

МОДЕРНІЗАЦІЯ МЕХАНІЗМІВ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ТА АУДИТУ ЯК СКЛАДОВИХ АНТИКОРУПЦІЙНОЇ ПОЛІТИКИ

Анотація

Визначено та проаналізовано основні показники державного фінансового контролю та аудиту у 2017 році. Визначено ключові ризики в системі державного контролю та аудиту. Обґрунтовано напрями їх зниження та забезпечення ефективності в контексті ліквідації корупційних ризиків та підвищення рівня фінансової безпеки держави.

МОДЕРНІЗАЦІЯ МЕХАНІЗМІВ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ТА АУДИТУ ЯК СКЛАДОВА АНТИКОРУПЦІЙНОЇ ПОЛІТИКИ

Необхідність реформування системи державного фінансового контролю узгоджується з такими стратегічними документами, як: середньостроковий план пріоритетних дій Уряду до 2020 року, затверджений розпорядженням Кабінету Міністрів України № 275 від 3 квітня 2017 р.; Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України № 142 від 8 лютого 2017 р.; Стратегія сталого розвитку “Україна - 2020”, схвалена Указом Президента України № 5 від 12 січня 2015 р.

Статтею 346 Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом (ЄС) визначено, 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, економності, ефективності та результативності.¹

Ключовими інституціями фінансового контролю за управлінням державними (місцевими) ресурсами та їх використанням є державний фінансовий контроль, який здійснюють органи Державної аудиторської служби України, уповноважені Кабінетом Міністрів України (урядовий контроль), державний зовнішній фінансовий контроль (аудит), який здійснює Рахункова палата від імені Верховної Ради України (парламентський контроль), та державний внутрішній фінансовий контроль, зокрема внутрішній контроль та внутрішній аудит, який забезпечується відповідно розпорядниками бюджетних коштів та підрозділом внутрішнього аудиту в бюджетній установі.

¹ Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством [...] Україна, Європейський Союз, Євратом [...]; Угода, Список, Міжнародний документ від 27.06.2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/984_011/page10.

Рахункова палата України та органи Державної аудиторської служби України здійснюють контроль від імені різних гілок влади, проте наділені подібними повноваженнями в окремих сферах контролю за станом управління та використання державних (місцевих) ресурсів, що є одним із факторів впливу на поширення корупції в Україні. Втім, слід зазначити, що тривалий час має місце дублювання функцій цих установ, що певним чином негативно впливає на стан ефективності державного фінансового контролю.

Наявність в Україні схожих повноважень в органів, які здійснюють контроль від імені різних гілок влади у різних сферах контролю, є негативною практикою. Тоді як у провідних країнах світу, де ефективно функціонує система фінансового контролю, зокрема Королівстві Нідерланди, Сполучених Штатах Америки, наявність подібних або практично однакових повноважень в органів фінансового контролю, які здійснюють контроль від імені різних гілок влади, за умови мінімізації дублювання в практичній діяльності контрольних заходів, розглядається як система стримувань та противаг, що забезпечує принцип прозорості і результативності контролю, а також є стимулом для ефективної взаємодії таких органів.² Нагальним питанням нині є вирішення питання щодо дублювання подібних повноважень між Рахунковою палатою та Державної аудиторської служби України є важливим та одним із пріоритетних завдань країни в умовах євроінтеграції.

Проведення оцінки результатів фінансового контролю та аудиту Рахункової палати України та Державної аудиторської служби України дали змогу констатувати наступне.

² Про схвалення Концепції реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового [...] КМУ; Розпорядження, Концепція від 10.05.2018 № 310-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/310-2018-%D1%80>

1. Результати діяльності Рахункової палати України.

Відповідно до статті 98 Конституції України та частини першої статті 1 Закону України "Про Рахункову палату"³ Рахункова палата від імені Верховної Ради України здійснює контроль за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням. Повноваження, покладені на Рахункову палату Конституцією України, здійснюються через провадження заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту).

Змінами до Законом України "Про Рахункову палату" посилено незалежність Рахункової палати, як вищого органу аудиту і розширено її повноваження, включивши до їх складу аудит доходів державного бюджету. Позитивними змінами також є: проведення фінансових аудитів та аудитів ефективності відповідно до міжнародних стандартів; забезпечення доступу членів Рахункової палати до всіх баз даних, реєстрів та автоматизованих систем, функціонування яких фінансується з державного бюджету; публікація звітів про аудит, планів та рішень Рахункової палати на її веб-сторінці у форматі відкритих даних на постійній основі; оцінювання вразливості державних установ перед корупційними ризиками, а також механізмів контролю, спрямованих на зниження рівня таких ризиків; запровадження конкурсної процедури відбору членів Рахункової палати та посилення співпраці з Верховною Радою України.⁴

Рахунковою палатою України у 2017 році здійснено контроль бюджетів трьох років: 2016 року (виконаного бюджету), 2017 року (в ході поточного виконання) та 2018 року (на стадії формування проекту бюджету). Бюджети кожного фінансового року перебувають на одному з етапів трирічного циклу. Інтегрована до основних складових бюджетного процесу, така система контролю передбачає безперервний трирічний цикл контролю за

³ Закон України «Про Рахункову палату України» від 02.07.2015 № 576-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/576-19>

⁴ Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки Кабінет Міністрів України; Розпорядження, Стратегія від 08.02.2017 № 142-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/142-2017-%D1%80>.

формуванням та виконанням бюджетів кожного фінансового року, що реалізується на трьох послідовних стадіях: попередній контроль проекту бюджету, поточний контроль виконання бюджету та подальший контроль виконання бюджету, що мінімізує корупційні правопорушення.

За основними напрямками заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) Рахунковою палатою України за 2017 рік перевірено 635 об'єктів контролю, що в порівнянні з 2016 роком (644 об'єкти) менше на 9 перевірених об'єктів. Підготовлено і затверджено 95 звітів. Для складання звітів в 2017 році здійснено 638 контрольних-аналітичних та експертних заходів (складено актів і довідок). Слід зазначити, що відповідно до звітних даних за 2016-2017 роки, в середньому на аудит ефективності доводиться близько 100 звітів в рік, тоді як на фінансовий аудит тільки три звіти в рік, тобто всього 3 % із загальної кількості проведених аудитів.

Контрольно-аналітичними та експертними заходами виявлено, відповідно до статей 116 і 119 Бюджетного кодексу України, порушень і недоліків при адмініструванні доходів державного бюджету, а також порушень бюджетного законодавства (у тому числі нецільового використання коштів), неефективного використання коштів Державного бюджету України, на загальну суму 23,3 млрд грн, тоді як в 2016 році було виявлено порушень на суму 17,0 млрд грн, що на 6,3 млрд грн більше. Отже, сума виявлених порушень та недоліків зростає, що свідчить про низький рівень роботи підрозділів внутрішнього аудиту на об'єктах контролю та є одним із факторів впливу на поширення корупції в країні.

Виявлені порушення у 2017 році є такими: порушення адміністрування доходів – 10 млрд 339 млн грн; порушення бюджетного законодавства, у тому числі нецільове використання коштів становлять 6 млрд 124,6 млн грн; неефективне – 6 млрд 568,8 млн гривень.

Основними порушеннями та недоліками при адмініструванні дохідної частини державного бюджету, виявленими у 2017 році, були:

- недосконалість норм законодавства, що дає можливість господарюючим суб'єктам застосовувати схеми мінімізації платежів до бюджету (4 млрд 823 млн грн);

- неналежний контроль органів державної фіскальної служби (2 млрд 949 млн грн);

- недоплати до бюджету за результатами фінансово-господарської діяльності (2 млрд 253 млн гривень).

Аналізом контрольно-аналітичних заходів, проведених Рахунковою палатою України упродовж 2017 року, засвідчено, що більшість *порушень бюджетного законодавства* продовжують мати системний характер і повторюються із року в рік. Найбільш характерними за кількістю виявлених випадків та обсягами порушень у звітному році були порушення, які умовно можна класифікувати за такими узагальненими видами:

- використання коштів державного бюджету з порушенням чинного законодавства (2 млрд 494,9 млн грн);

- використання бюджетних коштів без належних нормативно-правових підстав (1 млрд 600,7 млн грн);

- планування з порушенням чинного законодавства та за відсутності правових підстав (1 млрд 517,4 млн грн);

- недотримання установлених порядку і термінів складання, затвердження і подання документів (234,9 млн грн);

- порушення під час здійснення закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти (62,8 млн грн);

- порушення, пов'язані з неналежним веденням бухгалтерського обліку (52,5 млн гривень).

Найбільш характерними видами *неефективного управління і використання державних коштів* та чисельними за кількістю виявлених випадків, як і в минулому році, були такі:

- втрати бюджету внаслідок прийняття необґрунтованих управлінських рішень (4 млрд 2 млн грн);

- неефективне управління коштами шляхом тривалого їх утримання без використання (711,7 млн грн);
- неефективне управління коштами, внаслідок чого їх було повернено до бюджету (584,5 млн грн);
- неефективне управління коштами через недоліки в плануванні (333,9 млн грн);
- неефективне використання коштів резервного фонду (300 млн грн);
- неефективне управління майном шляхом його утримання без використання (247,3 млн грн);
- неефективне використання коштів унаслідок необґрунтованих управлінських рішень (178,1 млн грн);
- неефективні витрати, пов'язані з розміщенням та виконанням державного замовлення (105,8 млн гривень).

Найпоширеніші *порушення бюджетного законодавства* за напрямками та сферами використання у 2017 році є наступні:

- управління державним майном (на суму 3154,3 млн грн);
- наука, освіта, культура і спорт (на суму 963,1 млн грн);
- державна підтримка енергетичного потенціалу, промисловості та виробничої інфраструктури (на суму 477,7 млн грн);
- охорона здоров'я (на суму 455,3 млн грн).

Враховуючи, що контрольними заходами виявляються сотні порушень у сфері надходження та використання публічних фінансів до правоохоронних органів за результатами проведених контрольних заходів Рахунковою палатою України до Генеральної прокуратури України було передано всього 20 матеріалів, які містили інформацію про результати 25 проведених контрольних заходів, при кількості перевірених об'єктів – 635. До Національної поліції України та її територіальних органів для вжиття заходів реагування надіслано 14 матеріалів, до Служби безпеки України – 4 матеріали.

Рахунковою палатою України надано рекомендації щодо виправлення і поліпшення ситуації, недопущення та запобігання різного роду порушенням і недолікам у майбутньому, а також щодо підвищення ефективності, результативності та економності використання коштів Державного бюджету України як у розрізі кожного напрямку використання бюджетних коштів, так і в цілому.

З рекомендацій, наданих Рахунковою палатою у 2016 році за результатами заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту), до кінця 2017 року на рівні 48,9 % було виконано повною мірою, ще 22 % – частково.

Подальший інституційний розвиток Рахункової палати ґрунтується на підвищенні ефективності та результативності незалежного зовнішнього державного фінансового контролю, імплементації міжнародних стандартів державного фінансового контролю, впровадженні нових його форм, методів і напрямів, мінімізації впливу на процеси поширення корупції. Розв'язання цих завдань можливе за умови здійснення наступних заходів:

- імплементація Рахунковою палатою України Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, в галузі зовнішнього аудиту;

- продовження конституційного процесу щодо розширення повноважень Рахункової палати відповідно до Міжнародних стандартів вищих органів фінансового контролю (ISSAI);

- проведення самооцінки доброчесності Рахункової палати за методологією IntoSAINT, що має стати вирішальним для збільшення довіри та престижу до вищого органу фінансового контролю з боку громадськості, Парламенту, Уряду, об'єктів контролю;

- впровадження нових підходів до системи планування контрольних заходів виходячи з положень Резолюції Генеральної Асамблеї ООН щодо цілей сталого розвитку на період до 2030 року;
- продовження імплементації в діяльність Рахункової палати міжнародних стандартів вищих органів фінансового контролю шляхом їх адаптації до чинного законодавчого поля діяльності Рахункової палати;
- участь у законодавчому врегулюванні, створенні та розбудові єдиної системи державного фінансового контролю в Україні;
- перегляд і актуалізація напрямів діяльності та методів організації здійснення аудиторського процесу;
- загальна координація та керівництво діяльністю робочої групи EUROSAI з аудиту коштів, виділених на попередження та ліквідацію наслідків катастроф;
- проведення паралельних, спільних і координованих міжнародних аудитів, що становлять спільні інтереси для Рахункової палати України та вищих органів фінансового контролю інших держав.⁵

Діяльність Рахункової палати на даний час найбільш наближена до міжнародних стандартів, однак мандатом Рахункової палати України не включено аудит власних надходжень органів місцевого самоврядування та доходів і видатків державних підприємств. Проведені аудити ефективності, не в повній мірі відповідають міжнародним стандартам. Рекомендації Рахункової палати в найбільших випадках мають 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.

Одним із ризиком щодо зволікання виконання поставлених завдань є відставання розвитку спроможностей від темпу інституційних реформ.

⁵Звіт Рахункової палати за 2017 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ac.rada.gov.ua/doccatalog/document/16755497/Zvit_RP_2017.pdf?subportal=main

2. Результати діяльності Державної аудиторської служби України.

Основним завданням для органів Державної аудиторської служби України є реалізація державної політики у сфері державного фінансового контролю та здійснення відповідних заходів, спрямованих на оцінку ефективного, законного, цільового, результативного використання та збереження державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, досягнення економії бюджетних коштів.

Загалом за результатами діяльності Державної аудиторської служби України за 2017 рік проведено понад 1,8 тисяч ревізій та перевірок, за результатами яких охоплено контролем понад 428 млрд 600 млн грн фінансових та матеріальних ресурсів та виявлено порушень фінансово-бюджетного законодавства, що призвели до втрат фінансових та матеріальних ресурсів, на загальну суму майже 2 млрд 3 млн грн, тоді як в 2016 році було виявлено порушень і недоліків на суму 2 млрд 600 млн грн, що на 300 млн грн менше.

Так контрольними заходами встановлено наступні порушення та недоліки :

- недоотримано фінансових ресурсів – на 642,9 млн грн (2016 рік – 1 млрд 290 млн грн);

- незаконні, нецільові витрати та недостачі – на 1 млрд 600 млн грн (2016 рік – 1 млрд 300 млн грн);

Забезпечено відшкодування втрат загалом на суму 788,0 млн грн (або 34,5 % з виявлених), тоді як в 2016 році забезпечено відшкодування на суму 611,5 млн грн, або лише на рівні 23,5 %, а саме:

- надійшло недоотриманих ресурсів – на 225,2 млн грн (2016 рік – 141,3 млн грн);

- відшкодовано та поновлено незаконних, нецільових витрат та недостач – на 562,8 млн грн (2016 рік – 471,2 млн грн).

З вищевикладеного свідчить, що в порівнянні з 2016 роком обсяг виявлених фінансових порушень від недоотримання фінансових ресурсів зменшився на 642,9 млн грн, тоді як обсяг виявлених незаконних, нецільових витрат та недостач здебільшого зріс на 300 млн гривень.

Рівень відшкодування протягом 2016-2017 років залишається низьким не зважаючи на те, що в 2017 році він зріс на 11 % .

За результатами проведених 287 державних фінансових аудитів охоплено дослідженням майже 63,9 млрд грн фінансових ресурсів та виявлено порушень та недоліків на загальну суму 11,2 млрд грн, в тому числі:

- фактів неефективного витрачання коштів та майна на суму 5,3 млрд грн,

- порушень, що спричинили втрати ресурсів та незаконне їх використання, на 5,9 млрд грн, встановлено резерви додаткових надходжень бюджетних коштів на 2,8 млрд гривень.

За результатами контролю у сфері закупівель здійснено аналіз майже 3,3 тисяч процедур закупівель загальним обсягом 49,9 млрд грн та попереджено порушень за результатами аналізу закупівель (без виходу на об'єкт контролю шляхом аналізу документів, розміщених в інформаційно-телекомунікаційній системі Prozorro та наданих замовниками на запити органів Держаудитслужби) на суму 16,8 млрд грн, з них відмінено конкурсні торги на суму 15,5 млрд грн та розірвано укладених договорів на 1,3 млрд грн.

Проведеними 65 перевітками державних закупівель, якими охоплено контролем понад 3,3 млрд грн фінансових ресурсів виявлено порушень, що призвели до втрат, на суму 154,8 млн гривень.

В рамках державного фінансового аудиту окремих господарських операцій охоплено контролем 45 об'єктів, під час якого охоплено дослідженням платежів на загальну суму 345,9 млрд грн та складено 946 довідок про ризикові операції та фінансові порушення, що можуть призвести чи призвели до незаконного та неефективного витрачання державних

ресурсів на суму понад 2,1 млрд грн; у 480 випадках надано рекомендації щодо попередження незаконного та неефективного використання ресурсів на стадії прийняття управлінських рішень на суму майже 1,9 млрд грн; виявлено 466 фактів фінансових порушень на суму 184,1 млн грн; попереджено незаконне та неефективне витрачання державних ресурсів на загальну суму понад 1 млрд грн, а також відмінено конкурсні торги на 632,3 млн гривень.

*У розрахунку на 1 перевірений об'єкт обсяг охоплених контролем фінансових та матеріальних ресурсів у 2017 році становив 235,9 млн грн, що у **1,2 рази** перевищує відповідний показник 2016 року.*

Натомість сума виявлених втрат ресурсів у середньому на одну ревізію/перевірку перевищує дані попереднього року та становить понад **1,2 млн гривень**.

Подано майже 1,3 тис. пропозицій щодо застосування фінансових санкцій до порушників фінансово-бюджетної дисципліни, з яких застосовано майже 1,1 тис., що в порівнянні з 2016 роком менше на 350 відповідних санкцій, зокрема: у 106 випадках призупинено бюджетні асигнування (2016 рік - 136), у 881 (2016 рік - 1194) – зупинено операції з бюджетними коштами та 98 (2016 рік - 114) об'єктам контролю – розпорядникам бюджетних коштів зменшено бюджетні призначення/асигнування на загальну суму майже 20,2 млн грн (2016 рік – 30,27 млн грн).

До **правоохоронних органів** передано майже 1,3 тис. матеріалів ревізій та перевірок, тоді як в 2016 році було передано на 151 матеріалів більше. За матеріалами проведених заходів державного фінансового контролю розпочато 577 (2016 рік – 669) досудових розслідувань, долучено до кримінальних проваджень 696 матеріалів таких заходів та складено **28 протоколів про вчинення корупційного діяння**.

За матеріалами органів державного фінансового контролю вручено 281 (2016 рік – 189) письмове повідомлення про підозру у вчиненні кримінального правопорушення.

Органами Державної аудиторської служби України задля спонукання об'єктів контролю до виконання вимог щодо усунення виявлених порушень пред'явлено 74 (2016 рік – 143) позови щодо відшкодування втрат фінансових і матеріальних ресурсів на загальну суму близько 28,0 млн грн (2016 рік – 62,2 млн грн), а також ініційовано 586 (2016 рік - 376) цивільних позовів перед органами прокуратури, об'єктом контролю або його органом управління, іншим державним органом.

До Державної служби фінансового моніторингу направлено **114** (2016 рік – 90) інформацій про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, на суму понад **933,7 млн грн.** (2016 рік – **4 271,5 млн грн.**)

За порушення фінансово-бюджетної дисципліни до адміністративної відповідальності притягнуто понад 4,1 тис. посадових осіб, загальна сума накладених адміністративних стягнень склала понад 1,1 млн грн; до дисциплінарної відповідальності притягнуто 845 (2016 рік - 1081) посадових осіб, з яких 141 (2016 рік – 134) – звільнено із займаних посад, до матеріальної – 583 (2016 рік – 771) особи; за результатами ревізій та перевірок, якими виявлені порушення⁶

Згідно звітних даних Державної аудиторської служби України виявлені фінансові порушення, що призвели до витрат зростають. Також, контрольними заходами виявляються такі порушення, як нецільове використання бюджетних, які відносяться до корупційних злочинів. Так, в 2016 році виявлено нецільових витрат державних ресурсів в сумі 163,4 млн грн, в 2017 році – 45,8 млн грн, що свідчить про покращення ситуації при використанні бюджетних коштів за їх цільовим призначенням та зменшення корупційних діянь з боку розпорядників коштів.

⁶ Звіти про результати діяльності Держаудитслужби та її територіальних органів за січень – грудень 2016 року, січень – грудень 2017 року [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/132220;jsessionid=B2CBB2F82A87817C3AE4B6D0A8DD7C>.

В свою чергу до порушників фінансової дисципліни застосовуються усі можливі заходи впливу, на посадових осіб об'єктів контролю складаються протоколи про адміністративну, дисциплінарну та кримінальну відповідальність, однак ситуація щодо наявності в державному секторі порушень і недоліків майже не змінюється.

Отже, основними причинами зростання та системності виявлених типових порушень є низька якість внутрішнього контролю та безвідповідальне ставлення з боку розпорядників бюджетних коштів та керівників підприємств, установ і організацій.

Низький рівень відшкодувань виявлених контрольними заходами фінансових порушень може свідчити про ігнорування посадовими особами об'єктів контролю на виконання законних вимог органів державного фінансового контролю та не повноту дій зі сторони органів Держаудитслужби.

В умовах реформування та з метою мінімізації впливу на діяльність суб'єктів господарювання в органах Державної аудиторської служби України впроваджено тенденцію щодо зменшення кількості проведених заходів державного фінансового контролю – з понад 4 тисяч у 2015 році до 2,2 тисяч у 2017 році, тобто у 1,8 рази.

Держаудитслужбою забезпечено зростання частки аудитів протягом 2017 року з 10,3 % до 13,2 % у загальній кількості заходів державного фінансового контролю. Однак, внаслідок відсутності доступу до всієї необхідної інформації та баз даних, заходи фінансового інспектування протягом 2017-2018 років не достатньою мірою ґрунтуються на ризикоорієнтованому відборі об'єктів з акцентуванням на серйозні порушення та шахрайство. Спроможність Державної аудиторської служби України щодо проведення спеціалізованих аудитів на теперішній час залишається низькою.

В рамках реформування системи державного фінансового контролю, Держаудитслужбою розроблено низку нормативно-правових

актів та інших документів, спрямованих на забезпечення розвитку та ефективного функціонування органів державного фінансового контролю, зокрема:

1. Розпорядженням Кабінету міністрів України від 03 квітня 2017 р. № 275 затверджено Середньостроковий план пріоритетних дій Уряду до 2020 року, де питання розвитку системи державного фінансового контролю включено окремим розділом.

2. З метою реформування системи державного фінансового контролю на центральному, регіональному та місцевому рівнях розпорядженням Кабміну від 26 квітня 2017 року № 334 внесено зміни до розпоряджень Кабінету Міністрів України від 8 серпня 2016 року № 612 і від 5 жовтня 2016 року № 803.

3. Доопрацьовано проект нової редакції Закону України «Про основні засади діяльності органів державного фінансового контролю» та проводяться узгоджувальні процедури із заінтересованими органами.

4. Розроблено проект постанови Кабміну «Про внесення змін до Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами» з метою його удосконалення та забезпечення однозначного тлумачення окремих положень.

5. Проводиться робота над оптимізацією методології аудиту.

6. Постановою Кабміну від 20 грудня 2017 р. № 1070 внесено зміни в додаток 1 до постанови від 05 квітня 2014 р. № 85 та скориговано граничну чисельність територіальних органів ДФК та центрального апарату.

7. У складі ДАСУ відповідно до наказів від 17.05.2017 № 110 та від 18.05.2017 № 111 створено два консультаційні органи – Рада по роботі із засобами масової інформації та Рада постійного професійного розвитку персоналу.

8. Затверджено Стратегію постійного професійного розвитку працівників Держаудитслужби на 2017-2020 роки (наказ ДАСУ від 21.09.2017 № 199).⁷

Проте, існують ймовірні ризики щодо перешкоджання виконання цих завдань, зокрема:

- відсутність налагодженого обміну інформацією між Держаудитслужбою та іншими державними органами та недостатність фінансування для автоматизації ризикоорієнтованого відбору об'єктів контролю;

- недостатність кадрового потенціалу для впровадження нових практик аудиту;

- незабезпечення окремими підрозділами проведення внутрішнього аудиту в тих установах, де він створений, ефективного виконання своїх функцій як інструменту з налагодження керівником ефективної системи внутрішнього контролю, спрямованої на запобігання порушенням бюджетного законодавства.

З 2017 року формування політики у сфері державного внутрішнього фінансового контролю здійснює Міністерство фінансів України. Для досягнення цілей, визначених у частині третій статті 26 Бюджетного кодексу України, та забезпечення відповідності процедур і механізму внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту у розпорядників бюджетних коштів міжнародним стандартам і кращим практикам ЄС та створення цілісної системи державного внутрішнього фінансового контролю у розумінні міжнародної практики на даний час здійснюються відповідні заходи. Водночас прогрес на сьогодні недостатній.

Така ситуація склалась через неналежну практичну реалізацію принципів управлінської відповідальності та підзвітності. Не свідомість керівників різних рівнів своєї відповідальності щодо забезпечення

⁷ Публічний звіт про діяльність Державної аудиторської служби України за 2017 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/doccatalog/document?id=137772>.

ефективного управління бюджетними коштами на всіх стадіях бюджетного процесу та не зрозумілість сутності державного внутрішнього фінансового контролю призводить до неефективності результативності здійснюваних реформ у боротьбі з правопорушеннями в економічній сфері, що має вплив на поширення корупції в Україні.

Згідно поставлених завдань на зміцнення та посилення ефективності внутрішнього аудиту, визначених Концепцією реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового, Міністерством фінансів України проводиться аналіз стану розвитку та функціональної спроможності підрозділів внутрішнього аудиту.

Так, відповідно до вимог пункту 6 Порядку утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України № 1001 від 28.09.2011 р. міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, обласні та Київська міська державні адміністрації надсилають Мінфіну копії затверджених піврічних планів діяльності з внутрішнього аудиту (та змін до них).

За результатами опрацювання поданих до Мінфіну копій затверджених планів на I та II півріччя 2017 року (та змін до них) та відповідної інформації, розміщеної на офіційних веб-сайтах органів, *встановлено наявність ряду типових недоліків та порушень при плануванні діяльності з внутрішнього аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади* (далі – ЦОВВ), обласних та Київській міській державних адміністраціях (далі – ОДА), зокрема:

- заплановані внутрішні аудити спрямовані на оцінку законності та достовірності звітності, правильності ведення бухгалтерського обліку,

дотримання актів законодавства, планів, процедур, контрактів з питань стану збереження активів та управління державним майном (тобто фінансові аудити та аудити відповідності). При цьому, дослідженню ефективності функціонування системи внутрішнього контролю, ступеня виконання і досягнення цілей, ефективності планування і виконання бюджетних програм, якості надання адміністративних послуг, виконання контрольних-наглядових функцій, завдань, визначених актами законодавства, а також ризиків, які негативно впливають на виконання функцій і завдань установи (тобто аудитам ефективності) приділяється менше уваги;

- формальний підхід до визначення критеріїв відбору об'єктів аудиту до плану. При відборі об'єктів аудиту в більшості випадках не використовувались такі критерії як надійність системи внутрішнього контролю; складність функцій/процесів в установі; репутаційна важливість для установи; рівень змін (наприклад, законодавчих, кадрових змін, змін у процесах та процедурах, які відбуваються в установі); можливість для зловживань тощо;

- порушення та недоліки при розрахунках щодо завантаженості внутрішніх аудиторів, формальність здійснення таких розрахунків;

- прорахунки у плануванні діяльності з внутрішнього аудиту мали наслідком невиконання планів та/або внесення змін до них, які призвели до повної зміни початкового варіанту плану або зміни понад половини запланованих об'єктів аудиту, тощо.⁸

На підставі проведеного аналізу Міністерством фінансів України надано рекомендації щодо дотримання вимог законодавства при реалізації установами завдань та функцій, бюджетних програм, наданні адміністративних послуг. При здійсненні контрольних-наглядових функцій надавати перевагу проведенню аудитів ефективності, що дозволить дослідити як відповідність нормам законодавства, так і оцінити ефективність,

⁸ Міністерство фінансів України лист від 15.01.2018 р. N 33040-06-5/1193 Щодо стану планування діяльності з внутрішнього аудиту [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://document.ua/shodo-stanu-planuvannja-dijalnosti-z-vnutrishnogo-auditu-doc333951.html>

результативність та якість виконання завдань, функцій, бюджетних програм, надання адміністративних послуг, здійснення контрольних-наглядових функцій, ступінь виконання та досягнення цілей, тощо.

Для подальшого розвитку та підвищення незалежності підрозділів внутрішнього аудиту Міністерству фінансів України необхідно підготувати пропозиції щодо пріоритетів розвитку та підвищення незалежності підрозділів внутрішнього аудиту.

Ризиками, що можуть перешкодити виконанню поставлених завдань, є:

- неможливість реалізувати проект міжнародної технічної допомоги з імплементації кращих практик для налагодження роботи підрозділів внутрішнього аудиту та проведення тренінгів для державних службовців;

- низька спроможність керівників різних рівнів до впровадження та розвитку внутрішнього контролю.

Проведений аналіз дає змогу зазначити, що на сучасному етапі важливими аспектами подальшого реформування системи державного фінансового контролю та аудиту і забезпечення їх ефективності та мінімізації корупційних діянь має стати розв'язання наступних задач, зокрема:

- реалізація положень Концепції реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю⁹;

- удосконалення положень законодавчої бази та формування методології для проведення органами Державної аудиторської служби України різних видів і форм державного фінансового аудиту: аудиту фінансової звітності, IT-аудиту, аудиту коштів (фондів і грантів) ЄС, аудиту інвестиційних проектів, аудиту державних (регіональних) цільових програм тощо через обмеженість запроваджених видів і форм аудиту в практику органів Державної аудиторської служби України; недосконалість методології

⁹ Про схвалення Концепції реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового [...] КМУ; Розпорядження, Концепція від 10.05.2018 № 310-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/310-2018-%D1%80>

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;

- започаткування співпраці з європейськими органами протидії фінансово-економічним правопорушенням (зокрема, Комісією ЄС з питань боротьби з шахрайством (OLAF));

- розширення заходів впливу органів Державної аудиторської служби України на несумлінних керівників органів державної влади, органів місцевого самоврядування, суб'єктів господарювання та порушників фінансової дисципліни, бюджетного законодавства, невиконання ними законних вимог;

- підвищення відповідальності розпорядників бюджетних коштів за впровадження та розвиток внутрішнього контролю для підвищення рівня усвідомлення сутності державного внутрішнього фінансового контролю та відповідальності за результати їх діяльності, зокрема перед суспільством;

- розширення доступу до інформаційних ресурсів (бази даних, реєстри, автоматизовані системи), зокрема через відсутність в окремих випадках або недосконалість механізму обміну інформацією між відповідними державними органами, брак ефективної взаємодії органів контролю між собою;

- підвищення рівня охоплення контролем місцевих бюджетів Рахунковою палатою України та органами Державної аудиторської служби України;

- зміна системи навчання та підвищення кваліфікації державних аудиторів, упровадження у вітчизняну практику міжнародних підходів постійного професійного розвитку, збільшення ресурсів на зазначені цілі, активне залучення міжнародних донорських організацій.

Отже, виконання основних завдань сприятиме побудові в країні цілісної та ефективної системи державного фінансового контролю, що призведе до зміцнення фінансово-бюджетної дисципліни, мінімізації зловживання у сфері використання державних ресурсів та рівня корупції.

В.М. Мельник, Н.О. Єлізаренко

Відділ антикорупційної політики

Національний інститут стратегічних досліджень

червень 2018 р.