

policy memo



# АУДИТ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ

досвід ВОА в ЄС

КЛЮЧОВІ ВИСНОВКИ

→ **Автори:**

**Олена Андрєєва**

*аналітикиня Інституту аналітики та адвокації*

**Віталій Набок**

*аналітик Інституту аналітики та адвокації*

→ **Верстка та дизайн:**

**Катерина Кисла**

*графічна дизайнерка Інституту аналітики та адвокації*



Цей матеріал підготовлений на основі аналітичного дослідження «Аудит місцевих бюджетів: досвід BOA в ЄС» з повною версією якого можна ознайомитися за QR-кодом.

Аналітичне дослідження присвячене вивченню питання аудитів місцевих бюджетів в країнах ЄС, який проводять Вищі органи аудиту (далі — BOA). Дослідження є спробою систематизувати практики BOA в ЄС, знайти інструменти, придатні до відтворення в Україні та ідентифікувати можливі підводні камені у застосуванні різних систем аудиту місцевих бюджетів.

У фокусі вивчення 12 унітарних країн, де BOA мають відповідний мандат. У 6 випадках нам вдалося також отримати розширену інформацію завдяки глибинним інтерв'ю з фахівцями BOA.

Актуальність дослідження обґрунтована змінами законодавства щодо Рахункової палати України, зокрема розширенням її повноважень на аудит місцевих бюджетів.

Матеріал підготовлено за підтримки Міжнародного фонду «Відродження» у межах проєкту «Посилення переговорних позицій України за главою 32 acquis у питанні Рахункової палати». Матеріал представляє позицію авторів і не обов'язково відображає позицію Європейського Союзу чи Міжнародного фонду «Відродження».



**ВОА** Вищий(і) орган(и) аудиту

**ЄС** Європейський Союз

**INTOSAI** Міжнародна організація вищих органів аудиту /  
The International Organization of Supreme Audit  
Institutions

## 1. Методологічні підходи до проведення аудитів ВОА у країнах ЄС



Всі країни, досвід яких ми вивчали в ході дослідження, мають власну унікальну систему зовнішнього аудиту на чолі з ВОА. Інституції мають різний набір повноважень, процедури та підходи до організації роботи. Водночас всі досліджені ВОА є членами INTOSAI, працюють за міжнародними стандартами проведення аудитів, та послуговуються спільними принципами та базовими правилами організації системи аудиту.

Спільнота INTOSAI розробила низку документів, які окреслюють різні аспекти аудиторської діяльності та засновані на досвіді її членів (Основоположні принципи (INTOSAI - P), Міжнародні стандарти вищих органів аудиту (ISSAI), Керівництво INTOSAI (GUID)). ВОА різних країн керуються цими професійними стандартами та імплементують їх положення в національні системи зовнішнього аудиту в різний спосіб.

Частина країн керується стандартами та гайдами для проведення аудитів ефективності, відповідності та фінансового і не затверджує власних методологій аудитів. Інші країни розробляють власні методології, посібники для кожного типу аудиту з урахуванням положень загальноприйнятих стандартів. Деякі ВОА обирають гібридний спосіб — орган керується стандартами, але має власні розроблені інструкції по їх застосуванню для кожного типу аудиту. Відтак у кожного ВОА набір внутрішніх регулятивних документів різниться за обсягом, акцентами та ступенем деталізації положень та процедур.

Об'єднавчим фактором залишається типологія проведення аудитів. Саме у розрізі типів (ефективності, відповідності та фінансового аудитів) найчастіше відбувається структуризація внутрішніх політик та процедур ВОА.

При цьому переважно не зафіксовано оприлюднених регулятивних документів для різних предметів, сфер або рівнів аудиту (наприклад, відсутні окремі методології проведення аудитів коштів, отриманих країною від ЄС або аудитів місцевих бюджетів).

Загалом методичною основою для проведення аудиту місцевих бюджетів є методологія проведення відповідного типу аудиту (у вигляді запропонованому INTOSAI або ж з додатковою адаптацією ВОА до своєї практики). Критерії вибору предметів аудиту, сфер, об'єкта аудиту тощо в більшості випадків містяться в окремому внутрішньому документі (Положення про планування, Організаційний регламент, Посібник з організації аудитів тощо).

Поширеною практикою є фіксування рамкових засад проведення аудитів у стратегічному документі. Всі досліджені країни мають затверджену стратегію діяльності на 3 або 5 років, де визначені ключові сфери, на яких буде зосереджена увага аудиторів. Рівень деталізації стратегій у різних країнах суттєво різниться. В одних обмежуються загальни-

ми пріоритетами та підходами, тоді як інші визначають конкретні теми аудитів і щорічні показники за типами, темами та об'єктами аудиту. Стратегія інституції в усіх випадках є першоджерелом для щорічних планів ВОА.

## 2. Підходи до проведення аудитів місцевих бюджетів ВОА у країнах ЄС



Залежно від мандату ВОА, наявності місцевих аудиторських служб, законодавства та низки інших факторів, у питаннях проведення аудиту місцевих бюджетів існують певні відмінності. Відтак навіть для країн, де такі повноваження для ВОА зафіксовані в Конституції або профільному законі, механізми цих аудитів відрізняються. Нижче розглянемо основні відмінності у підходах.

### → Широкий мандат

*(Болгарія, Греція, Латвія, Румунія, Словаччина, Словенія, Хорватія)*

ВОА мають повноваження проводити всі три типи аудитів на місцевому рівні (фінансовий, відповідності, ефективності), мають доступ до всіх необхідних документів, охоплюють значну кількість муніципалітетів.

### → Обмежений мандат

*(Данія, Естонія, Франція)*

ВОА здійснюють лише частковий контроль за муніципалітетами, найчастіше — аудит частини коштів, яку надала держава. У деяких країнах, існує **дворівнева система** (Польща, Литва), де ВОА здійснює вибіркові аудити на місцях, тоді як регулярні фінансові аудити забезпечують місцеві аудиторські служби.

→ **Повноваження аудитів місцевих бюджетів відсутні**  
(Ірландія, Нідерланди, Швеція)

в таких моделях аудит місцевих бюджетів здійснюють окремі локальні або спеціалізовані органи.

Тож підсумовуючи, у питанні аудиту місцевих бюджетів ВОА можуть мати різний мандат: проводити аудити всіх типів; лише фінансові аудити; частини коштів, яку надає держава; місцевого самоврядування; підтримувати діяльність регіональних рахункових палат або ж не мати мандату для аудитів на місцях.

### **3. Планування аудитів місцевих бюджетів ВОА у країнах ЄС**



Планування аудитів, визначення критеріїв вибору сфер аудиту та об'єктів аудиту, їх кількість та частота перевірки хоча і мають деякі спільні риси, найчастіше складають унікальну систему для кожної країни.

У питанні відбору тем аудиту основою в більшості випадків є підхід, заснований на оцінці ризиків. Типовими факторами, які враховуються під час визначення тем є:

- наявність порушень, виявлених у попередніх аудитах;
- обсяг бюджетних коштів програми/об'єкта аудиту або розмір бюджету;
- суспільна значущість питання (підвищений інтерес з боку громадян або ЗМІ);
- запити від парламенту або уряду (де це передбачено законом).

## Серед специфічних інструментів планування виокремили:

**Матриця оцінки тематик** — використовується для оцінки пріоритетності тем відповідно до стратегічних напрямів *(Польща та Угорщина)*.

**Індекс відставання від ЄС та стратегічне картування галузей** — розраховується щодо впровадження державної політики у розрізі стратегічних сфер за низкою індикаторів. Для кожної сфери визначений свій набір показників, які порівнюються із середніми значеннями всіх членів ЄС *(Словаччина)*.

**Картотека ідей** — внутрішній портал ВОА, де збираються всі гіпотези та проблеми, виявлені в процесі аудитів або аналітичної роботи *(Естонія)*.

**Стандартизована система оцінки ризиків** — ризики в кожній сфері оцінюються за 12 критеріями, які поділені на чотири групи. Кожен критерій оцінюється в балах, у підсумку розраховується рівень ризику від 0% до 100%. Чим вищий рівень, тим ймовірніше настання ризику *(Латвія)*.

**Посібник із застосування міжнародних стандартів** — містить встановлені показники, за якими відбувається оцінка майбутніх предметів аудиту для кожного виду аудиту *(Болгарія)*.

**Прототип на основі ШІ для автоматизації проведення фінансового аудиту** *(Литва)*.

Цікавою практикою є **національне опитування стейкхолдерів**, яке застосовує ВОА Словаччини як допоміжний інструмент для визначення суспільно важливих галузей та питань. В деяких країнах (наприклад Латвія, Мальта тощо) ВОА як додатко вий інструмент збору інформації використовують **форми зворотного зв'язку для населення**.

## 4. Цифрові інструменти у роботі ВОА країн ЄС



Щодо цифрових інструментів та систем, які дозволяли б будувати вибірку на основі автоматизованої оцінки ризиків/критеріїв, ці рішення залишаються непублічними. Більшість ВОА має налаштовані системи обліку проведених аудитів або моніторингу виконання рекомендацій, які інколи є частинами публічного інтерфейсу офіційних сайтів установ. Втім комплексні цифрові рішення тільки починають впроваджуватися (наприклад, наразі питанням розробки займаються Мальтійський та Литовський ВОА). Разом з тим питання цифровізації окремих складових аудиторської роботи залишаються конфіденційними з міркувань безпеки.

## Висновки



Дослідження показало, що попри спільне методологічне поле, встановлене стандартами INTOSAI, національні системи аудиту мають низку відмінностей — від мандату аудіювати місцеві кошти до визначення критеріїв вибору конкретних бюджетів.

З дослідження випливає, що в Європі не існує єдиної моделі зовнішнього аудиту коштів, натомість результативними є ціла низка. Насамперед оптимальність кожної окремої моделі продиктована політичним, економічним, інколи історичним контекстом та безперервною роботою ВОА й національних парламентів над удосконаленням системи.

Визначальним для системи аудиту залишається питання мандату ВОА на аудит місцевих бюджетів. Не всі країни ЄС пішли шляхом наділення цими повноваженнями ВОА, частина має паралельну або делеговану систему з мережею регіональних аудиторських служб.

Значну увагу в дослідженні ми приділили питанню планування аудитів. В переважній більшості країн цей процес тісно пов'язаний зі стратегічним планом інституції. Інструментарій планування більшою мірою є схожим: оцінка ризиків, аналіз секторів політики, інформація, зібрана від суспільства, ЗМІ та науковців, в окремих випадках — звернення від парламенту. Водночас в деяких країнах практикують використання специфічних інструментів, наприклад матриця планування, картотека ідей, індекс відставання від ЄС тощо.

Цифрові рішення та інструменти лише набувають популярності серед ВОА та вбудовуються в окремі процеси, втім цей бік роботи інституції воліють залишати конфіденційним з міркувань безпеки.

Щодо методологічного забезпечення та нормативного закріплення особливостей проведення аудитів, в цьому питанні ми виділимо два виміри:

- традиція та підхід інституції до регуляторної діяльності,
- поточна відсутність міжнародних стандартів аудиту місцевих бюджетів.

У першому аспекті країни умовно можна розділити за підходом до унормування практик: частина керується міжнародними стандартами аудитів без додаткової їх адаптації, інші держави — приймають методології аудитів або посібники щодо застосування стандартів аудиту. При цьому в обох випадках, ВОА мають окреме керівництво з планування або ж низку внутрішніх документів, які регулюють супутні питання. Водночас керівництва або методології проведення аудитів місцевих бюджетів ми не зафіксували. Для них найчастіше використовується методологія відповідного типу аудиту.

Для українського контексту основним висновком є відсутність готової моделі аудиту місцевих бюджетів в країнах ЄС, а рішення, які існують, попри свою різноманітність, оптимальні для їхніх систем.

Дослідження показало також спільні точки у процесах планування та проведення аудитів й водночас унікальні інструменти, які можуть бути корисними для України. Відтак найкращим підходом, на нашу думку, є будівництво системи зовнішнього аудиту місцевих бюджетів в Україні, заснованого на чинних методологіях РП, які розроблені для фінансового аудиту, ефективності та відповідності. При цьому можлива адаптація інструментів, які використовують для планування і відбору такі країни, як Болгарія, Естонія, Латвія, Литва, Польща, Словаччина, Словенія.

Також відкритим залишається питання ресурсної спроможності РП щорічно охоплювати аудитом місцеві бюджети (враховуючи, що їхня кількість є великою).

## Пропозиції для Рахункової палати

---

### Блок 1. Нормативно-методологічне забезпечення

- 1** Розглянути можливість включення додаткового розділу щодо аудитів місцевих бюджетів у чинні методології фінансового аудиту, ефективності та відповідності або у Порядок річного планування Рахункової палати замість підготовки окремої методології з цього питання.

**Обґрунтування:** в досліджених країнах не зафіксовано окремого документа, який регулює виключно питання аудиту місцевих бюджетів. Враховуючи відсутність міжнародного стандарту з проведення аудитів місцевих бюджетів, а також ідентичну типологію аудитів для державного та місцевого бюджетів оптимальним є проміжне рішення за прикладом однієї із країн ЄС.

**Ефект:** це дозволить зменшити адміністративне навантаження на РП, а також сприятиме більшій гнучкості у випадку затвердження відповідного міжнародного стандарту та спростить адаптацію документа.

- 2 Включити напрямок аудитів місцевих бюджетів до Стратегії розвитку Рахункової палати на 2025-2029 роки та визначити його базові характеристики й показники відповідно до загальних стратегічних цілей та напрямів діяльності інституції.**

**Обґрунтування:** стратегічний документ у більшості європейських ВОА є базовим фактором для слідування пріоритетам впродовж тривалого часу. Деякі стратегії лише окреслюють напрямки та сфери діяльності, водночас інші — деталізовані аж до кількісних показників кожного типу аудиту на рік. Оптимальний формат може бути віднайдений з часом, проте узгодження питання аудиту МБ зі стратегією має вже на початкових етапах забезпечуватиме тяглість та системність процесу.

**Ефект:** стратегія є одним з основних документів, які визначають основу щорічного планування та звужують й фокусують велику кількість потенційних тем аудиту.

- 3 Розробити та оновлювати посібник для органів місцевого самоврядування щодо проблем, які виявляє Рахункова палата під час здійснення аудитів місцевих бюджетів.**

**Обґрунтування:** органи місцевого самоврядування, які стають першопрохідцями в аудиті, буде важко орієнтуватися у законодавчому полі та можливих проблемах та викликах своєї діяльності.

**Ефект:** посібник буде навігаційним документом для ОМС щодо актуальних тем для здійснення аудитів Рахунко-

вою палатою. Він допоможе попередити та виправити помилки у власній діяльності, допомагатиме налагодженню сталої та ефективної роботи на місцях, сприятиме формуванню кращого досвіду при взаємодії з органом аудиту. Водночас для Рахункової палати посібник може бути одним із варіантів контрольного списку для відбору ОА, допомагати у виявленні типових проблем та формуванні надійних рекомендацій, оптимізуючи при цьому ресурси та зусилля ВОА.

---

## Блок 2. Інституційна спроможність

- 4** За участі експертної та наукової спільноти розглянути ідею щодо доцільності та можливості розбудови системи зовнішнього аудиту місцевих бюджетів шляхом розбудови інституту муніципальних (регіональних) аудиторів під парасолькою РП, яка забезпечить методологічний супровід та контроль якості (аудит аудиторів). Доцільно детально розглянути досвід Литви в цьому питанні.

**Обґрунтування:** Україна має велику кількість місцевих бюджетів й обмежений ресурс ВОА, тож навіть за умови сталої періодичності й застосування ризикоорієнтованого підходу, велику частину бюджетів залишати-муть поза фокусом роками.

**Ефект:** таке рішення може стати компромісом між необхідністю проводити якісний аудит місцевих бюджетів відповідно до міжнародних стандартів за обмежених можливостей та забезпеченням великого охоплення й сталої періодичності аудитів на місцях.

---

- 5** Запровадити автоматизований облік проведених аудитів з фіксацією об'єктів аудиту, тематик та періоду проведення аудиту, а також модуль моніторингу внесених і виконаних рекомендацій.

**Обґрунтування:** частота проведення аудиту, а також порушення, виявлені в попередні роки чи невиконання рекомендацій ВОА часто є критеріями для вибору ОА та тем для планування аудиторської роботи на рік в країнах ЄС.

**Ефект:** структуровані дані у єдиній базі дозволяють обробляти інформацію швидко та неупереджено. Систематизація даних про проведені аудити Рахунковою палатою підсвітить нагальні потреби деяких сфер.

---

### Блок 3. Інструменти планування

**6** Доцільно розглянути детальніше практику щорічного опитування стейкхолдерів, яку використовує ВОА Словаччини як один з інструментів планування. Враховуючи нагальність питання розбудови системи фінансового контролю в Україні, велика кількість стейкхолдерів може бути зацікавлена в наданні зворотного зв'язку Рахунковій палаті. У питанні аудиту місцевих бюджетів також важливим є зріз думок та очікувань від зовнішнього аудиту ОМС.

**Обґрунтування:** взаємодія з громадськістю та партнерські відносини з об'єктами аудиту в багатьох європейських країнах є основою репутації та іміджу ВОА. Такий інструмент як щорічне опитування зафіксований у Словаччині, водночас низка країн використовує простіші форми взаємодії: спільні конференції, круглі столи, збір пропозицій через форми на сайтах тощо.

**Ефект:** ВОА є незалежним органом, на діяльність якого не можуть впливати інші особи або установи, водночас результати опитування стейкхолдерів на національному та місцевому рівнях дадуть фахівцям РП додаткові дані для проведення попереднього аналізу та визначення ризиків й пріоритетів зовнішнього аудиту щонайменше

з погляду суспільної значущості питань (яку важко виміряти емпірично).

- 7** У процесі розробки критеріїв для відбору місцевих бюджетів й тем аудитів доцільно розглянути детальніше інструмент комплексної матриці оцінки ризиків, який застосовують ВОА Польщі, Угорщини та Латвії. З допомогою їхніх підходів можливо закласти основу підходу до планування аудитів на місцях.

**Обґрунтування:** матриця оцінки ризиків у Польщі, Угорщині та Латвії відрізняється за наповненням та підходом, втім має спільну логіку розподілу середовища на кластери, які мають свої показники та вагу і, як наслідок, можуть бути виражені в числовому еквіваленті.

**Ефект:** комплексна оцінка середовища, пропрацьована до рівня алгоритмів, суттєво заощадить час та зусилля фахівців, необхідні для проведення комплексного глибокого аналізу перед щорічним плануванням.

- 8** Разом із вивченням досвіду використання матриці оцінки ризиків вартий уваги також інструмент індексу відставання від ЄС, який використовує ВОА Словаччини як один зі способів ранжування тем за пріоритетністю для проведення аудитів.

**Обґрунтування:** індекс є частиною комплексної системи планування, яка включає також низку інших специфічних оцінок та аналізів (ранжування ризиків, щорічне опитування тощо), водночас за логікою підходу це матриця, де індекс є одним із компонентів. Такий індекс буде легко адаптувати до українського контексту, а його актуальність під час євроінтеграції є особливо відчутною.

**Ефект:** індекс може бути імплементований в будь-яку матрицю чи систему відбору об'єктів та тем аудиту, мо-

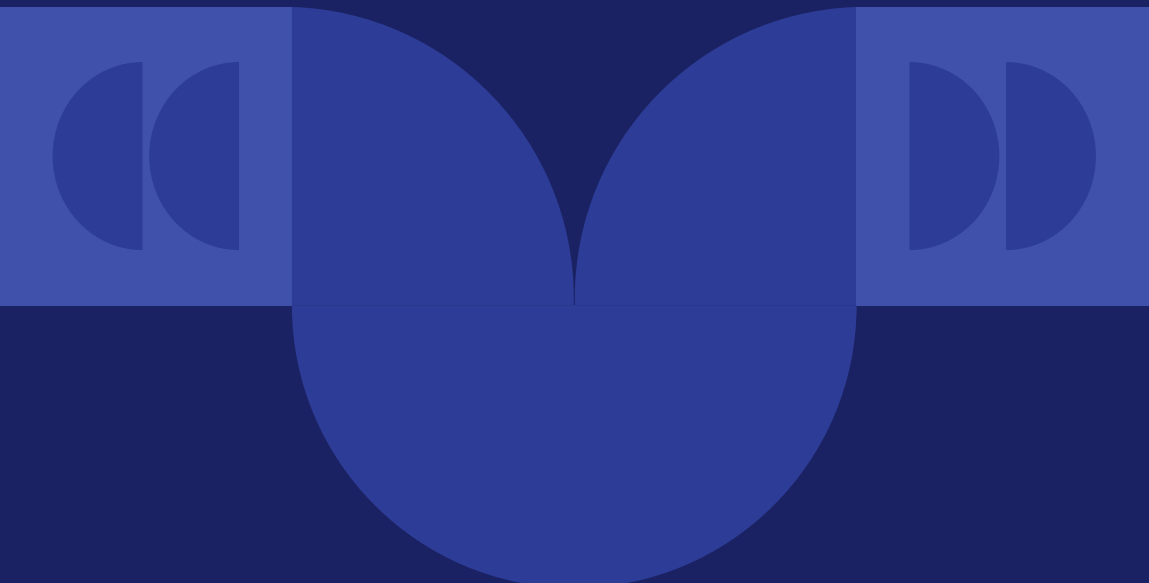
же бути частково автоматизований та дозволяє прослідкувати не лише картину станом на час планування, але й враховувати тенденції.

**9 Розбудовувати систему відбору тем та об'єктів аудиту на основі ризикоорієнтованого підходу доцільно одразу у цифровому форматі.**

**Обґрунтування:** в процесі дослідження вдалось зафіксувати лише часткові цифрові рішення, які є допоміжними інструментами для аудиторів. Водночас багато ВOA працюють над цифровізацією та пошуком комплексних рішень, які замінять ручну обробку даних та автоматизують процеси. З міркувань безпеки більшість цих рішень залишаються конфіденційними, тож шлях вивчення досвіду може бути складним та непродуктивним. Натомість підхід розбудови власної системи одразу в цифровому форматі дасть РП великі переваги як у практичному полі, так і на міжнародній арені.

**Ефект:** внутрішня електронна система, яка дозволяє накопичувати, систематизувати, порівнювати дані, бачити базові ризики та розраховувати інші закладені показники, здатна оптимізувати планування та зменшити навантаження на фахівців.





© Інститут аналітики та адвокації – 2025