування місцевих бюджетів, вони **не визначені у БКУ**.

Зміст здійснюваного ДКУ «**попереднього контролю**» полягає в тому, що контрольні дії органів казначейства спрямовано на перевірку, направлену на увідповіднення документів розпорядників бюджетних коштів до заданих параметрів (норм, вимог) бюджетного законодавства за господарськими операціями, які фактично ще не відбулися. На практиці на цьому етапі відбувається контроль органів ДКС на відповідність бюджетному законодавству поданих обов'язкових документів розпорядниками бюджетних коштів по виконанню кошторису (бюджетних зобов'язань - договорів, наказів тощо) та їх реєстрації в інформаційній системі ДКС.

Що стосується «**поточного контролю**», то мова йде про контроль органів ДКС при здійсненні платежів відповідно до зареєстрованих бюджетних зобов'язань та первинних документів, а також контроль при перевірці показників фінансової звітності розпорядників бюджетних коштів, що знаходяться у базі даних ДКС і його територіальних органів, і можуть ними звірені.

Поточний контроль, що здійснюється ДКС, **має касову основу**. Він здійснюється на предмет дотримання затверджених лімітів(асигнувань) по видатках, але не може гарантувати остаточно фактичного здійснення господарської операції розпорядником бюджетних коштів, її повноту, достовірність і законність. **Відповідальність** за здійснення господарських операцій та нецільове використання бюджетних коштів у повній мірі **несуть розпорядники бюджетних коштів та одержувачі бюджетних коштів згідно із законом** (Абз.2, п. 10.1 Наказу Мінфіну від 23.08.2012 № 938 «Про затвердження Порядку казначейського обслуговування **місцевих бюджетів**»).

Також необхідно зазначити, що зовнішні **механізми контролю** органів ДКС на різних стадіях бюджетного процесу по відношенню до розпорядників та одержувачів бюджетних коштів **не виокремлюється в окремі види зовнішнього державного фінансового контролю (аудит або інспекцію), вони безпосередньо «вбудовані» у процес казначейського обслуговування виконання місцевих бюджетів.**

Порядком, затвердженим Постановою Кабміну від 14.05.2015 р. № 378, передбачена можливість виведення з під казначейського контролю коштів місцевих бюджетів.

Норми зазначеного порядку надають право відповідним місцевим радам приймати рішення щодо виведення із казначейського обслуговування коштів місцевих бюджетів у частині розвитку та власних надходжень бюджетних установ та переведення їх для здійснення видатків в установи банків. При обслуговуванні коштів через банки органи Казначейства не здійснюють попереднього і поточного контролю за використанням бюджетних коштів установ. Відповідно до п.13 цього порядку ДАС, головні розпорядники бюджетних коштів, інші центральні органи виконавчої влади, органи місцевого самоврядування та утворені ними органи здійснюють контроль за використанням цих коштів.

ДКС в межах своїх повноважень також забезпечує організацію та координацію діяльності головних бухгалтерів бюджетних установ та **контроль за виконанням ними своїх повноважень шляхом оцінки їх діяльності** (Наказ МФУ від 01.12.2011 р. № 1537 «Порядок проведення оцінки виконання головним бухгалтером бюджетної установи своїх повноважень».)

Порушення бюджетного законодавства, вчинене **розпорядником чи одержувачем бюджетних коштів**, може бути підставою для притягнення до відповідальності згідно з законами України **його керівника чи інших відповідальних посадових осіб, залежно від характеру вчинених ними діянь** (ч.2. ст.121 БКУ).

Відповідальність органів ДКС визначена ст. 123 БКУ і стосується лише:

- 1) невиконання вимог щодо ведення бухгалтерського обліку та складання звітності про виконання бюджетів;
- 2) несвоечасності подання звітності про виконання бюджетів;
- 3) здійснення витрат з перевищенням показників, затверджених розписом бюджету;
- 4) порушень в процесі контролю за бюджетними повноваженнями при зарахуванні надходжень бюджету та здійсненні платежів за бюджетними зобов'язаннями розпорядників бюджетних коштів відповідно до бюджетних асигнувань;
- 5) недотримання порядку казначейського обслуговування державного і місцевих бюджетів.

Ч.2 ст.123 БКУ передбачено, що **керівники органів Казначейства України несуть персональну відповідальність** у разі вчинення ними порушення бюджетного законодавства та невиконання вимог щодо казначейського обслуговування державного і місцевих бюджетів, встановлених цим Кодексом. При цьому ст.117 БКУ встановлено лише наступні заходи впливу за порушення бюджетного законодавства:

- 1) попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства;
- 2) зупинення операцій з бюджетними коштами;
- 3) призупинення бюджетних асигнувань.

Враховуючи, що в системі ДКС обслуговуються станом на 1 січня 2019 р. більше 38 тис. розпорядників бюджетних коштів місцевих бюджетів, не зрозуміло як на практиці застосовувати заходи впливу до відповідних органів казначейства у разі встановлення фактів порушення ними бюджетного законодавства. Як зупинити операції і призупинити бюджетні асигнування за відсутності відповідного механізму? Тому жодним контролюючим органом не відображено у їх статистиці результати контрольних заходів щодо встановлення порушень з боку органів ДКС.

Стосовно удосконалення контрольних повноважень ДКС Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки (розпорядженням Кабінету Міністрів України від 8 лютого 2017 р. № 142-р) не містить жодних застережень або оцінок, які потребують покращення.

Міжнародний досвід і кращі міжнародних практики щодо діяльності казначейств

Базова «міжнародна» модель казначейства була розроблена Світовим банком з метою допомоги країнам - членам Світового банку і Міжнародного валютного фонду в здійсненні казначейських реформ та інформування виробників пакетів програмного забезпечення COTS про основні казначейські функціональні вимоги, щоб дати їм можливість включити ці вимоги у програмні продукти, які були спочатку розроблені для комерційного сектора.

Крім того, необхідним елементом базової моделі казначейств більшості країн світу є єдиний казначейський рахунок(ЄКР), що забезпечує наступні умови ефективного управління публічними фінансами:

- всі бюджетні кошти повинні перебувати **під контролем** казначейства, тобто обслуговуватися у системі рахунків ЄКР за певними принципами, встановленими бюджетним законодавством;
- казначейство повинно мати можливість визначати величину бюджетних ресурсів в будь-який заданий момент часу;
- всі бюджетні витрати з ЄКР повинні бути предметом **бюджетного контролю** з боку казначейства;
- всі бюджетні надходження повинні бути депоновані на ЄКР і обліковуватися казначейством.

Органи казначейств у більшості країн виконують оперативні та технічні функції по обслуговуванню бюджетів, за результатами яких забезпечують інформацією Мінфін для управління

ним публічними фінансами, складають і консолідують звітні дані за виконання бюджетів. Але кожна країна має свої особливості діяльності таких інституцій (підпорядкованості казначейств, їх контрольних повноважень тощо)

Так, у більшості країн Казначейство входить в структуру Мінфіну (зокрема Франція, Польща, Молдова).

В деяких країнах (наприклад: Азербайджан, Грузія, Росія, Україна) Казначейство є окремою структурою, діяльність якої координується Міністерством фінансів.

А в поодиноких країнах Казначейство знаходиться у підпорядкуванні інших відомств. Наприклад, Державне Казначейство Угорщини працює під наглядом Міністерства національної економіки, а Казначейство Туреччини відокремлене від Мінфіну і засновано як незалежна структура в підпорядкуванні Прем'єр-міністра.

Також проведені дослідження підтверджують, що єдиної моделі здійснення контрольних повноважень казначействами відносно фінансових ресурсів місцевих бюджетів на сучасному етапі не існує.

Як правило, контрольні функції казначейства є невід'ємною часткою процедур казначейського обслуговування бюджетів всіх рівнів.

У розвинених країнах (Сполучені Штати, Іспанія) контроль за процесом виконання місцевих бюджетів здійснюється незалежно локальними органами державної влади. Казначейство контролює лише операції щодо здійснення позик місцевих органів влади. Основним методом даного контролю є визначення лімітів на обсяги запозичень.

У той же час, у деяких інших країнах, які теж можна віднести до економічно розвинених і стабільних, органи казначейства здійснюють значний контроль за фінансовою роботою органів місцевого управління. Для прикладу, Генеральна дирекція державного обліку (казначейство Франції) зобов'язана здійснювати контроль над близько 95% доходів та видатків місцевих бюджетів. У Бразилії, безпосередніми виконанням місцевих бюджетів займається місцева влада, проте функції контролю за цим процесом закріплені за органами казначейства, тому у випадку неефективного, нецільового чи несвоечасного використання бюджетних коштів, вони можуть застосовувати передбачені чинним законодавством санкції.

Одним з основних напрямків контролю, який притаманний казначействам різних країн, є внутрішній контроль та аудит, який здійснюється в ході виконання видаткової частини бюджетів.

Таким чином, контроль за цільовим спрямуванням бюджетних коштів в ході казначейського обслуговування бюджетів (дотримання бюджетного законодавства при реєстрації зобов'язань, їх відповідність бюджетним асигнуванням, відповідність платежів взятим зобов'язанням тощо), який здійснюється не вибірково, а на регулярній основі – це реальний результат казначейського контролю.

Отже, за результатами аналізу повноважень ДКС, у т.ч. його контрольних повноважень, встановлено наступне :

1) діяльність ДКС України спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів; ДКС реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, зокрема місцевих бюджетів. Зазначена норма закріплена п.1 Положенням про ДКС (Постанова Кабміну від 15.04.2015 р. № 215) і в цілому відповідає базовій моделі і міжнародним сучасним практикам по розподілу повноважень між Мінфіном та казначейством у багатьох країнах з перехідною економікою;

2) в Україні ст. 78 БКУ закріплено, як обов'язкову складову бюджетного процесу, казначейське обслуговування місцевих бюджетів. Механізм його здійснення затверджено наказом Мінфіну і, зокрема, передбачає здійснення органами ДКС попереднього і поточного контролю при взятті бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів. При цьому особливістю казначейського обслуговування місцевих бюджетів в Україні є не лише обслуговування коштів місцевих бюджетів, а й ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності про виконання місцевих бюджетів для місцевих органів влади;

3) ДКС здійснює свої контрольні повноваження відносно коштів місцевих бюджетів та його розпорядників через утворені в установленому порядку територіальні органи, за

винятком коштів місцевих бюджетів, які обслуговуються в установах банків. Такі рішення можуть прийматися відповідними місцевими радами у частині розвитку та власних надходжень бюджетних установ відповідно до Постанови Кабміну від 14.05.2015 р. № 378;

4) механізми контролю територіальних органів ДКС на різних стадіях бюджетного процесу по відношенню до розпорядників бюджетних коштів «вбудовані» у процес казначейського обслуговування виконання місцевих бюджетів шляхом забезпечення відображення вимог(норм) бюджетного законодавства у Порядку казначейського обслуговування місцевих бюджетів та їх реалізації у програмному забезпеченні (ліміти асигнувань, зобов'язань, тощо). Зазначене відповідає міжнародній практиці;

5) потребує заходів з боку Мінфіну унормування у ст.2 БКУ термінів «попередній», »поточний контроль» для їх вживання у єдиному значенні всіма учасниками бюджетного процесу, а також визначення чіткого переліку порушень законодавства з боку органів ДКС та однозначної відповідальності за їх допущення, встановлення механізмів застосування до них заходів впливу (ст.116, 117, 123);

6) казначейський попередній та поточний контроль не унеможлиблює порушення бюджетного законодавства з боку розпорядників бюджетних коштів у частині цільового використання ними коштів місцевого бюджету. Застосовуваний органами ДКУ контроль при казначейському обслуговуванні місцевих бюджетів запобігає лише частково виникненню порушень, пов'язаних із взяттям позабюджетних зобов'язань, нецільовим використанням бюджетних коштів тощо, але не гарантує їх відсутність. **Втім, при відсутності внутрішнього контролю та аудиту на рівні місцевих бюджетів у розумінні міжнародних стандартів COSO та ІІА, а також довго триваючого реформування зовнішнього аудиту казначейський контроль є на сьогодні єдиним системним автоматизованим контролем на рівні місцевих бюджетів, що запобігає порушенням бюджетного законодавства на стадії взяття бюджетних зобов'язань і здійснення платежів. Тому за таких умов прийняття урядом рішень щодо можливості поза казначейського обслуговування коштів місцевих бюджетів створює ризики та передумови для порушень та неефективного використання бюджетних коштів з боку розпорядників бюджетних коштів.**

Державна аудиторська служба (ДАС)

ДАС є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України та який забезпечує формування і реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю.

До складу органів ДАС відноситься центральний апарат та її міжрегіональні територіальні органи.

Нормативно-правовими актами, які регламентують діяльність органів ДАС, є Бюджетний кодекс України, Закон України від 26.01.93 року № 2939-III "Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні", постанова Кабінету Міністрів України від 03.02.2016 року № 43 "Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України" (далі - Положення про ДАС).

Головні завдання ДАС України наведено в статті 2 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» і полягають зокрема, в здійсненні державного фінансового контролю 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, зокрема підприємствах, в установах та організаціях, які отримували кошти з бюджетів усіх рівнів, використовують державне чи комунальне майно, за дотриманням бюджетного законодавства, дотриманням законодавства про закупівлі.

Розподіл функцій аудиту та інспектування здійснюється шляхом організаційної зміни структури підрозділів ДАС, зокрема шляхом створення відділів аудиту за відповідними галузевим спрямуванням. Нині в практиці органів ДАС запроваджено сім видів аудиту: аудит виконання бюджетних програм; аудит державних (регіональних) цільових програм, аудит діяльності суб'єктів господарювання; аудит

виконання місцевих бюджетів; аудит інвестиційних проектів; Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування.

Кожен із зазначених видів аудиту містить аспекти та елементи (з методик різних видів аудиту), **та є комбінованим аудитом**. Зазначене не відповідає міжнародним стандартам і кращим європейським практикам.

Слід зазначити, що ДАС створена фактично на «фундаменті» законодавства Державної фінансової інспекції, яка «штучно» перетворилася в аудиторську службу. Зазначене підтверджується відсутністю змін у Бюджетному кодексі України і Законі «Про основні засади діяльності органів державного фінансового контролю». З'явилося лише Положення про ДАС, яким встановлено її нову підпорядкованість, спрямування і координацію діяльності Кабінетом Міністрів України, замість Мінфіну.

Положенням про ДАС встановлено, що служба є **центральним органом виконавчої влади**, діяльність якого **спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України та який забезпечує формування і реалізує державну політику у сфері** державного фінансового контролю. Аналогічне завдання зазначене в Положенні про Міністерство фінансів України, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 20.08.2014 № 375. За цим Положенням **Мінфін є головним органом у системі центральних органів виконавчої влади, який забезпечує формування і реалізує державну політику у сфері контролю за дотриманням бюджетного законодавства, державного внутрішнього фінансового контролю**. При відсутності визначення терміну «державний фінансовий контроль» у Бюджетному Кодексі України не можна зробити висновки, чим відрізняється цей термін від терміну «контроль за дотриманням бюджетного законодавства».

Далі наведено основні повноваження ДАС, визначені у законодавстві, норми якого застосовуються при здійсненні контрольних заходів відносно місцевих бюджетів.

Так, відповідно до ст.113 **Бюджетного кодексу України** органи державного фінансового контролю здійснюють контроль за:

1) **цільовим та ефективним використанням коштів державного бюджету та місцевих бюджетів (включаючи проведення державного фінансового аудита);**

2) **цільовим використанням і своєчасним поверненням кредитів (позик), одержаних під державні (місцеві) гарантії;**

3) **достовірністю визначення потреби в бюджетних коштах при складанні планових бюджетних показників;**

4) **відповідністю взятих бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі);**

4-1) **відповідністю взятих розпорядниками бюджетних коштів довгострокових зобов'язань за енергосервісом затвердженим в установленому порядку умовам закупівлі енергосервісу;**

5) **веденням бухгалтерського обліку, а також складанням фінансової і бюджетної звітності, паспортів бюджетних програм та звітів про їх виконання (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі), кошторисів та інших документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету;**

б) станом внутрішнього контролю та внутрішнього аудита у розпорядників бюджетних коштів.

Аналогічно до змісту ст.113 **Бюджетного Кодексу України** визначені головні завдання органу державного фінансового контролю (ДАС) і у ст. 2 Закону «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні».

Державний фінансовий контроль забезпечується ДАС через: проведення **державного фінансового аудиту, інспектування, перевірки закупівель та моніторингу закупівлі** (частина 2 статті 2 Закону України "Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні"). Далі наведено наступні визначення.

«Державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю і полягає у 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.

Термін «**державний фінансовий аудит**» у Законі "Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» об'єднує предмети і об'єкти контролю, які стосуються інших аудитів (аудиту відповідності та аудиту ефективності).

Навіть виходячи із наповнення змістом терміну «державний фінансовий аудит», можна зробити висновок, що він, по - перше, не відповідає визначенню в INTOSAI, а, по - друге, протирічить ч.3 ст. 4 Закону «Про Рахункову палату». Тобто, наочно присутні колізії законодавства і не відповідність терміну «Державний фінансовий аудит» міжнародним стандартам.

При цьому проведення ДАС державного аудиту ефективності Законом взагалі не передбачено. Фактично органи ДАС об'єднують при здійсненні державного фінансового аудиту елементи аудиту відповідності та аудиту ефективності. Механізми здійснення інших контрольних заходів установлюється відповідними порядками, затвердженими розпорядчими документами Кабінету Міністрів України (зокрема, постанова Кабінету Міністрів України від 12.05.2007 № 698 «Порядок проведення ДАС, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту місцевих бюджетів»).

Про наявність вищезазначених проблем констатується в урядових стратегічних (концептуальних) документах стосовно сфери державного фінансового контролю.

Так, у Концепції реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю до 2020 року, яка схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 10.05.2018 № 310-р, представлено наступний опис проблем, які необхідно розв'язати для подальшого розвитку ДАС та реформування системи державного фінансового контролю:

- недосконалість нормативно-правового, фінансового, інформаційного та методологічного забезпечення системи державного фінансового контролю;
- брак законодавчої бази та методології для проведення органами ДАС різних видів і форм державного фінансового аудиту;
- недосконалість методології запроваджених видів аудиту (виконання бюджетних програм, місцевих бюджетів, діяльності суб'єктів господарювання), її невідповідність сучасним міжнародним стандартам у зазначеній сфері;
- низька спроможність залучення міжнародної технічної допомоги;
- недостатній рівень розуміння органами державної влади, органами місцевого самоврядування та суб'єктами господарювання сутності аудиту, який проводиться органами ДАС, що не сприяє якійсь взаємодії між ними та формуванню партнерських відносин; низький рівень охоплення контролем місцевих бюджетів органами ДАС через недостатність відповідного кадрового та фінансового ресурсу;

Для вирішення вищезазначених проблем у розпорядженні затверджені, зокрема, наступні завдання:

- розбудова **уніфікованої** нормативно-методологічної бази та **стандартизація** державного фінансового аудиту (зокрема удосконалення та посилення інституційної основи наявних видів державного фінансового аудиту, **впровадження в діяльність нових видів і форм аудиту**);
- розроблення проекту Закону України "Про основні засади діяльності органів державного фінансового контролю", порядків, стандартів (методик) аудиту за **новими формами і видами його проведення**, які ДАС впровадить у діяльність, а також удосконалив нормативно-методологічну базу аудиту виконання бюджетних програм, **аудиту місцевих бюджетів**, аудиту діяльності суб'єктів господарювання з урахуванням міжнародних стандартів та кращої практики ЄС;
- удосконалення інформаційного забезпечення ДАС, а також унормування механізму взаємодії та обміну інформацією між органами державної влади, **органами місцевого самоврядування** та створення інтегрованої автоматизованої інформаційної бази, розроблення нормативно-правових актів щодо механізму взаємодії та обміну інформацією між органами контролю;
- формування системи запобіжників під час здійснення **децентралізації та здійснення належного контролю на місцевому та регіональному рівні**. ДАС здійснить заходи щодо забезпечення

модернізації механізму здійснення контролю за місцевими бюджетами, зокрема уніфікації та стандартизації підходів до проведення аудиту місцевих бюджетів.

Аналіз механізму здійснення аудиту місцевих бюджетів ДАС і РП

Порядок проведення ДАС, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту місцевих бюджетів, затверджено Кабінетом Міністрів України постановою від 12.05.2007 № 698 (далі- Порядок № 698).

Відповідно до п. 6 Порядку зазначено, що **єдині** підходи, методи та механізм організації, планування, проведення аудиту, звітування про результати аудиту, критерії, індикатори оцінювання та методи дослідження, що використовуються на кожному етапі проведення аудиту, механізм та підходи до організації, здійснення збору інформації, оформлення і використання отриманих результатів **визначаються стандартом (методикою)** проведення аудиту.

Стандарт (методику) проведення аудиту затверджує ДАС.

Однак, слід зазначити, що відповідно до **Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні»** ДАС не наділена повноваженнями щодо затвердження Стандартів, методик з проведення заходів державного фінансового контролю.

Отже станом на 01.03.19 р. в Україні одночасно діють декілька порядків органів державного фінансового контролю(ДАС) та незалежного зовнішнього аудиту (Рахункової палати) щодо проведення фінансового аудиту, **які застосовуються працівниками цих інституцій на рівні місцевих бюджетів.**

- 1) методичні рекомендації з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту (Рішення Рахункової палати 22.09.2015 N 5-5) (далі - Методичні рекомендації Рахункової палати);
- 2) постанова КМУ від 04.07.2018 № 698 "Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту місцевих бюджетів» (далі - Порядок проведення ДАС аудиту місцевих бюджетів).

Аналіз зазначених документів дає підстави для висновку щодо різних підходів до визначення механізму проведення фінансового аудиту місцевих бюджетів і відсутність уніфікованих підходів з причин різного тлумачення основних термінів контролю, які закріплені у діючих **відомчих** нормативно-правових актах.

Так, за Порядком проведення ДАС термін **«державний фінансовий аудит місцевих бюджетів»** об'єднує питання фінансового аудиту, аудиту відповідності та аудиту ефективності. Зміст терміну «державний фінансовий аудит місцевих бюджетів не відповідає аналогічному терміну, викладеному у Міжнародному стандарті вищих органів фінансового контролю ISSAI 100 «Фундаментальні принципи здійснення аудиту в державному секторі». До того ж таке визначення дублює аналогічний термін, встановлений у ст.7 Закону «Про основні засади діяльності органів державного фінансового контролю», що є застарілим і таким, що не відповідає міжнародним стандартам. Зазначене також підтверджує необхідність внесення відповідних змін і до цього Закону.

З іншого боку, зміст наповнення терміну «фінансовий аудит» у Методичних рекомендаціях **Рахункової палати** відповідає вимогам міжнародних стандартів, але в них відсутня предметність стосовно об'єктів контролю - місцевих бюджетів; в них визначені лише загальні підходи до організації, проведення, оформлення тощо для всіх об'єктів фінансового аудиту.

Таким чином, повноваження ДАС співпадають з повноваженнями Мінфіну і Рахунковою палатою, в тому числі відносно місцевих бюджетів, а саме:

- два центральні органи виконавчої влади (Мінфін і ДАС) **забезпечують формування та реалізацію державної політики в однакових сферах** («державний фінансовий контроль», «контроль за дотриманням бюджетного законодавства»);
- два центральних аудиторських органи різних гілок влади: Рахункова палата і ДАС здійснюють державний фінансовий аудит за різними механізмами і при відсутності координації діяльності між ними.

Зазначені факти свідчать про недосягнення поставленої мети в частині створення уніфікованої правової бази стосовно контролю, в тому числі у місцевих бюджетах, та відсутність

перегляду (уточнень) повноважень органів державного фінансового контролю щодо місцевих бюджетів, як це було передбачено завданням 6 «Посилення фінансової прозорості та підзвітності органів місцевого самоврядування» ч. 3. Міжбюджетні відносини та фіскальна децентралізація напряму III. Підвищення ефективності розподілу ресурсів на рівні формування державної політики Стратегії реформування управління державними фінансами (розпорядження Кабміну від 08.02.2017 р. № 142-р).

Міжнародний досвід діяльності державних інституцій, подібних до діяльності ДАС

Проведений аналіз довів, що система державного фінансового контролю має свої подібні та відмінні риси у практиці різних країн світу.

Є країни, які відповідно до Конституції мають і парламентську, і урядову структури контролю одночасно. Функція фінансової інспекції присутня у діяльності державних інституцій країн-членів ЄС, таких як Болгарія, Хорватія, Угорщина, Польща, Румунія і Словаччина, а також в Бельгії, Франції, Греції, Італії, Португалії та Іспанії. Однак, як центральні інституції, що забезпечують фінансову інспекцію, відсутні в Північних країнах (Данії, Фінляндії і Швеції), Прибалтиці (Естонії, Латвії та Литві), Німецької групи країн (Австрії та Німеччини) і Великобританії.

Організація фінансової інспекції сильно відрізняється в різних країнах. У 15 країнах-членах ЄС, в яких існує функція фінансової інспекції, наприклад, у Франції та Іспанії, дана функція історично є важливою частиною управління фінансами та системи контролю і охоплює велику кількість співробітників. У період свого вступу в ЄС 13 нових країн-членів створили функцію внутрішнього аудиту, проте вони зберегли функцію фінансової інспекції на час перехідного періоду, поки внутрішній аудит ще перебував на стадії формування.

Однак вони змістили акцент з традиційною фінансової інспекції на розслідування більш серйозних випадків неефективного управління, шахрайства і корупції на підставі скарг та іншої інформації. Кількість інспекторів в 12 нових країнах-членах менше, ніж в старих країнах-членах, проте, воно значне.

У Швеції, яка є парламентською монархією, головним відомством у справах державного контролю та обліку є Державне ревізійне управління. Його метою є досягнення високоякісного управління фінансовою діяльністю. Діяльність Управління характеризується двома напрямками: проведенням щорічних ревізій фінансово-господарської діяльності національних установ і підприємств та ревізій ефективності державних закупівель. На відміну від багатьох інших європейських країн міністерства Швеції не наділені повноваженнями безпосереднього управління урядовими відомствами. Тому Конституція Швеції дозволяє парламенту та уряду мати власні структури контролю державного сектору.

У Румунії основними різновидами контролю є парламентський, урядовий та відомчий. Парламентський контроль здійснюється Рахунковою палатою, яка має дирекції в усіх регіонах. Урядовий фінансовий контроль здійснюється Міністерством фінансів, яке у своїй структурі має Генеральну дирекцію фіскального контролю та генеральні управління державних фінансів у кожному повіті, які також мають дирекції фіскального контролю.

Місцеві управління державних фінансів підпорядковані безпосередньо Міністерству фінансів, а в частині делегованих повноважень підзвітні повітовим радам народних депутатів.

У Молдові також в окрему інституцію виділено Фінансову інспекцію, яка наділена повноваженнями централізованого фінансового контролю Міністерства фінансів для виявлення відповідності законодавству операцій і транзакцій в сфері управління ресурсами національного бюджету й державним майном. Основними завданнями розвитку Фінансової інспекції Республіки Молдова є:

- планування інспектування на основі оцінки ризиків з метою перевірки областей з високим ступенем ризику порушень і розкрадань;
- модернізація процедур, практики і методів фінансового інспектування, сконцентрованих на областях з високим ступенем ризику;
- постійний контроль і координування фінансового інспектування з метою забезпечення якості;

- поліпшення зовнішніх відносин для забезпечення результативності інспектування (притягнення до відповідальності та відшкодування збитку, заподіяного державі), а також для поліпшення фінансової дисципліни та запобігання розкраданням і зловживанням.

В Угорщині контроль на урядовому рівні здійснює Урядове контрольне управління (УКУ). Завдання, організаційні та операційні правила УКУ викладено в постанові Уряду. Контроль, здійснюваний УКУ, включає в себе контроль за дотриманням нормативно-правових актів та цільового використання коштів. Його діяльність охоплює моніторинг виконання рішень Уряду і контроль за фактичними результатами виконання державного бюджету, позабюджетних державних фондів, фондів соціального забезпечення, державних бюджетних організацій центрального рівня, державних підприємств, громадських фондів, рад з розвитку мікро окружного, територіального, регіонального рівня, а також соціальних організацій, які отримують субсидії з бюджету. Завдання урядового контролю виконуються УКУ, яке підпорядковане Апарату Прем'єр-Міністра.

Органи фінансової інспекції зазвичай представляють собою окремі установи, створені всередині структури Міністерства фінансів і підконтрольні цьому міністерству. У деяких країнах ця установа може знаходитися в прямому підпорядкуванні Прем'єр-міністру.

Головною відмінністю фінансових інспекцій від органів аудиту є сфера повноважень на накладення дисциплінарних та інших стягнень, порядку підпорядкування та звітності та діапазону проведених заходів.

Фінансові інспекції приділяють головну увагу виявленню сигналів і ознак наявності фактичних випадків шахрайства і проявів корупції.

Незважаючи на те, що завдання кожного з органів можуть відрізнятися, і вищий орган аудиту і фінансові інспекції можуть проводити перевірку різних аспектів внутрішнього контролю.

Отже у результаті аналізу нормативно-правових актів щодо повноважень ДАС і міжнародного досвіду функціонування аналогічних державних інституцій встановлено наступне:

1) **ДАС є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України та який забезпечує формування і реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю.** Ці повноваження і підпорядкованість ДАС Кабміну затверджені Положенням про ДАС. При цьому ДАС створена фактично на «фундаменті» законодавства Державної фінансової інспекції, яка «штучно» перетворилася в аудиторську службу. Зазначене підтверджується відсутністю змін у Бюджетному кодексі України і Законі «Про основні засади діяльності органів державного фінансового контролю» стосовно повноважень ДАС.

2) Завдання щодо **формування і реалізації державної політики у сфері державного фінансового контролю**, визначене постановою Кабінету Міністрів України від 03.02.2016 року № 43 "Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України", **фактично дублює основне завдання Мінфіну** в Положенні про Міністерство фінансів України, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 20.08.2014 № 375. При відсутності визначення терміну «державний фінансовий контроль» у БКУ не можна зробити однозначні висновки щодо відмінності повноважень по «забезпеченню формування і реалізації державної політики у сфері державного фінансового контролю», який здійснює ДАС, від повноважень Мінфіну по «формуванню і реалізації державної політики у сфері контролю за дотриманням бюджетного законодавства». Таким чином, існують: невизначеність у повноваженнях, пов'язаних із відсутністю термінології у БКУ, а також підстави для висновку щодо дублювання повноважень ДАС і Мінфіну.

3) Державний фінансовий контроль на рівні місцевих бюджетів забезпечується ДАС через здійснення, зокрема **державного фінансового аудиту**. Термін «державний фінансовий аудит» у Законі "Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні" об'єднує предмети і об'єкти контролю, які стосуються інших аудитів за стандартами INTOSAI (аудиту відповідності та аудиту ефективності). Навіть виходячи із наповнення змістом терміну «державний фінансовий аудит» у цьому законі, можна зробити висновок, що він, по перше, не відповідає визначенню в INTOSAI, а, по друге, протирічить ч.3 ст. 4 Закону «Про Рахункову палату. Тобто, наочно **присутні колізії законодавства і**

дублювання повноважень ДАС і Рахункової палати, недосконалість законодавства, у т.ч. стосовно відповідності міжнародним стандартам.

4) Станом на 01.03.19 р. в Україні одночасно діють 2 порядки органів державного фінансового контролю (ДАС) та незалежного зовнішнього аудиту (Рахункової палати) щодо проведення фінансового аудиту місцевих бюджетів:

1) постанова КМУ від 04.07.2018 № 698 "Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту місцевих бюджетів».

2) Методичні рекомендації з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту (Рішення Рахункової палати 22.09.2015 N 5-5) (далі - Методичні рекомендації Рахункової палати).

Аналіз зазначених документів дає підстави для висновку щодо різних підходів до визначення механізму проведення фінансового аудиту місцевих бюджетів і відсутність уніфікованих підходів з причин різного тлумачення основних термінів контролю, які закріплені у діючих відомчих нормативно-правових актах.

5) Уряд намагається здійснити певні заходи щодо удосконалення нормативно-правового, фінансового, інформаційного та методологічного забезпечення системи державного фінансового контролю, приведення її до міжнародних стандартів і практик, про що зазначає у відповідних стратегічних (концептуальних) документах (розпорядження Кабінету Міністрів України від 10.05.2018 № 310-р.). Але відсутність координації цього процесу з Мінфіном, ДАС і Рахунковою палатою щодо загальної стратегії у цій сфері, із року в рік перегляд термінів виконання не приводить до намічених результатів. Так, до цього часу не отримано очікувані результати, які передбачено завданням 6 «Посилення фінансової прозорості та підзвітності органів місцевого самоврядування» ч. 3. Міжбюджетні відносини та фіскальна децентралізація напряму III. Підвищення ефективності розподілу ресурсів на рівні формування державної політики, Стратегії реформування управління державними фінансами (розпорядження Кабміну від 08.02.2017 р. № 142-р. щодо:

- уточнення повноважень органів державного фінансового контролю та незалежних зовнішніх аудиторів для уникнення дублювання їх функцій стосовно місцевих бюджетів;

- стандартизації та уніфікації механізмів здійснення аудитів, зокрема на рівні місцевих бюджетів та їх приведення у відповідність до міжнародних.

6) Міжнародний досвід в межах ЄС підтверджує те, що для ефективного функціонування державних інституцій, які об'єднують повноваження інспектування та аудиту, необхідно дотримуватися низки істотних принципів, а саме:

- при існуванні одночасно різних форм(видів) державного фінансового контролю у діяльності державної інституції слід наповнювати їх змістовністю, встановленням принципів для кожного із них, забезпеченням механізмами;

- чітко визначати повноваження по здійсненню інспектування та аудиту і закріплювати їх в національних конституціях та нормах законів, забезпечувати відсутність протиріч між ними, у т.ч. з аналогічною діяльністю вищих органів аудиту;

- розробляти або застосовувати уніфіковану методологію та стандарти аудиту, що відповідають міжнародним принципам та термінології;

- застосовувати ризик орієнтовний підхід для планування заходів контролю та аудиту, враховуючи сутність кожного із них.

Рахункова палата (РП)

Конституція України, прийнята Верховною Радою України 28.06.96 року, закріпила конституційний статус РП як державного органу, що діє від імені Верховної Ради України та здійснює контроль за використанням коштів до Державного бюджету України.

Протягом 1996-2014 років стаття 98 Конституції, що визначає статус РП, як конституційного органу з особливою юрисдикцією, змінювалася, двічі окремі його положення визнавались

неконституційними, в тому числі у частині правочинності здійснення контролю **надходжень до місцевих бюджетів**.

Остання редакція ст.98 Конституції є наступною: «Контроль від імені Верховної Ради України за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використання здійснює Рахункова палата. Організація, повноваження і порядок діяльності Рахункової палати **визначаються законом**».

Це означає, що конституційні повноваження та перелік функцій РП можуть розширюватися на підставі положень Бюджетного кодексу України, Закону України «Про Рахункову палату» та інших чинних нормативно-правових актів.

Ґрунтуючись на останній редакції статті 98 Конституції, в липні 2015 року Верховною Радою України прийнято новий Закон України «Про Рахункову палату» від 02.07.2015 за № 576-VIII (далі-Закон № 576), який набув чинності 09.08.2015 р. Прийняття нової редакції Закону № 576 стало ще одним значним кроком на шляху реформування діяльності РП. Закон № 576 готувався з урахуванням зарубіжного досвіду і нової конституційної моделі парламентського контролю.

Згідно із ст. 1 цього Закону РП є державним колегіальним органом, який підзвітний Верховній Раді України та регулярно інформує її про результати своєї діяльності.

Аналогічні норми встановлені в ст. 98 Конституції України, ст.109 Бюджетного кодексу України, Регламенті РП, затвердженого рішенням РП від 28.08.2018 № 22-7.

Відповідно до ст. 3 Закону № 576 РП є організаційно, функціонально та фінансово незалежною, **самостійно планує свою діяльність**. Тобто діяльність РП не залежить від діяльності інших контролюючих органів.

Останні законодавчі зміни віднесли до повноважень РП здійснення контролю щодо **надходжень закріплених за місцевими бюджетами загальнодержавних податків і зборів або їх частки та використання коштів місцевих бюджетів у частині видатків, які визначаються функціями держави і передані на виконання АР Крим та місцевому самоврядуванню на основі принципу субсидіарності** (зміни до ст.110 Бюджетного кодексу України та до ст. 7 Закону № 576).

Крім цього, до ст.15 Закону № 576 **внесені зміни до повноважень**, зокрема **стосовно місцевих бюджетів**, які передбачають, що «РП здійснює заходи державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) щодо:

1) законності, повноти нарахування, своєчасності сплати і **зарахування до місцевих бюджетів закріплених за ними загальнодержавних податків і зборів або їх частки**;

2) правильності визначення та розподілу, своєчасності і повноти перерахування трансфертів між державним бюджетом та місцевими бюджетами, законності та ефективності використання таких трансфертів розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів за видатками **місцевих бюджетів**;

3) **законності та ефективності використання коштів місцевих бюджетів у частині видатків**, які визначаються функціями держави і передані на виконання Автономній Республіці Крим та **місцевому самоврядуванню**.

Відповідно до ч.1 ст.8 Закону № 576 РП має право запитувати та одержувати у державних органів, **органів місцевого самоврядування наявну в них інформацію і документацію про:**

1) надходження **закріплених за місцевими бюджетами загальнодержавних податків і зборів або їх частки**;

2) **визначення, розподіл, перерахування та використання трансфертів між державним бюджетом та місцевими бюджетами**;

3) **використання коштів місцевих бюджетів у частині видатків, які визначаються функціями держави і передані на виконання місцевому самоврядуванню**».

Реалізацію вищезазначених перед РП завдань відносно місцевих бюджетів на сьогодні повинен забезпечувати Департамент контролю публічної адміністрації та міжбюджетних відносин, який є один із 10-ти профільних департаментів у складі РП, і територіальні підрозділи РП.

Об'єктами контролю при виконанні зазначених повноважень РП є **державні органи, органи влади АР Крим, органи місцевого самоврядування, інші бюджетні установи**, у тому числі закордонні дипломатичні установи України, суб'єкти господарювання, громадські чи інші організації, фонди

загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування, Національний банк України та інші фінансові установи.

Слід зазначити, що в новому Законі № 576 з'явилося таке поняття, як **зовнішній фінансовий контроль (аудит)**. Так, згідно зі ст. 4 цього Закону повноваження, покладені на РП Конституцією України, здійснюються **через заходи (механізми) державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту)**.

Відповідно до п. 13 ст.7 Закону № 576, Регламенту РП, затвердженого її рішенням від 28.08.2018 № 22-7, РП здійснює **методичну та методологічну роботу з питань державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту), який забезпечується шляхом проведення фінансового аудиту, аудиту ефективності, експертизи, аналізу та інших контрольних заходів**.

Статтею 25 Закону № 576 передбачено проведення засідань РП, на яких вона розглядає та вирішує питання: зокрема **затвердження методик та методологій здійснення державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту), організації зв'язків з громадськістю та засобами масової інформації**.

Фінансовий аудит полягає у перевірці, аналізі та оцінці правильності ведення, повноти обліку і достовірності звітності щодо надходжень і витрат бюджету, встановлення фактичного стану справ щодо цільового використання бюджетних коштів, дотримання законодавства при здійсненні операцій з бюджетними коштами.

Аудит ефективності передбачає встановлення фактичного стану справ та надання оцінки щодо своєчасності і повноти бюджетних надходжень, продуктивності, результативності, економності використання бюджетних коштів їх розпорядниками та одержувачами, законності, своєчасності і повноти прийняття управлінських рішень учасниками бюджетного процесу, **стану внутрішнього контролю розпорядників бюджетних коштів**.

Також набули чинності такі нововведення: закріплення норми (ч.7 ст.3 Закону № 576) щодо застосування РП у своїй діяльності основних принципів діяльності Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI), Європейської організації вищих органів фінансового контролю (EUROSAI) та Міжнародні стандарти вищих органів фінансового контролю (ISSAI) в частині, що не суперечить Конституції та законам України; проведення зовнішнього аудиту та зовнішнього оцінювання діяльності РП; удосконалення співпраці з Верховною Радою України.

Слід зазначити, що вищезазначені норми ст.3 Закону № 576 включено до Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом, а також до Порядку денного асоціації між Україною та Європейським Союзом для підготовки та сприяння імплементації Угоди про асоціацію.

Так, згідно з вимогами глави 2 розділу 4 Угоди про асоціацію між Україною та ЄС, **необхідно забезпечити впровадження стандартів та методології ISSAI**, а також **обмін найкращими практиками ЄС у сфері зовнішнього контролю та аудиту публічних фінансів**, з особливою увагою до незалежності відповідних контрольних органів

Міжнародні зобов'язання України щодо розвитку незалежного зовнішнього аудиту

Далі детально наведено зобов'язання України і умови надання їй міжнародної допомоги у сфері управління публічними фінансами, зокрема стосовно зовнішнього аудиту:

- стаття 346 глави 3 «Управління державними фінансами: бюджетна політика, внутрішній контроль і зовнішній аудит» **Розділу V Угоди про асоціацію між Україною, з одного боку, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії та їхніми державами-членами, з іншого боку, передбачає, що співробітництво в галузі управління державними фінансами спрямовується на забезпечення розвитку бюджетної політики і надійних систем внутрішнього контролю та зовнішнього аудиту, що базуються на міжнародних стандартах, а також відповідають основоположним принципам підзвітності, прозорості, ощадливості, ефективності та результативності;**

- пункт 2 статті 347 глави 3 розділу V Угоди про асоціацію встановлює, що **сторони обмінюються інформацією, досвідом, найкращою практикою та здійснюють інші заходи, зокрема в галузі зовнішнього аудиту, щодо імплементації стандартів і методик INTOSAI, а також обміну найкращими**

практиками ЄС у галузі зовнішнього контролю та аудиту державних фінансів, з особливим акцентом на незалежності відповідних органів;

- підпунктом 7.1. «Державний фінансовий внутрішній контроль та зовнішній аудит і контроль» пункту 7 Операційної частини Порядку денного асоціації між Україною та ЄС для підготовки та сприяння імплементації Угоди про асоціацію від 16.03.2015 року передбачено співпрацю сторін. Зокрема це стосується сприяння розвитку **державного зовнішнього аудиту** через здійснення **імплементації вищою аудиторською інституцією (Рахунковою палатою)** міжнародно визнаних стандартів зовнішнього аудиту; забезпечення ефективного співробітництва з відповідними інституціями та органами ЄС **у випадках здійснення перевірок та інспекцій**, пов'язаних з управлінням і контролем за фондами ЄС, для приведення їх у відповідність до належних правил і процедур.

До того ж Групою держав Ради Європи проти корупції (GRECO), в Оціночному звіті* по Україні **визначено необхідність** розширення повноважень зовнішнього незалежного аудиту (РП) щодо контролю **за органами місцевої влади** з метою охоплення всіх видів діяльності цих органів. *Звіт про виконання рекомендацій Україною [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.minjust.gov.ua/ffiles/GRECO_20090609.doc.

Також умовами подальшого надання Україні фінансової допомоги міжнародними кредитно-фінансовими інститутами та Угодою про Асоціацію України з ЄС також визначено:

- **реформування РП** й приведення у відповідність застосованих в її роботі практик до міжнародних аудиторських стандартів ISSAI;
- створення **системи контролю для посилення підзвітності і відповідальності посадових осіб** у бюджетній сфері з метою забезпечення нової якості відкритого державного управління.

Поточна ситуація щодо механізмів здійснення РП зовнішнього аудиту, в тому числі на рівні місцевих бюджетів, та відповідність їх міжнародним стандартам.

Пунктом 2.2 Регламенту РП (у новій редакції), затвердженого рішенням РП від 28.08. 2018 № 22-7, **проголошено про застосування у своїй діяльності основних принципів** діяльності Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI), Європейської організації вищих органів фінансового контролю (EUROSAI) та Міжнародних стандартів вищих органів фінансового контролю (ISSAI) в частині, що не суперечить Конституції та законам України, зокрема: Фундаментальні принципи аудиту ISSAI 100-999; Керівні принципи аудиту ISSAI 1000-4999, Спеціалізовані керівні принципи аудиту ISSAI 5000-5999; Керівні принципи щодо належного управління ISSAI 9100-9199.

Статтю 4 Закону № 576 зазначено, що повноваження, покладені на РП Конституцією України, здійснюються **через провадження заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту)**, який забезпечується РП шляхом відокремлення лише **2-х видів** аудитів: **фінансового аудиту, аудиту ефективності** та 3-х заходів - експертизи, аналізу та інших контрольних заходів.

Втім Міжнародні стандарти вищих органів контролю (ISSAI) передбачають наявність **3-х видів** аудиту (фінансового аудиту, аудиту ефективності, **аудиту відповідності**). Ці види зовнішнього фінансового аудиту значно відрізняються один від одного за своєю метою, завданнями та особливостями виконання. Але для імплементації міжнародних стандартів необхідно, в першу чергу, забезпечити їх офіційний переклад українською мовою за процедурою, передбаченою INTOSAI і статтю 7 Закону України "Про стандартизацію».

Фактично Управлінням стратегічного розвитку, аналітики та стандартів РП **розроблено Методичні рекомендації з проведення фінансового аудиту**, які затверджено рішенням від 22.09.2015 № 5-5. У цьому документі зазначається, що він підготовлений з врахуванням вимог та положень Міжнародних стандартів вищих органів фінансового контролю (ISSAI), зокрема, «Фундаментальних принципів аудиту в державному секторі і фінансового аудиту» (ISSAI 100 і 200) та «Керівних принципів фінансового аудиту INTOSAI ((ISSAI 1000-1999), досвіду зарубіжних Вищих органів фінансового контролю. Але у зв'язку із відсутністю офіційного перекладу неможливо впевнитися щодо відповідності затверджених цих Методичних рекомендацій міжнародним стандартам.

Методичні рекомендації щодо проведення аудиту ефективності на офіційному сайті РП взагалі відсутні.

Тобто ситуацію, що склалася в РП із нормативно-правовим забезпеченням діяльності, можна вважати складною як з точки зору її обмеженості, так і з точки зору відсутності впевненості у її відповідності у повному обсязі міжнародним стандартам. Зазначене призводить до практичного застосування у поточних контрольних заходах РП застарілої методології. Враховуючи, що статтею 15 **Закону № 576** встановлено нові повноваження щодо місцевих бюджетів, нагальною потребою для РП є врахування при розробці стратегії розвитку завдань і заходів по забезпеченню методологією механізмів здійснення зовнішнього аудиту на рівні місцевих бюджетів.

Також відповідно до опису поточної ситуації у Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки (розпорядження Кабміну від 08.02.2017 р. № 142-р) за напрямом 6 «Незалежний зовнішній фінансовий контроль (аудит)» встановлені ще інші проблеми, а саме: «Мандат Рахункової палати все ще не включає аудиту власних надходжень органів місцевого самоврядування, а також доходів і видатків державних підприємств. До цього часу Рахунковою палатою не проводилися фінансові аудити бюджетної звітності з урахуванням вимог міжнародних стандартів ISSAI. Аудити ефективності, що проводяться, також не повністю відповідають міжнародним стандартам. Рекомендації Рахункової палати часто мають дуже загальний характер, а відомості про подальші дії за цими рекомендаціями є обмеженими. Контроль за виконанням рекомендацій Рахункової палати є частково обмеженим внаслідок відсутності ретельного розгляду відповідних звітів Верховною Радою України. Рівень обізнаності громадськості про результати діяльності Рахункової палати є низькою і потребує суттєвого підвищення.

Щодо відповідності діяльності РП України міжнародним стандартам і кращій міжнародній практиці

У липні 1997 року було ратифіковано від імені держав-членів Ради Європи Європейську хартію місцевого самоврядування. Згідно з Хартією будь-який адміністративний нагляд місцевих органів влади може здійснюватися відповідно до таких процедур та у таких випадках, що передбачені Конституцією чи статутом. Крім того, адміністративний нагляд місцевих органів влади повинен здійснюватися таким чином, щоби втручання контролюючого органу було пропорційним важливості інтересів, які такий орган має намір захистити.

Україна належить до держав, які делегують місцевому самоврядуванню значну частину своїх повноважень. Тому вітчизняні органи місцевого самоврядування поряд із власними повноваженнями реалізують багато делегованих державою повноважень (у сфері державного управління, освіти, охорони здоров'я, соціального захисту, культури і спорту). Для їх виконання держава передає Раді міністрів АР Крим та органам місцевого самоврядування бюджетні ресурси у вигляді закріплених за відповідними бюджетами загальнодержавних податків та зборів, а також трансфертів із державного бюджету.

Тому ті зміни законодавства щодо розширення повноважень РП, що відбулися в грудні 2018 р. у частині контролю за надходженнями, **закріпленими за місцевими бюджетами**, використанням коштів, що передані на виконання **місцевому самоврядування** і визначені функціями держави, є **цілком логічним кроком для досягнення ефективності в управлінні публічними фінансами**. **Зміни законодавства, що відбулися, є підтвердженням виконання зобов'язань України згідно з вимогами глави 2 розділу 4 Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом та інших міжнародних документів.**

Звичайно, практичне вирішення зазначеного питання потребує вивчення міжнародного досвіду і законодавства. Слід зазначити, що органи парламентського контролю створені в багатьох зарубіжних країнах, однак не всі з них наділені повноваженнями здійснювати зовнішній аудит на рівні місцевих бюджетів.

Для України більш актуальним є досвід тих країн, які обрали аналогічний шлях розвитку. На сьогодні вищі органи фінансового контролю майже 20 держав світу мають повноваження на здійснення зовнішнього аудиту використання коштів **місцевих бюджетів**, зокрема, Австрія, Бельгія, Болгарія, Грузія, Італія, Латвія, Польща, Росія, Словаччина, Угорщина.

Наприклад, відповідно до Закону **Латвійської Республіки** "Про Державний контроль" вищий орган фінансового контролю здійснює аудит надходження і витрачання коштів державного бюджету і бюджетів **органів місцевого самоврядування**.

Законом **Республіки Польща** "Про Верховну Контрольну Палату" визначено, що Палата може контролювати (проводити аудит) діяльність **органів місцевого самоврядування, комунальних юридичних осіб та інших комунальних організаційних одиниць**.

Федеральним Законом **Австрії** "Про Рахункову палату" визначено, що РП зобов'язана здійснювати аудити фінансів у сфері самостійної діяльності федеральних земель, а також фінансову діяльність установ, фондів і організацій, керованих органами федеральної землі або приватними особами (товариствами), призначеними для цього органами федеральної землі. Крім того, передбачено, що РП проводить ревізії фінансової діяльності громад із кількістю жителів не менше ніж 20 тис. осіб.

Загалом, у кожній країні є власний унікальний досвід забезпечення зовнішнього аудиту. Однак при цьому існують спільні принципи, які допомагають уніфікувати діяльність вищих органів фінансового контролю різних держав за допомогою використання стандартів INTOSAI, які адаптуються та/або модифікуються вищими аудиторськими органами у кожній країні, залежно від діючого законодавства.

Протягом останніх кількох років Комітет INTOSAI з професійних стандартів (PSC) установив рамкову структуру (framework) стандартів для державного сектору, реорганізувавши їх у такий спосіб:

1. **Основоположні керівні принципи аудиту** - Лімська декларація (1977 р.).

2. **Основи функціонування ВАО** - Мексиканська декларація незалежності (ISSAI 10, 2007 р.) та Кодекс етики (ISSAI 30) (основні документи).

3. **Фундаментальні принципи аудиту – Стандарти аудиту**: ISSAI 100 – Базові принципи, ISSAI 200 – Загальні стандарти, ISSAI 300 – Стандарти проведення аудиту, ISSAI 400 – Стандарти звітування.

4. **Керівні принципи (Guidelines)**:

- з фінансового аудиту (financial audit) (ISSAI 1000–2999);
- з аудиту ефективності (performance audit) (ISSAI 3000–3999);
- з аудиту відповідності (compliance audit) ISSAI 4000–4999;

5. **Спеціалізовані керівні принципи**:

- ISSAI 5000–5099 Керівні принципи щодо міжнародних інституцій;
- ISSAI 5100–5199 Керівні принципи аудиту навколишнього середовища;
- ISSAI 5200–5299 Керівні принципи щодо приватизації;
- ISSAI 5300–5399 Керівні принципи IT-аудиту;
- ISSAI 5400–5499 Керівні принципи аудиту державного боргу;
- ISSAI 5500–5599 Керівні принципи аудиту допомоги при катастрофах;

6. **Окремі керівні принципи належного управління (good governance)** (INTOSAI GOV 9100–9299).

Отже, **враховуючи міжнародний досвід і рекомендації INTOSAI Рахунковій палаті слід розглянути всю систему чинних стандартів ISSAI загалом та на цій основі сформулювати власну дієву Стратегію імплементації стандартів INTOSAI для правильного розуміння взаємозв'язків стандартів на різних рівнях**.

Наприклад, INTOSAI рекомендує впровадження вищими аудиторськими інституціями системи міжнародних стандартів ISSAI в **чотири** етапи:

Етап 1. Оцінка потреби впровадження ISSAI, яка містить: розуміння вимог ISSAI; оцінку повноважень вищої аудиторської інституції, середовища, у якому вона функціонує, та очікувань зацікавлених сторін і ресурсів; порівняння вимог ISSAI з реальною практикою аудиторської інституції.

Етап 2. Затвердження стратегії впровадження ISSAI з урахуванням SWOT-аналізу на основі зробленого порівняння: прийняття рішення щодо рівня імплементації ISSAI, на який робитимуться посилання – рівень 3 чи 4; розроблення на основі SWOT-аналізу Стратегії впровадження ISSAI на рівні 2 та на обраному рівні здійснення аудиту; розроблення Плану дій щодо реалізації Стратегії впровадження ISSAI з визначенням часу та терміну виконання заходів і ресурсів.

Етап 3. Впровадження стандартів ISSAI: внесення змін до системи управління та моніторинг впровадження цих стандартів.

Етап 4. Оцінювання впровадження стандартів ISSAI і набутого досвіду та здійснення певних заходів на його основі.

Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки (розпорядження Кабінету Міністрів України від 08.02.2017 р. № 142-р) передбачала декілька завдань за напрямом 6 «Незалежний зовнішній фінансовий контроль (аудит)», які є наслідком поточної ситуації діяльності РП, а саме:

1.Розроблення стратегічного плану розвитку РП на 2017-2020 роки з метою реалізації положень нового закону та розширеного мандата. План охоплюватиме основні (аудит) та допоміжні функції (управління персоналом, інформаційні технології, комунікації та інше).

2.Посилення спроможності РП щодо здійснення контролю відповідно до міжнародних стандартів INTOSAI та ISSAI. Будуть визначені підходи та проведені фінансові аудити виконання державного бюджету, а також удосконалені вимоги до проведення аудитів ефективності відповідно до міжнародних стандартів.

3. Посилення консультативної ролі РП відносно Верховної Ради України. Механізми співпраці та координації між Рахунковою палатою та Верховною Радою України будуть вдосконалені для забезпечення всебічного розгляду звітів та рекомендацій Рахункової палати і вжиття необхідних заходів Верховною Радою України. Також буде забезпечено удосконалення механізму моніторингу виконання рекомендацій за результатами аудиту.

На Другому засіданні на вищому рівні з питань управління державними фінансами, що відбулося 26.03.19 р. за участі керівництва Мінфіну, представників ЄК, РП публічно представлено короткий звіт про результати діяльності із виконання Стратегії реформування системи управління державними фінансами у сфері державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту). Зазначено, що для отримання РП запланованих результатів по виконанню зобов'язань України в рамках Угоди з ЄС по впровадженню найкращих європейських практик зовнішнього публічного аудиту командою міжнародних експертів була зроблена функціональна оцінка РП щодо її відповідності міжнародним стандартам. Результати цієї партнерської оцінки стали відправною точкою для подальшого напрацювання стратегії розвитку Рахункової палати і подальшої модернізації.

Отже, за результатами аналізу поточного стану справ діяльності РП, а також міжнародного досвіду, міжнародних зобов'язань України встановлено наступне :

1) ґрунтуючись на останній редакції статті 98 Конституції, у липні 2015 року Верховна Рада прийняла новий Закон України «Про Рахункову палату», який набув чинності 09.08.2015 р. за № 576-VIII. Конституційне закріплення статусу РП відповідає вимогам стандартів ISSAI, зокрема Лімської декларації;

2) останні законодавчі зміни віднесли до повноважень РП здійснення контролю за надходженням **закріплених за місцевими бюджетами загальнодержавних** податків і зборів або їх частки та **використання коштів місцевих бюджетів** у частині видатків, які визначаються функціями держави і передані **на виконання АР Крим та місцевому самоврядуванню** на основі принципу субсидіарності (зміни до ст. 110 Бюджетного кодексу та до ст. 7 Закону № 576);

Зміни законодавства, що відбулися, є підтвердженням також виконання зобов'язань України згідно з вимогами глави 2 розділу 4 Угоди про асоціацію між Україною та ЄС та інших міжнародних документів;

3) відповідно до норми ст.3 Закону № 576 РП у своїй роботі повинна дотримуватися основних принципів діяльності INTOSAI та міжнародних стандартів вищих органів фінансового контролю ISSAI. Комітет INTOSAI з професійних стандартів (PSC) установив рамкову структуру (framework) стандартів для державного сектору. Втім **офіційного перекладу міжнародних стандартів за процедурою, передбаченою INTOSAI і статтею 7 Закону України "Про стандартизацію», РП не забезпечено;**

4) поточна ситуація, що склалася у РП із нормативно-правовим забезпеченням, ще залишається **складною** як з точки зору її обмеженості, так і з точки зору відсутності впевненості у її відповідності у

повному обсязі міжнародним стандартам. Зазначене призводить до практичного застосування під час контрольних заходів РП застарілої методології.

5) до цього часу РП не проводилися фінансові аудити бюджетної звітності з урахуванням вимог міжнародних стандартів ISSAI. Аудити ефективності, що проводяться, також не повністю відповідають міжнародним стандартам. Рекомендації РП часто мають дуже загальний характер, а відомості про подальші дії за цими рекомендаціями є обмеженими. Контроль за виконанням рекомендацій РП є частково обмеженим внаслідок відсутності ретельного розгляду відповідних звітів Верховною Радою України. Рівень обізнаності громадськості про результати діяльності РП є низькою і потребує суттєвого підвищення.

6) згідно зі ст. 4 Закону № 576 повноваження, покладені на РП Конституцією України, здійснюються через заходи (механізми) державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту): фінансовий аудит і аудит ефективності. Втім Міжнародні стандарти вищих органів контролю (ISSAI) передбачають наявність 3-х видів аудиту (фінансового аудиту, аудиту ефективності, аудиту відповідності). Ці види зовнішнього фінансового аудиту значно відрізняються один від одного за своєю метою, завданнями та особливостями виконання. Вони потребують нормативно-правового забезпечення та відповідності їх міжнародним стандартам;

7) стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки (розпорядження Кабінету Міністрів України від 08.02.2017р. №142-р) передбачала декілька завдань по вирішенню існуючих проблем у діяльності РП. Зокрема, ці завдання стосувалися розроблення стратегічного плану розвитку РП і посилення спроможності РП щодо здійснення контролю відповідно до міжнародних стандартів INTOSAI та ISSAI. Командою міжнародних експертів була зроблена функціональна оцінка РП щодо її відповідності міжнародним стандартам. Вона стане відправною точкою для напрацювання стратегії розвитку РП і подальшої модернізації

8) нові повноваження РП стосовно місцевих бюджетів заклали підвалини для посилення її інституційної спроможності і потребують з боку РП відповідних заходів (зокрема, перегляду структури, збільшення чисельності, посилення професійного рівня працівників РП).

Державний внутрішній фінансовий контроль (ДВФК)

В Україні процеси розбудови ДВФК у сфері управління державними фінансами розпочалися більше ніж 14 років тому. Саме тоді, на виконання Плану дій "Україна-ЄС" Мінфіном спільно з Головкин (нині - ДАС) було підготовлено відповідні стратегічні документи.

Конкретні заходи України по розбудові ДВФК в Україні з урахуванням існуючих проблем на рівні місцевих бюджетів представлено далі. Їх передбачалося здійснити як у межах а) реформування системи державних фінансів України, так і в межах б) реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні.

Саме РІС було покладено в основу першої Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 р., прийняту Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 р. № 158-р (у редакції від 22.10.2008 № 1347) (далі - Концепція № 158-р).

У Концепції № 158-р було представлено аналіз системи ДВФК; визначено основні завдання з реформування системи ДВФК; вперше розтлумачено поняття ДВФК як системи, що складається із внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту та гармонізації, і є складовою управління державними фінансами.

Реформування системи ДВФК в Україні відповідно до Концепції № 158-р повинно було відбуватися з урахуванням досвіду країн-кандидатів у члени ЄС протягом **тринадцяти років у три етапи**. Відповідно до Концепції № 158-р та Плану заходів щодо її реалізації перший і другий етапи реформування ДВФК (до 2011 і 2012–2016 рр.) передбачали проведення **організаційно-структурних змін в органах державного та комунального секторів України, а саме - створення децентралізованого внутрішнього аудиту**; а під час здійснення заходів третього етапу (2017 рік) - **підбиття підсумків двох етапів реформування системи ДВФК і визначення пріоритетів її подальшого розвитку** на центральному та місцевому рівні відповідно до тенденцій соціально-економічного розвитку країни.

На жаль, заплановані заходи не були здійснені і результати не досягнуто у встановлений термін. Тому останніми роками процеси перебудови системи ДВФК в Україні знову набули певного динамізму й поступу. Було прийнято кілька урядових документів, присвячених питанням розвитку СУДФ, у т.ч. стосовно формування системи ДВФК європейського зразка, запровадження в бюджетних установах нового виду діяльності внутрішнього аудиту, унормування внутрішнього контролю. .

Одними із показників фінансової прозорості місцевих бюджетів є такі, що пов'язані із станом справ по ДВФК. Урядом у Розпорядженні КМУ від 8 лютого 2017 р. № 142-р «Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки» (далі –Стратегія) (завдання 6 ч.3 напряму III) було визнано як проблему: відсутність належної фінансової прозорості та звітування органів місцевого самоврядування перед територіальними громадами, **а також механізмів незалежного зовнішнього аудиту та громадського нагляду за управлінням місцевими фінансами і комунальним майном.** Конкретними показниками, за якими передбачається вимірювати досягнення результату щодо підвищення прозорості діяльності органів місцевого самоврядування є, зокрема підвищення індексу конкурентоспроможності регіонів України (RCI, Regional Competitiveness Index) за такою складовою як **«якість аудиту та стандартів звітності»**; а по додатковому показнику - **«збільшення частки органів місцевого самоврядування, що утворили підрозділи внутрішнього контролю та аудиту** (застосовують незалежний зовнішній аудит; механізми громадського контролю, відсотків»).

Прийняті інші урядові рішення (розпорядження (від 01.04.14 р. № 333, і від 22.09.16 № 688)), **Угода про Коаліцію депутатських фракцій «Європейська Україна»** (Регламент від 27.11.2014) також декларують наміри щодо реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні у частині законодавчого врегулювання питання з проведення аудиту місцевих бюджетів та складання прозорої звітності, **запровадження системи внутрішнього контролю і аудиту відповідно до стандартів ЄС.**

Втім дослідженням встановлено відсутність індикаторів/показників їх реалізації. Інформація Міністерства регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України «Моніторинг процесу децентралізації влади та реформування місцевого самоврядування» структурована за індикаторами, серед яких немає таких, які би оцінювали **розвиток ДВФК або зовнішнього аудиту.** Зазначений факт не дозволяє оцінити динаміку виконання завдань Концепції у сфері ДВФК або зовнішнього аудиту, а інших офіційних джерел інформації стосовно розвитку цієї сфери діяльності на місцевому рівні не існує.

В останньому розпорядчому документі уряду (Розпорядження від 23 .01. 2019 р. № 77-р) - Плані заходів з реалізації нового етапу реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні на 2019-2021 роки міститься завдання 5 »Упорядкування системи державного контролю та нагляду за законністю діяльності органів місцевого самоврядування», за результатами виконання якого, у строк до 1 травня 2019 р., повинні будуть внесені зміни до законодавства. Ці зміни повинні упорядкувати систему державного нагляду за діяльністю органів місцевого самоврядування та зменшити контрольні заходи.

Повноваження державних органів та їх посадових осіб у частині забезпечення ДВФК

Перед тим як оцінити повноваження державних органів (посадових осіб) та їх реалізацію у бюджетному процесі стосовно ДВФК, їх відповідність аналогічним міжнародним стандартам важливо розкрити основні норми національного бюджетного законодавства у цій сфері.

1. Щодо бюджетної термінології у сфері ДВФК

Термін **«державний внутрішній фінансовий контроль»** не визначено БКУ - основним законодавчим актом, який регулює всі бюджетні правовідносини. Норми статті 26 БКУ тільки визнають і розтлумачують коротко окремо внутрішній контроль (далі - ВК) і внутрішній аудит (далі – ВА), але не розкривають зв'язок між ними, а тим більше їх належність до **«системи» ДВФК у розумінні міжнародних стандартів.** Втім термін **«система»** згадується без його розкриття, зокрема, в інших нормах БКУ (у ст.111 БКУ)та у Положенні про Мінфін у п.4 пп.34¹. Тому зазначений факт потребує доповнення **ст.2 БКУ у частині визначення терміну «система ДВФК».**

Є також потреба у врегулюванні у статті 2 БКУ такого загального терміну як «державний

фінансовий контроль», оскільки із ст.3 Закону «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» випливає, що цей термін охоплює і **функціонування системи внутрішнього контролю**. Згідно із змістом, що вкладено у цей термін, «**фінансовий аудит**» є різновидом державного фінансового контролю і полягає, у т.ч. у перевірці та аналізі органом державного фінансового контролю фактичного стану справ щодо функціонування, зокрема системи внутрішнього контролю. Тобто із норм цього Закону можна зробити висновок, що ДВФК є складовою частиною державного фінансового контролю.

Щодо аналізу повноважень центральних державних органів та його територіальних органів (підрозділів) стосовно ДВФК:

Законами України, а також іншими нормативно-правовими актами встановлені основні повноваження центральних державних органів у сфері ДВФК, які узагальнено можна класифікувати за наступними напрямками:

1) спрямування, координація і контроль діяльності державних органів з ДВФК:

Кабмін спрямовує, координує і контролює діяльність тих центральних органів виконавчої влади, які забезпечують проведення державної політики у сфері контролю за дотриманням бюджетного законодавства(Ч.2 Ст.26 БКУ);

2) формування і реалізація державної політики у сфері ДВФК

Мінфін є головним органом у системі центральних органів виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізацію державної політики у сфері контролю за дотриманням бюджетного законодавства і ДВФК (абз.2 п.1.; пп.2 п.3 Положення про Міністерство фінансів України (Постанова Кабінету Міністрів України від 20 серпня 2014 р. № 375 (далі – Положення № 375)).

Одночасно і ДСА є центральним органом виконавчої влади, який забезпечує формування і реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю (п.1 Положення про Державну аудиторську службу України (Постанова від 3 лютого 2016 р. № 43)), а як наслідок - ДВФК*.

**за визначенням «державний фінансовий контроль» у Законі «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» фінансовий аудит є його складовою, яка, у свою чергу, охоплює і внутрішній контроль та внутрішній аудит*

3) розроблення проектів законів, інших нормативно-правових актів з питань , відомчої методики з питань ДВФК

Основні засади здійснення 1)внутрішнього контролю, 2)внутрішнього аудиту та 3)порядок утворення підрозділів внутрішнього аудиту визначаються Кабінетом Міністрів України (ст.26 БКУ)

Основними завданнями Мінфіну відповідно до Положення № 375 є:

- розробка проектів законів та інших нормативно-правових актів з питань, що належать до його компетенції (пп.2 п.4);
- здійснення нормативно-правового регулювання ДВФК (пп.5 п.4);
- визначення основних організаційно-методичних засад та надання оцінки функціонуванню систем внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту (ст.26 БКУ, пп.34¹ п.4) .

Майже аналогічні повноваження має і ДАС. Вони завуальовано визначені п.5 Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту місцевих бюджетів (постанова Кабміну від 12 травня 2007 р. № 698 (в редакції постанови Кабінету Міністрів України від 4 липня 2018 р. № 578 (далі – Постанова № 698)), а саме:

«Єдині підходи, методи та механізм організації, планування, проведення аудиту, звітування про результати аудиту, критерії, індикатори оцінювання та методи дослідження, що використовуються на кожному етапі проведення аудиту, механізм та підходи до організації, здійснення збору інформації, оформлення і використання отриманих результатів визначаються стандартом (методикою) проведення аудиту. Стандарт(методика) проведення аудиту затверджує Держаудитслужба.» Враховуючи, що відповідно п.1 Постанови № 698 термін «державний фінансовий аудит місцевих бюджетів» - це вид державного фінансового аудиту, спрямований на проведення аналізу та перевірки, зокрема функціонування системи внутрішнього контролю та стану внутрішнього аудиту, то

затвердження Стандарту ДАС фактично стане підтвердженням здійснення повноважень із визначення відповідної методики.

Враховуючи відсутність базової термінології у БКУ не зрозуміло, чим відрізняються один від іншого наступні словосполучення: «**нормативно-правове регулювання ДВФК**», «**основні засади здійснення внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту**», «**основні організаційно-методичні засади систем внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту**», **стандарт (методика) проведення аудиту**.

4) здійснення контролю за станом внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту (або перевірка функціонування системи внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту або оцінка функціонування систем внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту):

- **Мінфін**

Мінфін проводить оцінку функціонування системи внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту державного органу, його територіального органу та бюджетної установи не частіше одного разу на три роки у порядку, встановленому Мінфіном. Зазначена оцінка проводиться у формі дослідження. Мінфін надає оцінку функціонування систем внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту, якщо інше не передбачено, законодавством (пп.34-1 п.4 Положення № 375 Мінфін; п.1 р.II Наказу Мінфіну від 03.05.2017 N 480). Станом на 01.04.2019 р. порядку оцінки внутрішнього контролю не існує.

- **Рахункова палата**

Під час здійснення аудиту ефективності відбувається оцінка стану внутрішнього контролю (Ч.4 ст.4 Закону «Про Рахункову палату»).

- **ДАС**

Ст.113 БКУ визначено, що орган державного фінансового контролю, який традиційно в Україні ототожнюється з **ДАС**, повинен здійснювати **контроль за: станом внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту у розпорядників бюджетних коштів**. Зазначені повноваження врегульовані, зокрема, **Порядком проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту місцевих бюджетів** (постанова Кабміну від 12 травня 2007 р. № 698 (в редакції постанови Кабінету Міністрів України від 4 липня 2018 р. № 578). Основними завданнями при проведенні цього аудиту є, зокрема: **оцінка функціонування системи внутрішнього контролю та стану внутрішнього аудиту органів влади Автономної Республіки Крим, місцевих держадміністрації, органів місцевого самоврядування та місцевих фінансових органів, щодо яких проводиться аудит.**

Отже, результат аналізу законодавства наочно демонструє наявність дублювання повноважень і колізії законодавства, оскільки три центральні державні органи можуть виконувати такі ж самі функції, але які реалізуються за різними механізмами:

1) Мінфін надає оцінку функціонування систем внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту під час проведення дослідження;

2) ДАС- оцінку стану внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту під час здійснення фінансового аудиту, а

3) Рахункова палата - оцінку внутрішнього контролю під час аудиту ефективності.

При цьому міжнародні стандарти аудиту вимагають **від зовнішніх аудиторів** перевіряти роботу **системи** внутрішнього контролю (а внутрішній аудит є частиною цієї системи).

Проблема полягає тому, що в Україні норми(вимоги) нормативно-правової бази по механізмах реалізації завдань відповідних державних інституцій підлаштовуються під їх існуючі повноваження. Зокрема, при відсутності права проводити аудити ефективності ДАС «вбудовує» оцінку функціонування внутрішнього контролю та аудиту у порядок проведення фінансового аудиту місцевих бюджетів. Зазначений порядок, у свою чергу, не відповідає за метою, предметом, об'єктом міжнародному стандарту з фінансового аудиту і фактично є комбінованим аудитом, який передбачає елементи і фінансового аудиту, і відповідності, і ефективності.

4) Звітність з внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту

Мінфін затвердив форму звітності (або зведений звіт) про результати діяльності ВА у державному органі, у якій передбачена, зокрема, звітна інформація і про стан внутрішнього контролю. Цей звіт

повинен подаватися керівником державного органу Мінфіну (за встановленою Мінфіном формою). Інформації щодо звітності розпорядників бюджетних коштів саме місцевих органів влади, крім Київської міської державної адміністрації, її аналізу, не оприлюднено на офіційному сайті Мінфіну. При значній кількості місцевих органів влади і відсутності системного програмного забезпечення для передачі і опрацювання такої звітності виникає сумнів щодо практичної можливості забезпечення цього процесу.

5) Отримання безоплатно від місцевих органів виконавчої влади, розпорядників бюджетних коштів інформації про здійснення ВК і ВА.

Мінфін має право на отримання такої інформації у будь-який час, а Рахункова палата і ДАС-лише під час контрольних заходів.

Отже, більшість повноважень центральних державних органів у сфері ДВФК дублюються, а деякі із них, які подібні один одному, здійснюються за різними механізмами або взагалі ще не розроблені. Зазначена ситуація є наслідком відсутності з боку вищих державних інституцій координації і взаємодії щодо нормотворчої діяльності, прийняття своєчасних стратегічних документів по удосконаленню (реформуванню) системи державного фінансового контролю, зокрема внутрішнього. В результаті чого приймаються нові відомчі нормативно-правові акти, без відміни або внесення змін в інші.

Щодо стандартів і кращих міжнародних практик країн ЄС та країн східного партнерства по впровадженню системи ДВФК. Центральний підрозділ гармонізації

Керівні принципи щодо побудови і розвитку ДВФК – це рекомендації Європейського Союзу(ЄС) до державного сектору, які містяться в розділі 28 AcquiCommunitaire* стосовно фінансового контролю, у т.ч. ДВФК.

**правова концепція у системі правових норм ЄС стосовно фінансового контролю*

Керівні принципи ЄС орієнтовані, в першу чергу, на центральний уряд будь-якої країни, який повинен їх враховувати при визначенні політики ДВФК і її реалізації, підготовки відповідної нормативно-правової бази. Але, в той же час, вони передбачають дотримання їх бюджетними установами публічного(державного) сектору при забезпеченні ними побудови внутрішнього контролю і функції внутрішнього аудиту. Вони сформульовані не як детальні вимоги, а як широкі принципи, запровадження яких очікується від держав-членів ЄС. Налічується п'ять основних елементів, один із яких стосується ДВФК і визначається наступним чином:

(http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/printable_article?art_id=53826):

«Державний внутрішній фінансовий контроль (ДВФК), центральний елемент системи фінансового контролю, що включає діяльність з фінансового контролю в державному секторі, а також поширюється на контроль, здійснюваний центральними та місцевими урядовими установами, включаючи системи попереднього затвердження (ex-ante) та послідуочого внутрішнього аудиту (ex-post). Базовою складовою ефективною системою ДВФК є чітке розмежування між внутрішнім контролем та внутрішнім аудитом. Внутрішній аудит повинен засвідчити, що внутрішній контроль, включаючи заходи попереднього контролю, працює належним чином.

Також невід'ємною складовою ДВФК є діяльність підрозділу гармонізації, на який покладається низка повноважень щодо забезпечення основних принципів функціонування ДВФК.

На думку Р. де Конінга*, котрий вважається автором концепції ДВФК, перед тим як починати процес розбудови державного внутрішнього фінансового контролю, **першим кроком повинно стати утворення центрального підрозділу гармонізації (ЦПГ)**, відповідального за розробку та впровадження стандартів та політики фінансового управління і контролю, внутрішнього аудиту і управління ризиками.

ЦПГ повинен стати відповідальним за розвиток та поширення методології із внутрішнього контролю та аудиту, що базуються на міжнародних стандартах та кращій практиці, а також за координацію впровадження нового законодавства щодо управлінської підзвітності (систем фінансового управління і контролю) та внутрішнього аудиту. ЦПГ є частиною адміністративної системи управління і його завданням є постійний моніторинг ефективності запровадження ДВФК в країні. Експерти наголошують, що найкраще місце для ЦПГ - Міністерство фінансів. На їх думку, роль ЦПГ в успішності впровадження та розвитку ДВФК настільки велика, що в реальності ця концепція його діяльності перетворюється на частину ДВФК.

Роберт де Конінг. Державний внутрішній фінансовий контроль. Словенія.- 2007.- С.75.

У сфері ДВФК основними критеріями його оцінки є наявність законодавчої бази (первинної та тієї, що регулює питання впровадження), розвиток функції внутрішнього аудиту та механізму попереднього контролю для всіх центрів доходів та видатків, а також забезпечення функціональної незалежності внутрішніх аудиторів».

Центральний підрозділ гармонізації в Україні

В Україні на Департамент гармонізації державного внутрішнього фінансового контролю Мінфіну покладено вищезазначені повноваження (Наказ Мінфіну від 28.02.2017р. №313). Такі повноваження притаманні аналогічним структурам у більшості країн ЄС, зокрема :

- визначення організаційно-методологічних засад ДВФК;
- надання пропозицій щодо визначення стратегії розвитку політики у сфері ДВФК;
- здійснення аналізу потреб міністерств, інших центральних органів виконавчої влади,

обласних, Київської міської держадміністрації щодо навчання і підвищення кваліфікації у сфері внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту.

Прийняті вже в Україні нормативно-правові акти у сфері ДВФК (внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту) в цілому відповідають міжнародним стандартам і кращим міжнародним практикам за структурою документів, дотриманням принципів. Втім норми Постанови Кабміну від 12.12.2018 р. № 1062 стосовно утворення підрозділу ВА, зокрема **в органах місцевого самоврядування, носять рекомендаційний характер**. Тому запропоновані до здійснення заходи, визначені п.3 цієї постанови, стосовно забезпечення у двомісячний строк підписання декларацій внутрішнього аудиту, інформування Міністерства фінансів у місячний строк про утворення аудиторських комітетів, фактично необов'язкові до виконання органами місцевого самоврядування.

Відмінністю у діяльності **Департаменту гармонізації державного внутрішнього фінансового контролю Мінфіну від ЦПГ в інших країнах** є те, що його координуюча діяльність по реалізації обмежена державним бюджетом і обласним рівнем, де вже створені структурні підрозділи внутрішнього аудиту. **На інших рівнях місцевого бюджету реалізація нормативно-правової бази з ДВФК відбувається за відсутності координації цього процесу з боку Мінфіну**. Втім основні завдання Мінфіну, що визначені Положенням про Мінфін (Постанова КМУ від 20 серпня 2014 р. № 375), передбачають **забезпечення формування та реалізації державної політики у сфері державного внутрішнього фінансового контролю** без будь-яких обмежень. Така ситуація потребує прийняття відповідних управлінських рішень з боку вищого керівництва Мінфіну. Мова йде про впровадження і розвиток **державного внутрішнього фінансового контролю та аудиту на місцевому рівні**. Не дивлячись на рекомендації щодо запровадження у діяльність установ місцевих бюджетів внутрішнього контролю та аудиту, зворотнього зв'язку відносно стану справ з цій сфері немає у жодному центральному державному органі.

За інформацією, що отримана Проектом LOGICA у лютому 2019 р. від місцевих органів влади, стан справ по впровадженню ДВФК на рівні місцевих бюджетів є наступним. Так, структурні підрозділи внутрішнього аудиту створено лише у:

- ✓ 38 місцевих органах влади (в 6-ти обласних радах, 24-х міських, 5-х районних, 3-х ОТГ) із 7163, по яких надано інформацію, що складає 0,5 % від загальної кількості;
- ✓ 39 розпорядниках бюджетних коштів місцевих бюджетів із 18657, по яких надано інформацію, що складає 0,4 % від загальної кількості;
- ✓ посади спеціалістів з внутрішнього аудиту введено лише у 42 розпорядниках бюджетних коштів (із 18657);
- ✓ у 126 розпорядниках бюджетних коштів (із 18657) обов'язки з виконання функцій внутрішнього аудиту покладено на посадових осіб, які здійснюють інші функції, що є недотриманням положення постанови Кабміну від 28.09.2011 р. № 1001 (із змінами) у частині:
 - недопущення виконання інших функцій, не пов'язаних із здійсненням внутрішнього аудиту;
 - організаційної, функціональної незалежності посадової особи (виконання інших функцій передбачає її пряме підпорядкування та підзвітність керівнику установи).

Такий результат можна пояснити низкою проблем. Але однією із головних причин цього стану справ є незначна чисельність Департаменту **гармонізації державного внутрішнього фінансового**

контролю Мінфіну - лише 17 посад. Звичайно, за таких умов, є потреба, в першу чергу, підвищувати інституційну спроможність цього структурного підрозділу Мінфіну, а по - друге, розробити і затвердити дорожню карту реформи по впровадженню системи ДВФК на місцевому рівні.

Досвід інших країн по впровадженню ДВФК може бути для України прикладом щодо визначення послідовності заходів, визначенні повноважень державних органів тощо. **Хоча в країнах Європи системи ДВФК мають відмінності, вони функціонують за схожими (стандартними) організаційними підходами і на підставі інструментів, що ґрунтуються на вимогах ЄС до управління державними фінансами та містяться у міжнародно визнаних стандартах (базових документах INTOSAI, міжнародного Інституту внутрішніх аудиторів (IIA)).**

Загалом, спільними для всіх країн є те, що реформування проводилося відповідно до урядових Концепцій (Стратегій), які неодноразово уточнювалися, виходячи із стану справ у цій сфері(проблем, нових шляхів розвитку і завдань). **Також у всіх країнах було прийнято відповідне законодавство.** У більшості європейських країн і країн кандидатів в ЄС прийняті відповідні Закони: або в цілому про державний внутрішній фінансовий контроль, або у спеціальних законах – окремо про внутрішній контроль і внутрішній аудит; або норми про внутрішній державний фінансовий контроль повноцінно викладені у головному законі про бюджетний процес. Проте шляхи та терміни реформування державного внутрішнього фінансового контролю, в т. ч. становлення центрального підрозділу гармонізації (ЦПГ), внутрішнього контролю, створення служб внутрішнього аудиту, забезпечення їх діяльності відповідною нормативно-правовою, базою у кожній з країн були різними.

Далі представлено досвід країн ЄС та інших країн (із Східного партнерства ЄС), якими вже напрацьовано досвід: і у розробці нормативно-правових актів стосовно державного внутрішнього фінансового контролю як в цілому по системі, так і окремо – по його невід’ємним складовим: внутрішньому контролю і внутрішньому аудиту; і у послідовності реформ у цій сфері, і у виявленні «вузьких місць» у їх реалізації, і у визначенні методологічних підходів(зокрема, на рівні місцевих бюджетів), і у розробці модулів навчання, підвищення кваліфікації, сертифікації внутрішніх аудиторів.

Джерела інформації стосовно міжнародного досвіду є наступними : інформація «Практикующее сообщество по внутреннему аудиту (СВА) сети РЕМПАЛ, выпуск 3, 30.03.2017», Newspaper N3 russian final-1 та інші офіційні сайти

Албанія

В Албанії в 2003 році урядом країни було прийнято рішення про необхідність реформування системи ДВФК та було розпочато перший проект міжнародної підтримки TWINNING, після завершення якого в 2005 році утворено ЦПГ у структурі Мінфіну. В подальшому протягом 2007—2008 років **прийнято закони про внутрішній аудит та управління бюджетною системою.** В 2008 році розпочато другий проект TWINNING, який продовжив просування європейської ідеології ДВФК в державному секторі Албанії та за результатами якого прийнято нову Концепцію з реформування ДВФК на термін до 2013 року.

У 2010 році були прийняті **нові закони:**

1) «Про фінансовий менеджмент і контроль», у якому визначені повноваження і відповідальність фінансових менеджерів з точки зору бухобліку та фінансової звітності;

2) «Про внутрішній аудит», яким визначені механізми здійснення фінансового аудиту і аудиту ефективності(діяльності) у публічному секторі.

Угорщина

Іншим шляхом здійснювалося реформування ДВФК в Угорщині. Ще на початку реформ у 2002 році було прийнято **відповідний закон**, розроблені методики з **внутрішнього аудиту** та розпочато практичне запровадження нової професії "внутрішній аудитор". Проте, як **виявилось пізніше, це було помилкою, тому що створенню належної системи внутрішнього контролю, дієвість якої повинен оцінювати внутрішній аудит, увага практично не приділялась.** Як наслідок, новостворені служби внутрішнього аудиту практично не мали поля для діяльності і змушені були на першому етапі замість здійснення оцінки ефективності діючої системи внутрішнього контролю в органах державного сектора, **фактично самі будувати такі системи.** Тому в подальшому акценти було змінено — **розроблено стандарти та посібники з внутрішнього контролю**, навчальні програми з внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту.

У 2016 році було змінено законодавство. Міністерство національної економіки за останні кілька років опублікувало кілька посібників / інструкцій з **внутрішнього контролю**. У зв'язку з законодавчими змінами з'явилася необхідність оновити та розширити зміст чотирьох директивних документів з метою створення наближеною до реальності дорожньої карти з даного напрямку діяльності. Підготовка документа «**Стандарти державного внутрішнього контролю і методичні вказівки**» переслідувала дві мети: з одного боку, документ був націлений на систематизацію обов'язків системи внутрішнього контролю і пов'язаних з нею очікувань; а з іншого боку, він повинен був стати джерелом практичної консультативної допомоги для різних контрольних елементів структури. Стандарти були створені для того, щоб вказати керівнику державної бюджетної організації і фахівцям, які саме основоположні принципи необхідно враховувати при формуванні системи внутрішнього контролю організації.

Головною метою було розробка директивних документів, придатних для всіх видів організацій, наприклад, міністерств, центральних відомств, **місцевих органів управління**, які різняться за розміром, бюджетом та сферою діяльності.

Існують особливості впровадження системи внутрішнього контролю для різних організацій. Встановлено, що структура системи внутрішнього контролю для відповідного органу повинна спиратися на конкретні правові приписи. Наприклад, є правові вимоги, що визначаються відносно об'єктів управління на центральному рівні, діапазону діяльності, особливостей управління, розмірів(обсягів) бюджету і організації. Однак, якщо організація не підпадає під конкретні законодавчі вимоги, вона може скористатися документом як інструкцією і виконати її відповідним чином. Наприклад, **місцеві органи державного управління можуть скористатися послугами консультанта по інтеграції системи внутрішнього контролю у їх діяльність**, що вважається передовою практикою для будь-якої організації.

У рамках проведення реформи державного внутрішнього фінансового контролю важливим питанням є навчання та сертифікація внутрішніх аудиторів. Щодо цього, то **в Угорщині у рамках спільного проекту з ЄС** створено **навчальний центр** для підготовки внутрішніх аудиторів. Слід зазначити, що прийнятий в Угорщині закон дозволяє займатися цим видом діяльності лише сертифікованим спеціалістам, які пройшли навчання в центрі. **Навчальний центр надає послуги з підготовки внутрішніх аудиторів для державного сектора**. Пройти навчання та отримати сертифікати в центрі можуть як внутрішні аудитори державного сектора, так і інші претенденти. Проте за рахунок держави оплачується навчання лише державних службовців. Якщо це аудитор приватного сектора або такий, що бажає отримати додатковий курс, він може навчатися за власний рахунок чи за рахунок роботодавця. На початку діяльності Навчального центру **ЄС забезпечувало фінансування організації системи навчання** (підготовка навчальних планів, тренінги для тренерів тощо). Стратегію навчання розробляло безпосередньо ЦПГ, а **навчальні програми — Ернст- & Янг**, які виграли відповідний тендер. Навчальний процес складався з 16 модулів (фінансовий менеджмент, закупівлі, фінансовий контроль та ін.). Термін навчання складав 60 днів, після завершення яких слухачі склали іспити. Передбачено було також дистанційне навчання через мережу Internet. Сертифікацію може пройти лише той фахівець, що має вищу освіту фінансового – економічного спрямування та стаж роботи з внутрішнього аудиту не менше 2 років. Слід зазначити, що сертифіковані аудитори обов'язково повинні проходити курс підвищення кваліфікації в зазначеному Центрі раз на 2 роки. На даний час в Угорщині здійснюється робота щодо запровадження спеціалізованих курсів у вищих навчальних закладах. **Особливістю є те, що ЦПГ Угорщини веде реєстр внутрішніх аудиторів**, у якому відслідковується обов'язкове проходження аудиторами підвищення кваліфікації.

Таким чином, на Центральний підрозділ гармонізації Угорщини покладено повноваження щодо створення і розвитку державного внутрішнього фінансового контролю, **у т.ч. і для місцевих органів управління**, реалізації вимог нормативно-правових актів, навчання і сертифікації внутрішніх аудиторів для публічного сектора, ведення реєстру внутрішніх аудиторів, підвищення кваліфікації.

Румунія

Особливість розподілу функції внутрішнього аудиту в органах місцевого самоврядування

Румунія при впровадженні державного внутрішнього фінансового контролю **на місцевому рівні** запровадила централізований підхід.

Далі представлено румунський досвід у цій сфері, визначено переваги такого підходу та проблемні питання, які потребують вирішення. При цьому слід зазначити, що і на державному і на місцевому рівнях повноваження щодо всього комплексу питань у сфері державного фінансового контролю належать Центральному підрозділу гармонізації.

Згідно з нормативно-правовою базою Румунії, кожна державна організація повинна мати спеціальний підрозділ, що складається як мінімум з двох співробітників, які забезпечують виконання функції внутрішнього аудиту.

Це вимога не є проблемою для більшості центральних органів управління. В органах місцевого управління, де спостерігається недовлік ресурсів (матеріальних, фінансових, кадрових), ситуація інша. Для забезпечення підтримки керівників у створенні цих підрозділів діюча нормативно-правова база передбачає співробітництво декількох місцевих органів. Один з них може бути організатором, або організаційна роль доручається об'єднаній структурі, створеній спільно даними органами. Таким чином, співробітництво у цій сфері зводиться до спільного створення і використання функції внутрішнього аудиту та об'єднання необхідних для цього фінансових ресурсів.

Основною вимогою є наступне: необхідність забезпечити меншу, ніж у разі наявності окремих підрозділів внутрішнього аудиту, вартість забезпечення даної функції.

Система спільного користування внутрішнім аудитом (система кооперації) має ряд особливостей, визначених місцевим законодавством:

- кожен орган повинен мати щорічний і стратегічний план аудиту. Отже, всі ці плани об'єднуються в централізовані річний і стратегічний плани аудиту;

- внутрішні аудитори адміністративно підпорядковані керівництву об'єднаної структури. Відносно безпосередньої діяльності з внутрішнього аудиту, то вони підпорядковуються керівникам органів, що беруть участь у коопераційній схемі;

- звіти про внутрішній аудит передаються тільки тому керівнику установи, що перевіряється, і затверджуються ним;

- організаційні рішення щодо аудиторської діяльності приймаються одногосно: централізоване затвердження планів, затвердження фінансових ресурсів, збільшення / зменшення кадрового ресурсу, розширення умов коопераційного угоди, і т.д.

- по кожному органу випускається щорічний аудиторський звіт, а потім складається консолідований аудиторський звіт;

- існують особливі вимоги щодо конфіденційності.

Переваги спільного користування внутрішнім аудитом:

- невеликі державні органи отримують можливість використання функції внутрішнього аудиту;

- економія фінансових ресурсів - важливий фактор.

Недоліки, з якими зіткнувся Центральний підрозділ гармонізації:

- є труднощі в ухваленні рішень, у зв'язку з недостатньою залученістю всіх керівників органів, що беруть участь у коопераційній схемі;

- дефіцит кваліфікованих кадрів (аудиторів);

- недосконала нормативно-правова база у частині фінансового забезпечення;

- є необхідність більш активного залучення Центрального підрозділу гармонізації у професійну підготовку фахівців з внутрішнього аудиту.

Хорватія

У Хорватії реформування ДВФК розпочалося у 2004 році і здійснювалось у відповідності до двох Стратегій: реформування на центральному та регіональному рівнях.

У липні 2015 року був прийнятий і опублікований в Урядовому бюлетені (№78 / 15) новий Закон про систему державного внутрішнього контролю. Він урегулював діяльність державного внутрішнього контролю в Республіці Хорватії, а також відносини, обов'язки і повноваження різних осіб, які беруть участь в розробці систем внутрішнього контролю. До прийняття цього закону діяв прийнятий у 2006 році Закон про державний внутрішній фінансовий контроль, але його вимоги були зобов'язані виконувати лише бюджетні організації (державного, місцевого / регіонального рівнів). Новий закон в

обов'язковому порядку поширюється на всі компанії, зареєстровані в Реєстрі підприємств та інших юридичних осіб.

Нововведення Закону про систему державного внутрішнього контролю у Хорватії представлено далі:

- законом встановлюється відповідальність керівника організації (головного керуючого, директора, ради директорів) за створення системи внутрішнього контролю і керівників структурних підрозділів організації за створення систем внутрішнього контролю в рамках їх повноважень;
- закон регулює обов'язки керівника організації зі створення і забезпечення належних умов для реалізації завдань внутрішнього аудиту;
- всі бюджетні установи зобов'язані подавати інформацію про створення підрозділу внутрішнього аудиту у Міністерство фінансів для ведення останнім реєстру;
- внутрішній аудит може проводити лише атестований фахівець. Для проведення державного внутрішнього аудиту аудитор повинен мати професійну атестацію міністра фінансів або володіти сертифікатом атестованого внутрішнього аудитора, виданим професійними організаціями.

На підставі Закону були прийняті наступні інструкції, в яких більш детально роз'яснюються положення закону:

- Інструкція по державному внутрішньому контролю (Урядовий бюлетень № 58/16);
- Інструкція по державному внутрішньому аудиту (Урядовий бюлетень № 42/16).

Тоді як Закон визначає компоненти системи внутрішнього контролю, засновані на Міжнародному механізмі внутрішнього контролю (COSO), Інструкція по державному внутрішньому контролю визначає механізм розвитку системи внутрішнього контролю, який розкриває п'ять взаємопов'язаних компонентів внутрішнього контролю (контрольна середовище, управління ризиками, контрольні заходи, інформація та комунікація, моніторинг та оцінка). Крім того, **по кожному з компонентів повинні бути розроблені методи, принципи і процедури, які являють собою ключові вимоги внутрішнього контролю**. Ці вимоги мають виконуватися усіма бюджетними установами у ході їх діяльності; вони також є орієнтиром для бюджетних установ у впровадженні та розвитку системи внутрішнього контролю.

Впровадження нових вимог законодавства і вдосконалення роботи внутрішніх аудиторів здійснюється за допомогою Проекту партнерства «Подальше розвиток системи внутрішнього контролю і методології роботи на період з лютого 2017р. по лютий 2018 г. », що фінансується Європейським Союзом. Одним з результатів Проекту та ЦПГ має бути прийняття оновлених директивних документів по системі внутрішнього контролю для бюджетних установ.

Нідерланди

Структура і функції центрального підрозділу гармонізації з внутрішнього аудиту Королівства Нідерланди (Джерело - Звіт про результати навчального візиту делегації ДАС до Королівства Нідерланди, офіційний сайт Державної аудиторської служби).

На відміну від класичної теорії ДВФК, згідно з якою ЦПГ поєднує функції координації, як у сфері запровадження системи внутрішнього контролю в органах державного сектору, так і створення і функціонування в них служб внутрішнього аудиту, у Голландії функції ЦПГ розмежовані і розподілені між повноваженнями відповідних органів державної влади.

Так, власне ЦПГ перебуває у складі Міністерства фінансів Голландії (що відповідає поняттям Єврокомісії). Воно реалізує функції визначення загальнодержавної стратегії фінансового управління і контролю, підготовки нормативно-правової бази та методології у цій сфері, а також координації діяльності децентралізованих підрозділів підтримки фінансового управління і контролю лише у міністерствах. Одним із пріоритетів діяльності цього підрозділу на сьогодні є **уніфікація підходів до визначення політичного/стратегічного циклу, який необхідно впровадити в діяльність всіх міністерств**. Крім того, ЦПГ Мінфіну визначає стратегічні принципи та формує законодавчу базу у сфері регулювання діяльності із внутрішнього аудиту.

Водночас частину класичних функцій ЦПГ, що пов'язані із **підготовкою методології реалізації функції внутрішнього аудиту, координацією та здійсненням оцінки якості цієї функції, делеговано відповідному підрозділу у складі CGAS** (центральна урядова аудиторська служба при Мінфіні), який періодично звітує перед ЦПГ Мінфіну.

У Центральній урядовій аудиторській службі (CGAS) повноваження щодо контролю муніципалітетів відсутні. Такий контроль здійснюється незалежними комерційними аудиторськими фірмами на підставі укладених угод та оплачується безпосередньо муніципалітетами. При цьому CGAS(центральною урядовою аудиторською службою при Мінфіні)також укладаються угоди з такими фірмами, у яких визначено, що саме (напрями, питання тощо) аудиторські фірми мають перевіряти в муніципалітетах.

Особливістю досвіду Нідерландів у сфері **внутрішнього аудиту** є наступне. З 2012 року з метою підвищення незалежності та об'єктивності функції внутрішнього аудиту **децентралізовані підрозділи 11 міністерств були добровільно об'єднані та утворено Центральну урядову аудиторську службу.** У цьому контексті в Голландії (аналогічні моделі використано також у Бельгії та Швеції), чистоти теорії ДВФК у розумінні Єврокомісії не дотримано. Проте, на думку голландської сторони, доцільно пристосовувати та адаптувати європейську модель ДВФК до вітчизняних умов.

Функцію ж підготовки кадрів та оцінки кваліфікаційної відповідності внутрішніх аудиторів делеговано Міністерству внутрішніх справ Королівства Нідерланди (яке поєднує функції вітчизняних Нацдержслужби та частково Мінекономіки). При цьому відповідальні фахівці ЦПГ Мінфіну та CGAS є у складі кваліфікаційних комісій та залучаються до підготовки начальних програм, тестів, проведення тренінгів.

У Нідерландах головний принцип розмежування повноважень на державному рівні - функції реалізуються тим державним органом, який має відповідні повноваження, навикі і досвід, - головне належне функціонування системи на рівні держави.

Грузія

Грузія як і більшість країн Східного партнерства прийняла Закон «Про державний внутрішній фінансовий контроль (09.12.2011 № 5447). Цей Закон регулює порядок, принципи впровадження системи державного внутрішнього фінансового контролю **у державному секторі.**

Суб'єкти внутрішнього аудиту створюються у: міністерствах, автономних республіках, **у виконавчих органах місцевого самоврядування на підставі рішення сесії відповідної ради** (ст.4). Встановлена норма стосовно менеджерської підзвітності у випадку роботи над бюджетною програмою або проектом декількома установами або структурними підрозділами. Передбачено заздалегідь письмове узгодження питання щодо сфери підзвітності кожного з них (ст.7).

У Законі є окремий розділ, присвячений центральному підрозділу гармонізації (ЦПГ) - ст.27.

Основні норми цієї статті Закону стосовно діяльності ЦПГ, який має назву «Центр гармонізації, наведено далі:

1.Центр гармонізації забезпечує координацію і гармонізацію як внутрішнього аудиту, так і фінансового управління і контролю як для державного, так і місцевих бюджетів; **центр гармонізації підзвітний уряду Грузії.**

2. Центр гармонізації забезпечує:

- а) **оновлення стратегії і методології** внутрішнього аудиту державного сектора;
- б) розробку практичних посібників і вказівок для суб'єктів внутрішнього аудиту;
- в) розробку, подальше оновлення і вдосконалення кодексу етики внутрішніх аудиторів;
- г) **створення, подальше оновлення і вдосконалення** відповідних стандартів і методології для формування системи внутрішнього аудиту, фінансового управління і контролю;
- д) встановлення і координацію міжнародних відносин з міжнародними організаціями в області внутрішнього аудиту, органами внутрішнього аудиту державного сектору іноземних держав;
- е) періодичне проведення навчальних / практичних семінарів та тренінгів для співробітників під розділі аудиту та осіб, відповідальних за фінансове управління і контроль, їх підтримку і координацію їх діяльності;

ж) розробку інструкцій для суб'єкта внутрішнього аудиту, в тому числі -про **визначення мінімального кадрового ресурсу, що підлягає затвердженню суб'єктом внутрішнього аудиту**, і кваліфікаційних вимог до нього, правил конфлікту інтересів внутрішнього аудитора, гарантії якості внутрішнього аудиту і вимог до звітності внутрішнього аудиту;

з) оцінку і моніторинг виконання законодавства, що регулює внутрішній аудит, стандартів внутрішнього аудиту, методології внутрішнього аудиту і інших інструкцій по керівництву;

і) організацію регулярних зустрічей і дискусій з питань стратегії внутрішнього аудиту, методології внутрішнього аудиту та здійснення внутрішнього аудиту в державному секторі;

к) розгляд до 30-го квітня кожного року складеного секретаріатом **консолідованого річного звіту** про розвиток державної системи внутрішнього фінансового контролю.

При центрі гармонізації створюється секретаріат, здійснення безперешкодної діяльності та організаційно-матеріальну підтримку забезпечує Міністерство фінансів Грузії.

До складу секретаріату входять співробітники системи Міністерства фінансів Грузії, з рішенням міністра фінансів Грузії- також інші особи. Склад секретаріату затверджується індивідуальним адміністративно-правовим актом Міністра фінансів Грузії.

Молдова

В останні роки Молдовою вжито заходів щодо створення умов для впровадження системи державного внутрішнього фінансового контролю в повному комплексі, а саме :

1) встановлена законодавча база шляхом:

А) прийняття:

- Закону № 181 від 25 липня 2017 року «Про публічні фінанси і бюджетно-податкову відповідальність;

- Закону № 229 від 23 вересня 2010 «Про державний внутрішній фінансовий контроль»**(його дія розповсюджується і на органи місцевого публічного управління. Встановлено, що на рівні органів публічного управління другого рівня, мінімальна чисельність внутрішніх аудиторів складає 2 штатні одиниці)**

Б) затвердження:

- Типового Положення про діяльність фінансових служб;

- Національних стандартів внутрішнього аудиту;

- Національних стандартів внутрішнього контролю, методології та посібників щодо їх застосування.

Також встановлено системи самооцінки і звітності про діяльність як для внутрішнього аудиту, так і для внутрішнього управлінського контролю;

2) створено 92 підрозділів внутрішнього аудиту в публічному секторі, в яких працюють 116 внутрішніх аудиторів; 46 з них мають кваліфікаційні сертифікати;

3) встановлена основна відповідальність фінансових служб і відповідальність, специфічна для внутрішнього управлінського контролю, яка інтегрована до внутрішніх положень про організацію та функціонування підрозділів в більшості органів центрального публічного управління і **в деяких органах місцевого публічного управління другого рівня. Перший рівень органів публічного управління за висновками Мінфіну запровадив систему ДВФК за попередньою Стратегією;**

4) розроблена перша Програма безперервного професійного розвитку внутрішніх аудиторів, впроваджені модулі та навчальні матеріали як для менеджерів, так і для внутрішніх аудиторів, проведені семінари з навчання та інформування. Також закладені основи національної системи сертифікації внутрішніх аудиторів.

У 2018 році було прийнята Постанова уряду про затвердження Програми розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на 2018-2020 роки і План дій щодо її впровадження (від 02.02.2018 № 124).

Визначено, що реформа державного внутрішнього фінансового контролю залежить і знаходиться під безпосереднім впливом рішень і впровадженням **реформи державного управління і реформи управління публічних фінансів**; вона буде здійснюватися на основі ретельного аналізу поточної ситуації і спілкування з усіма зацікавленими сторонами з метою задоволення їх вимог.

Мета реформи – впровадження нової системи державного фінансового контролю, що полягає у побудові ефективної системи внутрішнього контролю у всіх організаціях, що беруть участь у виробництві суспільних благ або послуг, а також розвитку механізмів внутрішнього і зовнішнього аудиту.

З огляду на те, що основна **нормативна база була розроблена, виникла необхідність зосередитися на ідентифікації та/або створенні передових методів впровадження, а потім на їх поширенні в усьому громадському секторі.**

Зміцнення ДВФК планується досягти за допомогою:

1) створення умов, платформ і належних практик впровадження та/або розвитку державного внутрішнього фінансового контролю в рамках міністерств та інших центральних галузевих органів публічного управління, Національної компанії медичного страхування, муніципалітетів (Кишиніва, Бельців, Кахул);

2) поширення засвоєних уроків та передових національних практик у всьому громадському секторі, включаючи автономні суб'єкти, публічні суб'єкти, підвідомчі центральним органам публічного управління, а також органи місцевого публічного управління.

У Молдові, як і в інших країнах, норма щодо центральної гармонізації і координації державного внутрішнього фінансового контролю визначена у Законі «Про державний внутрішній фінансовий контроль» у 29 і 30 статтях. Ця діяльність є невід'ємною складовою ДВФК. Відповідальність за координацію і гармонізацію у цілому покладено на Міністерство фінансів, яка безпосередньо делегована ЦПГ у складі Мінфіну.
(Джерело: <http://lex.justice.md/viewdoc.php?action=view&view=doc&id=336794&lang=2>)

Створена Рада з питань державного внутрішнього фінансового контролю, як консультаційний орган при Мінфіні, яка буде здійснювати моніторинг і аналіз дій в рамках Програми, погоджувати проекти нормативно-правових актів, вивчати перешкоди і недоліки впровадження державного внутрішнього фінансового контролю, визначати ризики, представляти пропозиції щодо їх усунення, а також доповідати про досягнуті результати Міністру фінансів.

Отже, за результатами аналізу поточної ситуації у сфері ДВФК на місцевому рівні, розгляду міжнародних стандартів і кращих міжнародних практик встановлено наступне:

1) стратегічні рішення, що приймалися урядом України на протязі останніх 15 років, лише декларували наміри щодо запровадження на місцевому рівні системи внутрішнього контролю і аудиту відповідно до стандартів ЄС. Дослідженням встановлено відсутність запланованих результатів. За інформацією, що отримана Проектом LOGICA у лютому 2019 р. від місцевих органів влади, стан справ по впровадженню ДВФК на рівні місцевих бюджетів можна вважати негативним. Структурні підрозділи внутрішнього аудиту створено лише у 38 місцевих органах влади (в 6-ти обласних радах, 24-х міських, 5-х районних, 3-х ОТГ) із 7163, по яких надано інформацію, що складає 0,5 % від загальної кількості; - 39 розпорядниках бюджетних коштів місцевих бюджетів із 18657, по яких надано інформацію, що складає 0,4 % від загальної кількості;

Посади спеціалістів з внутрішнього аудиту введено лише у 42 розпорядниках бюджетних коштів (із 18657), а у 126 розпорядниках бюджетних коштів (із 18657) обов'язки з виконання функцій внутрішнього аудиту покладено на посадових осіб, які здійснюють інші функції, що є недотриманням положення постанови Кабміну від 28.09.2011 р. № 1001 (із змінами). Іншої інформації центральних державних органів стосовно розвитку ДВФК на місцевому рівні на їх офіційних сайтах не міститься.

2) з боку Проекту LOGICA у лютому 2019 р. (лист від 07.02.2019 № 98/07-02) надавались пропозиції Мінфіну до оновленого проекту Плану заходів по реалізації Стратегії управління державними фінансами у частині здійснення послідовних заходів по внутрішньому контролю та внутрішньому аудиту на рівні місцевих органів влади, зокрема: підвищення інституційної спроможності Департаменту, затвердження карти реформи. Пропозиції не знайшли підтримки з боку керівника Департаменту гармонізації державного внутрішнього фінансового контролю Мінфіну. Одним із причин цього, за поясненням керівника Департаменту, є відсутність у Положенні про Департамент гармонізації ДВФК відповідних повноважень стосовно місцевих

органів самоуправління, невизначеність рівня місцевих бюджетів, на яких слід впроваджувати систему ДВФК.

- 3) загалом в Україні прийнято і запроваджено на державному рівні базовий рівень законодавства з ДВФК. Нормативно-правові акти у сфері ДВФК (внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту) в цілому відповідають міжнародним стандартам і кращим міжнародним практикам ЄС за структурою документів, дотриманням принципів. Втім норми Постанови Кабміну від 12.12.2018 р. № 1062 стосовно утворення підрозділу ВА, зокрема **в органах місцевого самоврядування, носять рекомендаційний характер;**
- 4) нормативно-правовими актами встановлені основні повноваження центральних державних органів України у сфері ДВФК, які узагальнено можна об'єднати за наступними напрямками діяльності: спрямування, координація і контроль діяльності державних органів з ДВФК; формування і реалізація державної політики у сфері ДВФК; розроблення проектів законів, інших нормативно-правових актів з питань , відомчої методики з питань ДВФК; здійснення контролю за станом внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту (або перевірка функціонування системи внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту або оцінка функціонування систем внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту); звітність з внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту;
- 5) відповідно до нормативно-правових актів України (БКУ, Положення про Мінфін) **головну роль** у забезпеченні державної політики у сфері ДВФК та її реалізації на державному і **на місцевому рівнях здійснює Мінфін України**, а саме Департамент гармонізації ДВФК(ЦПГ). **Відмінністю у діяльності Департаменту гармонізації ДВФК від аналогічних структур (ЦПГ) в інших країнах є те, що його координуюча діяльність по реалізації нормативно-правових актів обмежена державним бюджетом і обласним рівнем місцевих бюджетів, де вже створені структурні підрозділи внутрішнього аудиту.** На інших рівнях місцевого бюджету реалізація нормативно-правової бази з ДВФК відбувається за відсутності координації цього процесу з боку Мінфіну. Втім основні завдання Мінфіну, що визначені Положенням про Мінфін (Постанова КМУ від 20 серпня 2014 р. № 375), передбачають забезпечення формування та реалізації державної політики у сфері державного внутрішнього фінансового контролю без будь-яких обмежень.
- 6) Інші вищезазначені нормативно-правовими актами повноваження здійснюються: Кабміном, ДАС, Рахунковою палатою. Більшість їх повноважень у сфері ДВФК дублюються(зокрема. контроль за станом ВК і ВА); деякі - не виконуються(зокрема, звітування, оцінка ВК і ВА) або здійснюються за різними механізмами. Причиною такого стану справ є : відсутність з боку вищих державних інституцій координації і взаємодії щодо нормотворчої діяльності і прийняття (удосконалення) законодавства, яке підтримує здебільшого відомчі інтереси; недосконала законодавча база , зокрема термінологія у БКУ або взагалі її відсутність;
- 7) досвід інших країн по впровадженню ДВФК може бути для України прикладом щодо вирішення існуючих проблем, визначення послідовності заходів, тощо. Хоча системи ДВФК в країнах Європи мають відмінності, вони функціонують за схожими (стандартними) організаційними підходами і на підставі інструментів, що ґрунтуються на вимогах ЄС до управління державними фінансами та містяться у міжнародно визнаних стандартах (базових документах INTOSAI, міжнародного Інституту внутрішніх аудиторів (IIA)). За міжнародними принципами державний внутрішній фінансовий контроль складається із трьох базових складових: **1) внутрішнього контролю, 2) внутрішнього аудиту; 3) гармонізації і координації фінансового управління і контролю в установах публічного сектору з боку центрального органу влади.** Тому країни-члени ЄС та потенційні кандидати у ЄС повинні дотримуватися принципів, сформульованих у розділі 28 Acqui Communitai «Фінансовий контроль» стосовно ДВФК. Принципи поширюються на контроль, **здійснюваний центральними(державними) та місцевими урядовими установами. Радою Європи і Комітетом міністрів ЄС запропоновано країнам ЄС враховувати Керівні принципи для органів місцевої і регіональної влад, ухвалених Рекомендацію(Rec(2004) від 08.01.2004 р. на засіданні № 867 «Про фінансове й бюджетне управління на місцевому й регіональному рівнях»;** вони передбачають розробку та впровадження у загальну **практику**

діяльності місцевих органів влади функцію внутрішнього аудиту, оцінку ефективності внутрішнього контролю і застосування зовнішнього аудиту;

- 8) за висновками міжнародних експертів і кращого міжнародного досвіду перед тим, як починати процес розбудови державного внутрішнього фінансового контролю, першим кроком повинно стати утворення центрального підрозділу гармонізації (ЦПГ), відповідального за розробку політики державного внутрішнього фінансового контролю, нормативно-правової бази(стандартів) та їх впровадження; другим кроком - створення системи внутрішнього контролю, а третім кроком - створення системи внутрішнього аудиту. Така послідовність дій визначається, виходячи з того, що здійснення оцінки ефективності діючої системи внутрішнього контролю в органах державного сектора здійснюється внутрішніми аудиторами. За відсутності системи внутрішнього контролю внутрішнім аудиторам немає предмета оцінювання. У протилежному випадку матимемо постійну проблему "розриву" між результатами роботи внутрішніх аудиторів і її оцінками з боку керівництва, що не сприятиме ефективній імплементації функції внутрішнього аудиту в органах державного й комунального секторів.
- 9) у більшості країн центральний підрозділ гармонізації (ЦПГ) знаходиться у складі Мінфіну(Албанія, Румунія, Молдова, Угорщина) і відповідає за реалізацію державної політики і на рівні місцевих бюджетів; порядок визначення чисельності підрозділів внутрішнього аудиту здебільшого встановлюється централізовано і закріплюється на законодавчому рівні (Румунія, Грузія, Молдова, Хорватія). В інших країнах центральний підрозділ гармонізації (ЦПГ) є окремою установою, створеною при Мінфіні. При цьому в Грузії ЦПГ підпорядкований уряду, а у Хорватії - Мінфіну. Особливістю діяльності ЦПГ Нідерландів є наступне: а) ЦПГ не відповідають за впровадження системи ДВФК на місцевому рівні. Внутрішні аудити у Нідерландах здійснюються незалежними комерційними аудиторськими фірмами на підставі укладених угод та оплачується безпосередньо муніципалітетами; б) функцію підготовки кадрів та оцінки кваліфікаційної відповідності внутрішніх аудиторів делеговано Міністерству внутрішніх справ Королівства Нідерланди.

3. Загальні висновки

Для вирішення існуючих проблем у виконанні повноважень органами державного фінансового контролю, у т.ч. ДВФК, і механізмах їх здійснення, а також для забезпечення розвитку цієї сфери діяльності на місцевому рівні відповідно до міжнародних стандартів і міжнародних зобов'язань України, рекомендується наступне:

Щодо зовнішнього державного фінансового контролю:

- створити координаційну раду на вищому рівні із залученням до неї широкого кола представників від державних інституцій законодавчої і виконавчої влади, міжнародних експертів і практиків для вирішення комплексу питань з удосконалення системи державного фінансового контролю на місцевому рівні, а саме стосовно: розмежування повноважень між державними інституціями, удосконалення діючої нормативно-правової бази або розробки нової, встановлення ризик - орієнтовного планування контрольних заходів, забезпечення бази даних та обміну інформацією для відповідної координації діяльності зовнішніх органів державного фінансового контролю і внутрішніх аудиторів тощо;**
- здійснити оцінку завдань, отриманих та очікуваних результатів існуючих урядових стратегій (концепцій) у частині розвитку державного фінансового контролю, у т.ч. внутрішнього, на місцевому рівні, гармонізувати їх завдання, виконавців, індикатори виконання на короткострокову, середньострокову і довгострокову перспективу розвитку з урахуванням міжнародних стандартів і міжнародних зобов'язань України, у подальшому забезпечити постійний комплексний моніторинг виконання і звітування;**

3. **здійснити функціональну оцінку повноважень ДАС для визначення або посилення її спроможності забезпечувати зовнішній аудит відповідно до міжнародних стандартів INTOSAI та ISSAI, у т.ч. на рівні місцевих бюджетів, з метою визначення сильних та слабких сторін ДАС, її можливостей та ризиків, пріоритетних напрямів розвитку ДАС;**
4. **підготувати та прийняти зміни до БКУ та інших нормативно-правових актів у частині визначення термінології з питань державного фінансового контролю, у т.ч. внутрішнього, механізмів їх забезпечення тощо з урахуванням міжнародних стандартів і міжнародних зобов'язань України у цій сфері; відійти від практики розроблення точкових змін до національного законодавства і прийняти системоутворюючі нормативно-правові акти, які враховують цілі, завдання та увесь комплекс вимог законодавства ЄС у сфері державного фінансового контролю, у т.ч. зовнішнього аудиту і внутрішнього фінансового контролю;**
5. **розробити дорожню карту реформи державного фінансового контролю, у т.ч. внутрішнього, стосовно місцевих бюджетів, яка би включала завдання і заходи інституційного характеру(зокрема, перегляду повноважень органів державного фінансового контролю) удосконалення нормативно-правової бази, методології, запровадження на постійній основі навчання персоналу тощо з урахуванням міжнародних стандартів і практик.**

Щодо ДВФК

- **здійснити оцінку поточного стану справ реалізації політики ДВФК на рівні місцевих бюджетів, визначити проблеми і ризики, зокрема щодо:**
- інституційної спроможності Департаменту гармонізації державного внутрішнього фінансового контролю Мінфіну забезпечувати у повному обсязі реалізацію державної політики ДВФК на рівні місцевих бюджетів;
- можливості та ефективності реалізації у повному обсязі основних засад із запровадження децентралізованого внутрішнього аудиту і внутрішнього контролю місцевими органами влади **на всіх рівнях** місцевих бюджетів відповідно до вимог нормативно-правових актів;
- затвердити дорожню карту реформ та/або Стратегію із впровадження системи ДВФК на місцевому рівні, завдання і заходи яких будуть відповідати вимогам міжнародних стандартів і кращому міжнародному досвіду у цій сфері, направлені на удосконалення нормативно-правової бази, організації та поетапному впровадженні ДВФК, навчанні та підвищенні кваліфікації представників місцевих органів влади;
- залучити експертів «LOGICA» для участі у розробці і реалізації реалістичної дорожньої карти реформ та/або стратегії впровадження системи ДВФК на місцевому рівні;
- проаналізувати відповідність повноважень структурних підрозділів Мінфіну, зокрема Департаменту по гармонізації ДВФК, Департаменту місцевих бюджетів основним завданням Мінфіну, що визначені Положенням про Мінфін (Постанова КМУ від 20 серпня 2014 р. № 375) і встановити відповідальних за реалізацію політики по ДВФК на рівні місцевих бюджетів з урахуванням кращої міжнародної практики ЄС;
- передбачити у планах діяльності Мінфіну, Стратегії управління державними фінансами та оновленого Плану заходів по її реалізації або інших розпорядчих документах завдання і заходи щодо впровадження ДВФК на рівні місцевих бюджетів, забезпечити їх відповідність міжнародним зобов'язанням України і вимогам законодавства;
- здійснювати на постійній основі підготовку кадрів на рівні місцевих бюджетів, їх навчання з питань організації ДВФК, реалізації нормативно-правової бази з ДВФК за участі міжнародних і національних експертів;
- створити платформу для найкращого обміну між внутрішніми аудиторами даними, найкращими практиками та ідеями для вдосконалення діяльності на рівні місцевих бюджетів;
- підвищити рівень відповідальності державних органів і посадових осіб за виконання завдань та заходів у сфері ДВФК у встановлені терміни та їх якість.

