

Інформаційна довідка щодо законодавчого регулювання внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту*

***Анотація.** В інформаційній довідці наведено закордонний досвід щодо визначення та порядку проведення внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту в державах-членах Європейського Союзу, а також пропозиції щодо удосконалення законодавства України в цій сфері.*

***Ключові слова:** публічні фінанси, європейська інтеграція, внутрішній контроль, внутрішній аудит.*

Вступ. У 2023 році у Звіті Європейської Комісії щодо України наголошено на відсутності регулювання питань внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту на рівні закону¹. Дійсно, наразі в Україні відсутній спеціальний закон із цих питань, а в Бюджетному кодексі України їм присвячено частину третьої статті 26. Названа норма не містить чіткого визначення понять внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту і лише регламентує розподіл повноважень щодо їх регулювання. Так, Кабінетом Міністрів України визначаються основні засади здійснення внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту та порядок утворення підрозділів внутрішнього аудиту, а Міністерством фінансів України – організаційно-методологічні засади їх здійснення.

Виходячи з Керівних принципів INTOSAI щодо стандартів внутрішнього контролю², національне законодавство має передбачати: поняття «внутрішній контроль» та його цілі; політику, якої мають дотримуватися внутрішні та зовнішні зацікавлені сторони; механізми притягнення до відповідальності. Відтак, низка європейських держав прийняла окремі закони з питань внутрішнього контролю. У тих же державах, де вони не прийняті, обсяг регулювання питань внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту на законодавчому рівні дещо більший, ніж в Україні. Прикладами різного підходу до законодавчого регулювання цих питань є країни Балтії, Польщі та Болгарії як держав, що приводили свої системи внутрішнього контролю у відповідність до вимог ЄС в різні періоди та використовували різні підходи до унормування цього питання.

Основна частина. Структура Закону про внутрішній контроль та внутрішній аудит Литви³ наведена на Рис. 1.

¹ COMMISSION STAFF WORKING DOCUMENT. Ukraine 2023. Report Accompanying the document Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions 2023. Communication on EU Enlargement policy. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52023SC0699>

² Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector. INTOSAI. URL: https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/intosai_gov_9100_e.pdf

³ Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas. 2002. URL: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.197703/tpzaNszSWN>

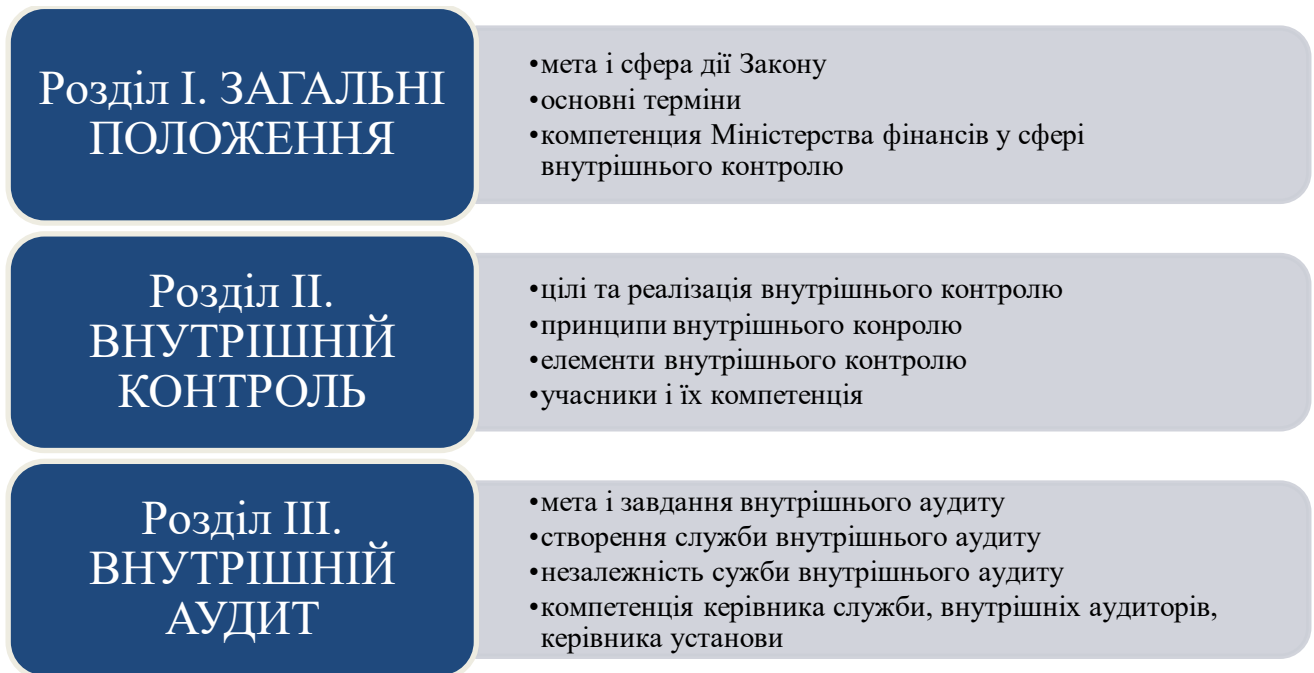


Рис. 1

Визначення поняття «внутрішній контроль» пов'язано із цілями його запровадження, а саме: дотримання вимог нормативно-правових актів, що регулюють діяльність особи публічного права; захист майна від шахрайства, розтрата, незаконного управління, використання та розпорядження ним або інших протиправних дій; провадження діяльності відповідно до принципу надійного управління фінансами, заснованого на економії, ефективності та результативності; надання достовірної, актуальної, детальної і правдивої інформації про фінансову та іншу діяльність.

Внутрішній аудит визначається як незалежна та об'єктивна дослідницька, оціночна й консультативна діяльність, спрямована на сприяння покращенню управління ризиками та внутрішнього контролю особи публічного права. Стаття 8 Закону про внутрішній контроль та внутрішній аудит Литви⁴ містить перелік завдань внутрішнього аудиту, а також перелік всіх органів, які в обов'язковому порядку створюють підрозділи внутрішнього аудиту, зокрема муніципалітети та державні університети.

У Законі про внутрішній аудит **Латвії**⁵ використано інший підхід до врегулювання питання проведення внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту (див. Рис. 2). Особливостями латвійської системи внутрішнього аудиту є поширення дії названого Закону на міністерства та установи і застосування терміна «похідний державний суб'єкт» (такий суб'єкт може в разі потреби укласти з міністерством відповідного сектору угоду про співпрацю для залучення цього суб'єкта до системи внутрішнього аудиту міністерства). Законом передбачено також створення Ради внутрішнього контролю, метою функціонування якої є сприяння підвищенню якості внутрішнього аудиту та впровадження політики й методології внутрішнього аудиту. Варто відмітити, що

⁴ Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas. 2002. URL: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.197703/tpzaNszSWN>

⁵ Iekšējā audita likums. URL: <https://likumi.lv/ta/id/253680-iekseja-audita-likums>

у названому Законі практично не регламентовано систему внутрішнього контролю.

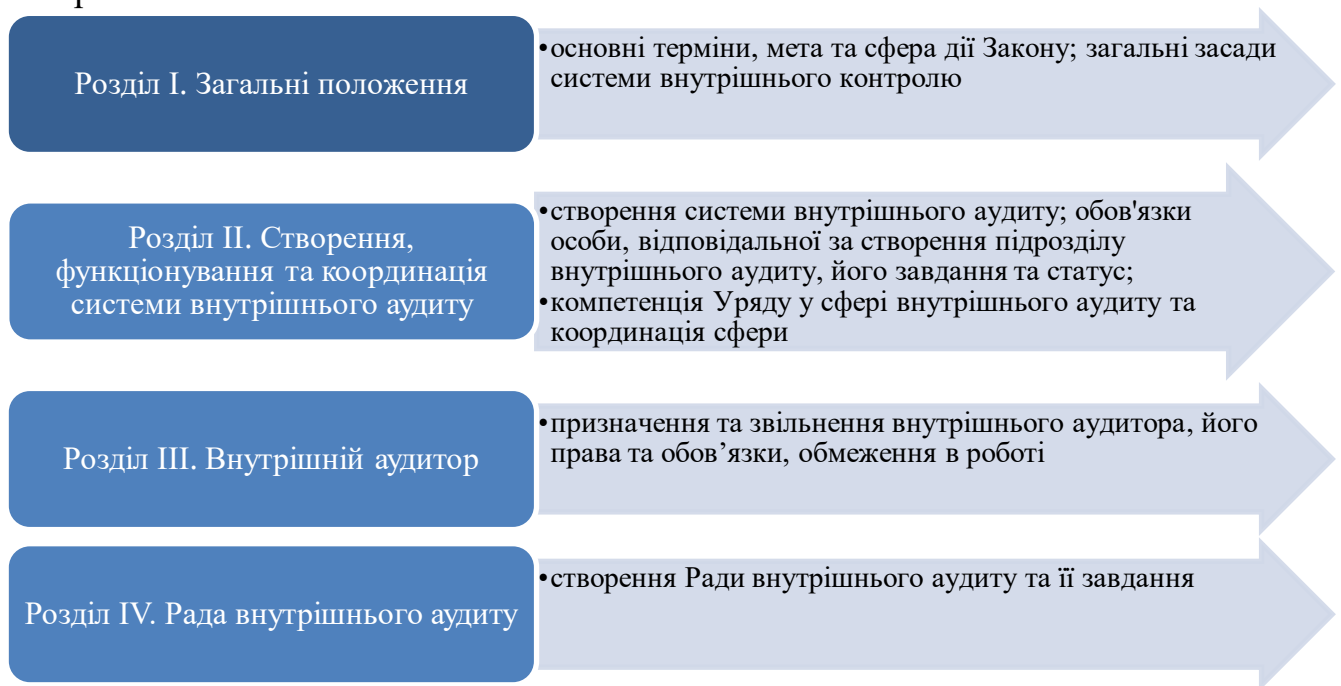


Рис. 2

Закон про внутрішній аудит у державному секторі **Болгарії**⁶ має свої особливості (див. Рис. 3). Виходячи з визначення (стаття 3) та завдань (стаття 7) внутрішнього аудиту, він охоплює також і внутрішній контроль.

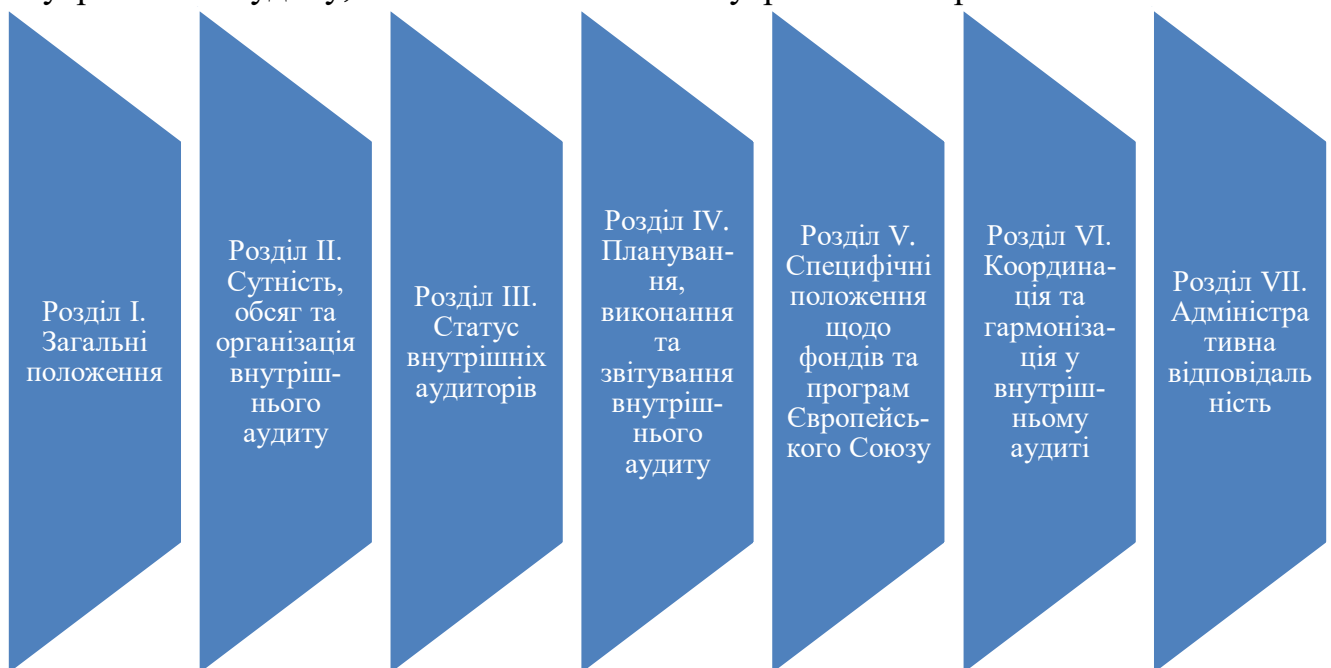


Рис. 3

⁶ ЗАКОН ЗА ВЪТРЕШНИЯ ОДИТ В ПУБЛИЧНИЯ СЕКТОР. URL: <https://lex.bg/laws/ldoc/2135519287>

Як вбачається зі змісту названого Закону, особливостями регулювання внутрішнього аудиту в Болгарії є спеціальне регулювання щодо аудиту коштів ЄС та встановлення Законом адміністративної відповідальності (накладення штрафів: на керівників установ – за нестворення підрозділів внутрішнього аудиту; на керівників таких підрозділів – за неподання звітів; на керівників організацій, що не надіслали вчасно звіти підрозділів внутрішнього аудиту Міністру фінансів).

Закон про державні фінанси **Польщі**⁷ оперує поняттям «управлінський контроль» замість поняття «внутрішній контроль». Питання внутрішнього аудиту регулюються розділом VI (статті 272–296) цього Закону. Він визначає:

- поняття і стандарти внутрішнього аудиту;
- суб'єктів внутрішнього аудиту;
- статус підрозділів внутрішнього аудиту;
- порядок проведення внутрішнього аудиту;
- вимоги щодо внутрішніх аудиторів;
- статус комітетів аудиту;
- особливості координації, призначення та оцінки внутрішнього аудиту

тощо.

У певних випадках (обмеження за бюджетом або за кількістю штату) Закон передбачає можливість здійснення внутрішнього аудиту сторонньою організацією або фізичною особою за відповідним договором. У міністерствах передбачено створення комітетів аудиту. Такий комітет є консультативним органом при міністерстві, що призначається наказом міністра. Законом визначено вичерпний перелік повноважень комітету, мінімальна кількість його членів та вимоги до незалежних членів. Особливістю внутрішнього аудиту в Польщі є також те, що він може бути призначений на вимогу голови Державної податкової адміністрації або Міністра фінансів (стаття 293 Закону).

У 2010 році в **Естонії** Закон про Республіканський Уряд⁸ доповнено розділом 6¹ «Внутрішній контроль та професійна діяльність внутрішнього аудитора» (див. Рис. 4). Цим Законом передбачається, що система внутрішнього контролю – це комплекс заходів, спрямованих на забезпечення дотримання принципів законності й доцільності, що здійснюються під керівництвом державного органу та державної установи в управлінні державного органу і дозволяють забезпечити: дотримання законодавства; захист майна від шкоди, спричиненої розтратою, нецільовим використанням, невмілим управлінням тощо; доцільність діяльності установи та виконання нею своїх завдань; збирання, зберігання та оприлюднення правдивої, своєчасної та достовірної інформації про діяльність установи. Система внутрішнього контролю запроваджується у державному органі та державній установі в управлінні державного органу, а керівник органу / установи несе відповідальність за її ефективність.

⁷ Ustawa o finansach publicznych. 2009 r. URL: <https://lexlege.pl/ustawa-o-finansach-publicznych/dzial-vi-audyt-wewnetrzny-oraz-koordynacja-audytu-wewnetrznego-w-jednostkach-sektora-finansow-publicznych/2224/>

⁸ Vabariigi Valitsuse seadus. URL: <https://www.riigiteataja.ee/akt/112112010022>

§ 92¹. Система внутрішнього контролю

§ 92². Професійна діяльність внутрішнього аудитора в органі виконавчої влади

§ 92³. Компетенція Міністерства фінансів щодо організації внутрішнього контролю органів виконавчої влади та професійної діяльності внутрішнього аудитора

Рис. 4

Вимоги до сертифікованих внутрішніх аудиторів і внутрішніх аудиторів державного сектору, їх права та обов'язки регламентовано Законом про аудиторську діяльність⁹. § 71 цього Закону визначає внутрішній аудит як професійну діяльність, предметом якої є процеси, організовані на основі критеріїв управління та контролю; або яка спрямована на визначення відповідності або невідповідності законодавству на основі критеріїв контролю операції, що є об'єктом контролю. Глава 2 розділу 7 Закону також передбачає створення комітетів з аудиту.

Висновки. Вважаємо за доцільне наголосити, що Закон про внутрішній контроль та внутрішній аудит Литви максимально відображає зміст Керівних принципів INTOSAI щодо стандартів внутрішнього контролю. Досвід інших наведених в Інформаційній довідці держав ілюструє, що законодавчо врегульованими в їх правовому полі є лише питання внутрішнього аудиту. Більшість держав визначає в законодавстві коло суб'єктів, на яких поширюються обов'язкові вимоги щодо впровадження внутрішнього аудиту, включаючи, зокрема, й органи місцевого самоврядування та державні підприємства. Також державами-членами ЄС особлива увага приділяється закріпленню на законодавчому рівні вимог до професійного рівня внутрішніх аудиторів.

Варто зауважити, що у Звіті Європейської Комісії щодо України (2023 р.) виділено як недолік відсутність вимог щодо проведення обов'язкового внутрішнього контролю (аудиту) та наголошено на низькому рівні фаховості внутрішніх аудиторів в Україні. Враховуючи таку оцінку Європейської Комісії, на наш погляд, вартий уваги досвід Польщі, яка передбачила можливість «аутсорсингу» у внутрішньому аудиті. Крім цього, цікавою видається практика утворення консультативних органів з питань внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, зокрема враховуючи необхідність забезпечення більшого

⁹ Audiitortegevuse seadus. URL: <https://www.riigiteataja.ee/akt/122092011006>

ступеня незалежності внутрішніх аудиторів в органах державної влади та інших бюджетних установах.

*Дослідницька служба
Верховної Ради України*

** Цей документ підготовлений Дослідницькою службою Верховної Ради України як довідковий інформаційно-аналітичний матеріал. Інформація та позиції, викладені в документі, не є офіційною позицією Верховної Ради України, її органів або посадових осіб. Цей документ може бути цитований, відтворений та перекладений для некомерційних цілей за умови відповідного посилання на джерело.*