

# GUID 9030

Краща практика, що стосується  
незалежності BOA

Рекомендації INTOSAI видані  
Міжнародною організацією  
вищих органів аудиту (INTOSAI) у складі  
Системи професійних документів INTOSAI.  
Додаткову інформацію подано на сайті  
[www.issai.org](http://www.issai.org)

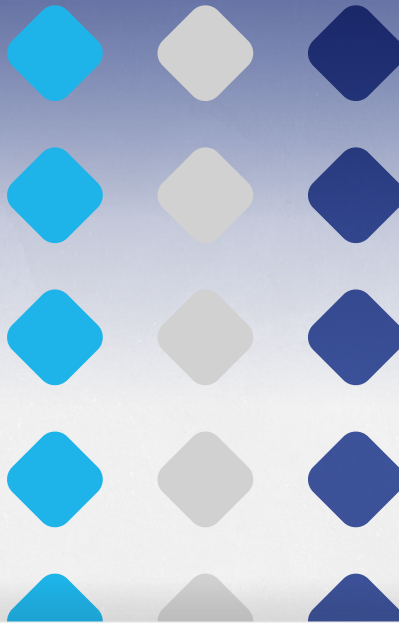


INTOSAI

Документ до IFPP – цей документ було розроблено до створення Системи професійних документів INTOSAI (IFPP) у 2016 році. Він може відрізнитися за формальною метою від останніх Керівних принципів INTOSAI з аудиту.



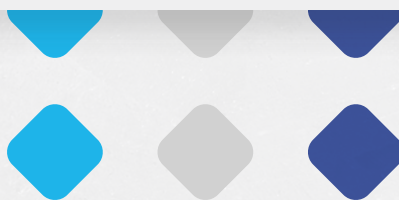
INTOSAI



INTOSAI, 2019

- 1) Раніше відомий як ISSAI 11: Рекомендації та краща практика, що стосується незалежності BOA
- 2) Схвалено у 2007 році
- 3) У зв'язку з формуванням Системи професійних документів INTOSAI (IFPP) у 2019 році найменування змінено на GUID 9030 «Краща практика, що стосується незалежності BOA» з внесенням редакційних змін

GUID 9030 опубліковано всіма офіційними мовами INTOSAI: арабською, англійською, французькою, німецькою та іспанською



## ПЕРЕДМОВА

Лімська декларація 1977 року була першим документом INTOSAI, який усебічно висвітлив важливість незалежності вищого органу аудиту (БОА), нагадавши членам INTOSAI, що БОА можуть бути об'єктивними та результативними лише тоді, коли вони незалежні від об'єкта контролю та захищені від зовнішнього впливу. Курс було обрано, і протягом наступних років питання незалежності неодноразово піднімалося на різних заходах INTOSAI.

На 44-му засіданні Керівної ради INTOSAI у Монтевідео, Уругвай, було утворено спеціальну групу, яку спочатку очолив мій попередник. Повноваження спеціальної групи полягали у тому, щоб дослідити незалежність БОА та порекомендувати шляхи здійснення реалістичних покращень у цій сфері.

Спеціальна група з незалежності БОА завершила свою роботу та випустила остаточний звіт 31 березня 2001 року. У цьому звіті спеціальна група представила вісім основних принципів, що стосуються незалежності БОА. У преамбулі звіту голова нагадав БОА, що вони відіграють важливу роль у забезпеченні відповідальності урядів за використання публічних коштів і можуть висловлювати незалежні думки про якість управління державним сектором. Як нинішній голова я наголошую: так є й зараз, особливо сьогодні, враховуючи зростаючий суспільний запит на нагляд і підзвітність.

Однією з рекомендацій спеціальної групи було утворення підкомітету для сприяння незалежності БОА та розробки рекомендацій для БОА. У 2001 році я очолила цей підкомітет, який складався з БОА, що входили до складу спеціальної групи: Австрії, Антигуа і Барбуди, Камеруну, Єгипту, Португалії, Саудівської Аравії, Швеції, Тонги та Уругваю. Першим проханням до підкомітету було проаналізувати параметри щодо незалежності з урахуванням відмінностей режимів і правових основ.

З 2001 по 2004 роки підкомітет працював над положеннями про застосування (прикладми), які б ілюстрували, що маєтсся на увазі під незалежністю БОА. Щоб оцінити ступінь дотримання БОА восьми основних принципів було проведено опитування. У 2004 році на семінарі ООН/INTOSAI у Відні, Австрія багато керівників БОА, які були присутні, детально обговорили незалежність БОА.

З 2004 року підкомітет працював над хартією незалежності ВОА та розробив рекомендації щодо імплементації восьми основних принципів з урахуванням різних типів ВОА. Широкі консультації з ВОА значно посприяли якості документів.

Маю честь доповісти, що підкомітет завершив свою роботу. Хочу подякувати членам підкомітету за докладені ними зусилля та самовідданість, а також усім ВОА, які зробили внесок у нашу роботу.

Шейла Фрейзер, FCA Голова,  
Підкомітет з незалежності

# ЗМІСТ

## **РЕКОМЕНДАЦІЇ INTOSAI ТА КРАЩА ПРАКТИКА, ЩО СТОСУЄТЬСЯ НЕЗАЛЕЖНОСТІ ВОА**

7

### **ПРИНЦИП 1**

7

Наявність належної та дієвої конституційної/законодавчої/правової бази та положень щодо фактичного застосування цієї бази

### **ПРИНЦИП 2**

8

Незалежність керівників ВОА та їх членів (для колегіальних органів), включно з гарантіями перебування на посаді та правовим імунітетом в умовах звичайного виконання ними своїх обов'язків

### **ПРИНЦИП 3**

10

Достатньо широкі повноваження і повна свобода дій при виконанні функцій ВОА

### **ПРИНЦИП 4**

12

Необмежений доступ до інформації

### **ПРИНЦИП 5**

13

Право та обов'язок звітувати про свою роботу

### **ПРИНЦИП 6**

14

Свобода ухвалювати рішення про зміст і строки складення аудиторських звітів, публікувати та поширювати їх

### **ПРИНЦИП 7**

15

Наявність дієвих механізмів контролю виконання рекомендацій ВОА

### **ПРИНЦИП 8**

17

Фінансова та управлінська/адміністративна самостійність і наявність відповідних людських, матеріальних і грошових ресурсів

<b>ДОДАТОК</b>	<b>20</b>
<b>РЕЗУЛЬТАТИ ТЕМАТИЧНИХ ДОСЛІДЖЕНЬ</b>	<b>20</b>
Мета	20
Методологія	20
Цільова група і відсоток відповідей	22
Результати	22
Принцип 1	22
Принцип 2	23
Принцип 3	24
Принцип 4	25
Принцип 5	25
Принцип 6	25
Принцип 7	26
Принцип 8	26
Висновок	29

# 1

## РЕКОМЕНДАЦІЇ INTOSAI ТА КРАЩА ПРАКТИКА, ЩО СТОСУЄТЬСЯ НЕЗАЛЕЖНОСТІ ВОА

Відповідно до *INTOSAI-P 10 «Мексиканська декларація про незалежність ВОА»*, вищі органи аудиту (ВОА) повинні захищати цінність своєї діяльності шляхом забезпечення належного захисту та уникнення реальних або потенційних перешкод своїй незалежності.

Ці рекомендації мають бути джерелом передового досвіду для обміну засобами посилення та вдосконалення незалежності ВОА. Вони призначені бути реальним інструментом, що доповнюється та удосконалюється. Ми виклали принципи, визначені Мексиканською декларацією про незалежність, і додали приклади кращої практики, щоб допомогти ВОА досягти незалежності. У міру виявлення нових прикладів кращої практики вони будуть додані до цих рекомендацій.

### ПРИНЦИП 1

**Наявність належної та дієвої конституційної/законодавчої/правової бази та положень щодо фактичного застосування цієї бази**

#### » РЕКОМЕНДАЦІЇ

Має бути законодавство, яке детально визначає ступінь незалежності ВОА.

#### » КРАЩА ПРАКТИКА

Роль та обов'язки ВОА не визначені законодавством. Якщо Голова ВОА має статус міністра, ВОА запроваджує певний організаційний режим, щоб отримати більшу незалежність від виконавчої влади. ВОА діє відокремлено від виконавчої влади,

для цього не бере участь у всіх засіданнях або заходах уряду, а відвідує їх лише у тих випадках, коли це потрібно для виконання аудиторської діяльності.

## ПРИНЦИП 2

**Незалежність керівників ВОА та їх членів (для колегіальних органів) включно з гарантіями перебування на посаді та правовим імунітетом в умовах звичайного виконання ними своїх обов'язків**

### » РЕКОМЕНДАЦІЇ

Чинне законодавство визначає умови призначення, повторного призначення, прийому на роботу, звільнення та виходу на пенсію (відставки) керівника ВОА та членів колегіальних інституцій, які:

- призначені, повторно призначені або звільнені за процедурою, що гарантує їх незалежність від виконавчої влади;
- призначаються на достатньо тривалий та фіксований строк, що дозволяє їм виконувати свої повноваження без страху репресій; і
- мають імунітет від будь-якого судового переслідування за будь-яку дію, минулу чи теперішню, яка є наслідком звичайного виконання своїх обов'язків.

### » КРАЩА ПРАКТИКА

- » Законодавча влада призначає, повторно призначає або звільняє Голову ВОА. Президент Республіки призначає членів Комісії доброчесності (Голову та двох членів) за згодою Комісії з призначень. Ці члени можуть бути звільнені з посади лише в разі імпічменту.
- » Генерал-губернатор призначає Генерального аудитора за рекомендацією (незатвердженням) Палати представників. ВОА вважає цю рекомендацію «фактичним затвердженням» у зв'язку з відсутністю політичного впливу Генерал-губернатора та домовленостями щодо прийняття рекомендації.

- » Глава держави призначає, повторно призначає або звільняє Голову ВОА за згодою законодавчого органу. Президент Республіки призначає Генерального аудитора, який обіймає посаду до досягнення пенсійного віку. Генеральний аудитор не може бути звільнений або відправлений у відставку з посади, якщо для цього немає підстав, подібних до тих, які застосовуються до судді Вищого суду, включаючи фізичну або розумову недієздатність або некоректну поведінку.
- » Президент призначає Голову ВОА за поданням Конгресу та за згодою більшості у дві третини голосів. Для звільнення Голови ВОА з посади також потрібна більшість у дві третини голосів.
- » Генерального аудитора призначає уряд, а не законодавча влада чи глава держави. Щоб зробити призначення більш незалежним і усунути будь-який реальний чи уявний вплив виконавчої влади, створюється дорадчий комітет. До складу комітету входять члени уряду та представники відповідних зовнішніх організацій (наприклад, національний аудиторський фонд, провідні спеціалісти з бухгалтерського обліку й аудиту і професійні асоціації). Дорадчий комітет проводить первинний відбір кандидатів і дає рекомендацію Міністру корони, який потім подає рекомендацію прем'єр-міністрові.
- » Глава держави, який не є главою уряду й обирається більшістю громадян, призначає Голову Аудиторського суду.
- » Члени колегіального ВОА (Аудиторського суду) обираються шляхом відкритого конкурсу з незалежним журі. Вимоги до кандидатів та критерії відбору встановлюються законодавством.
- » Конституція не передбачає законодавчої недоторканості Генерального аудитора під час звичайного виконання ним своїх обов'язків. ВОА намагається запобігти судових позовів за допомогою процесу узгодження, який включає:
  - лист-представлення від керівництва;
  - постійне обговорення проміжних результатів під час аудиту для з'ясування, за можливості, питань, як тільки вони виникають;
  - фінальну зустріч для обговорення нез'ясованих результатів аудиту;

- лист керівництва (про те, що об'єкт аудиту має три тижні для розгляду й надання коментарів), який враховується під час написання звіту;
  - для аудитів ефективності проєкт звіту надсилається об'єкту аудиту для коментарів, які розглядаються під час завершення підготовки звіту та включаються в розділ звіту; і
  - для фінансових аудитів копія проєкту звіту надається керівництву об'єкта аудиту під час зустрічі, щоб керівництво ще мало можливість надати докази, на основі яких спірні питання можуть бути вилучені зі звіту.
- » Президент суду (колегіальний ВОА):
- призначається указом Президента Республіки після отримання пропозиції від глави Ради міністрів, який заслухав думку Ради суду (ВОА);
  - має бути обраний з магістратів Суду, які принаймні п'ять років виконували функції Президента палати в Суді або еквівалентні функції в національних конституційних органах чи установах Європейського Союзу; і
  - після призначення виконує свої обов'язки до досягнення пенсійного віку та не може бути звільнений з посади.
  - Керівник ВОА призначається до Офісу строком на сім років – після подання Голови парламенту проводиться таємне голосування, і призначений отримує більшість голосів від парламенту.

## ПРИНЦИП 3

**Достатньо широкі повноваження і повна свобода дій при виконанні функцій ВОА**

### » РЕКОМЕНДАЦІЇ

ВОА повинні бути уповноважені здійснювати аудит:

- » використання державних коштів, ресурсів або активів одержувачем або бенефіціаром незалежно від їх юридичного статусу;

- » надходження коштів до державного бюджету або державних установ, організацій, підприємств;
- » законності й правильності ведення рахунків уряду або державних установ, організацій, підприємств;
- » якості фінансового менеджменту та звітності; і
- » економічності, ефективності та результативності діяльності уряду або державних установ, організацій, підприємств.

Крім випадків, визначених законодавством, ВОА не здійснюють аудит політики урядових або державних установ, організацій, підприємств і обмежуються здійсненням аудиту реалізації політики.

Поважаючи закони, прийняті законодавчою владою, які їх стосуються, ВОА вільні від вказівок або втручання з боку законодавчої або виконавчої влади у:

- » виборі питань аудиту;
- » плануванні, розробленні програми, проведенні, звітуванні та відстеженні результатів аудитів; організації та управлінні своїм офісом; і
- » виконанні рішень, якщо застосування санкцій передбачено їхніми повноваженнями.

ВОА не мають бути залученими та здаватися такими, що залучені, в жодному разі, у будь-якій формі до управління організаціями, які вони перевіряють.

ВОА повинні переконатися, що їхні працівники не перебувають у занадто тісних стосунках з об'єктами аудиту, щоб залишалися об'єктивними та виглядали об'єктивними.

ВОА повинні мати повну свободу дій у виконанні своїх обов'язків, співпрацювати з урядами або державними установами, організаціями, підприємствами, які прагнуть покращити використання публічних коштів та управління ними.

ВОА повинні використовувати відповідні організаційні стандарти та стандарти аудиту, а також кодекс етики, які ґрунтуються на офіційних документах INTOSAI, Міжнародної федерації бухгалтерів або інших визнаних органів, що встановлюють стандарти.

ВОА повинні подавати річний звіт про діяльність законодавчому органу та іншим державним органам (відповідно до вимог Конституції, статутів або законодавства) з метою подальшого його оприлюднення.

## » КРАЩА ПРАКТИКА

- » Проведення навчальних курсів для працівників може сприяти організаційній незалежності ВОА через розуміння важливості незалежності у внутрішній культурі. ВОА, навчаючи своїх працівників, надають особливого значення вимогам стандартів якості та діяльності. Потрібні суттєві зусилля, щоб гарантувати, що діяльність є автономною, об'єктивною та неупередженою.
- » Для одного ВОА терміни «марнотратство» та «надмірне витрачання» пов'язані з економічністю та ефективністю аудитів ефективності (оцінка співвідношення ціна-якість), але не обов'язково з результативністю. Результативність полягає у застосуванні критеріїв або стандартів аудиту до конкретних операцій. Оскільки під час визначення критеріїв проводяться консультації з об'єктами аудиту, погодження ними критеріїв вважається непрямым підтвердженням того, що результативність програми було перевірено.
- » Від працівників ВОА іноді вимагається (з боку законодавчого органу) тісна співпраця з виконавчою владою (наприклад, у тендерних комітетах) для відповідності встановленим процедурам. Ця вимога може спричинити конфлікт інтересів, проте ВОА можуть зберегти свою незалежність таки чином, щоб аудитори діяли лише як спостерігачі та не брали участі в процесі прийняття рішень.

## ПРИНЦИП 4

### Необмежений доступ до інформації

#### » РЕКОМЕНДАЦІЇ

ВОА повинні мати достатні повноваження для отримання своєчасного, необмеженого, прямого та вільного доступу до всіх необхідних документів та інформації для належного виконання своїх обов'язків, визначених законодавством.

## » КРАЩА ПРАКТИКА

- » ВОА отримує копії всіх рішень Кабінету міністрів, що допомагає йому обирати теми аудитів та розуміти фінансову діяльність уряду.
- » Під час аудиту важливих державних органів і підприємств суддя (який призначений колегією Суду як повноважний представник) має право бути присутнім на загальних зборах державного органу, засіданнях правління, керівного комітету, аудиторської ради. Як наслідок, суддя (який не має права голосу) є обізнаним про всю діяльність державного органу та має повний доступ до інформації.

## ПРИНЦИП 5

### Право та обов'язок звітувати про роботу

## » РЕКОМЕНДАЦІЇ

ВОА не повинні бути обмежені у звітуванні про результати своєї аудиторської діяльності. Відповідно до закону вони повинні звітувати про результати своєї аудиторської діяльності щонайменше раз на рік.

## » КРАЩА ПРАКТИКА

- » Генеральний аудитор зобов'язаний подавати щорічний звіт безпосередньо суверену (королю), за розпорядженням якого звіт подається до парламенту. Закон про аудит дозволяє Генеральному аудитору звітувати про результати аудиту в будь-який час протягом року. Про факти, які вимагають негайного вжиття заходів, як-от незаконне привласнення державних коштів і зловживання повноваженнями, повідомляється безпосередньо відповідним органам для проведення негайного розслідування. Порушники підлягають застосуванню до них санкцій або покарання.
- » Законодавчо ВОА не зобов'язаний оприлюднювати окремі аудиторські звіти, за винятком своїх щорічних звітів Президенту та Національній асамблеї. Проте з серпня 2003 року ВОА розміщує усі свої аудиторські звіти на своєму вебсайті.

## ПРИНЦИП 6

**Свобода ухвалювати рішення про зміст і строки складення аудиторських звітів, публікувати та поширювати їх**

### » РЕКОМЕНДАЦІЇ

ВОА самостійно приймають рішення щодо змісту своїх аудиторських звітів.

ВОА мають право надавати зауваження та рекомендації в своїх аудиторських звітах, враховуючи, за потреби, точку зору об'єкта аудиту.

Законодавство встановлює мінімальні вимоги до звітування ВОА про результати аудиту та особливі питання, які повинні бути предметом офіційного аудиторського висновку (або сертифіката).

ВОА самостійно приймають рішення про строки своїх аудиторських звітів, за винятком особливих вимог до звітування, які визначені законодавством.

ВОА можуть задовольняти спеціальні запити щодо проведення розслідувань або аудитів з боку законодавчого органу загалом або одного з його комітетів чи уряду.

ВОА мають право публікувати та розповсюджувати свої звіти після їх офіційного оприлюднення або подання на розгляд відповідному державному органу, як визначено законодавством.

### » КРАЩА ПРАКТИКА

Навіть якщо Закон про аудит чітко не визначає, що висновки, надані Палаті депутатів, можуть бути оприлюднені у звіті ВОА, Бюджетний комітет Палати представників може зробити висновки обов'язковою частиною урядових звітів, які виносяться на обговорення громадськістю.

## ПРИНЦИП 7

### Наявність дієвих механізмів контролю виконання рекомендацій ВОА

#### » РЕКОМЕНДАЦІЇ

ВОА подають свої звіти законодавчому органу, одному з його комітетів чи керівництву об'єкта аудиту, за необхідністю, для розгляду та виконання рекомендацій з метою застосування коригуючих заходів.

ВОА мають власну внутрішню систему моніторингу виконання своїх рекомендацій, яка гарантує належне виконання об'єктами аудиту їхніх зауважень і рекомендацій, а також тих, що були зроблені законодавчим органом, одним із його комітетів або керівництва об'єкта аудиту, за необхідністю.

ВОА подають свої звіти щодо моніторингу виконання рекомендацій законодавчому органу, одному з його комітетів чи керівництва об'єкта аудиту, відповідно, для розгляду та вжиття заходів, навіть якщо ВОА мають власні повноваження вживати санкції.

#### » КРАЩА ПРАКТИКА

- » Функції моніторингу виконання рекомендацій немає. Керівники міністерств несуть основну відповідальність за розгляд питань, які порушує ВОА. Керівник Міністерства фінансів вимагає, щоб:
  - міністри продовжували відслідковувати дії, які вживають підзвітні відомства для дотримання рекомендацій ВОА;
  - інформація надавалась систематично ВОА та комітету з державних рахунків.
- » Законодавство не передбачає реалізації рекомендацій та застосування санкцій. Один ВОА надав таку інформацію з цієї теми.
  - Аудит виконання рекомендацій може бути ініційований рішенням Генерального аудитора, інколи на запит парламентського постійного комітету. За відсутності офіційного механізму реалізації рекомендацій

або комітету з державних рахунків парламентські постійні комітети можуть розглядати звіти залежно від конкретного випадку.

- Підтримка міцних стосунків із постійними парламентськими комітетами дає змогу ВОА надавати комітетам стислі пояснення щодо звітів. Оскільки це здебільшого має вигляд публічних пресконференцій, ВОА має можливість привернути увагу до рекомендацій.
  - Існує неформальний механізм привернення уваги виконавчої влади до звітів ВОА, який передбачає регулярні зустрічі між Генеральним аудитором і керівниками трьох центральних урядових відомств (Департаменту прем'єр-міністра та Кабінету міністрів, казначейства та Комісії з державних послуг).
- » Одна країна зазначила, що Генеральний аудитор обговорює рекомендації ВОА з відповідним міністерством і вживає певних заходів, якщо міністерство не бажає виконувати рекомендацій. У деяких випадках питання розглядаються протягом наступного аудиторського року і рекомендується більш рішучі заходи.
  - » В одному ВОА, хоча відповідно до Закону про аудит не вимагається моніторингу виконання рекомендацій, існують механізми, які забезпечують виконання міністерствами та відомствами рекомендацій.
  - » Контролюючі посадові особи повинні сформувати Комітет з фінансового управління та рахунків під головуванням контролюючих посадових осіб, щоб виконувати рекомендації аудиту та забезпечувати вжиття необхідних заходів для виправлення ситуації в міністерствах і відомствах.
  - » В аудиторському звіті щодо реалізації рекомендацій ВОА звітуватиме про статус питань, порушених під час попереднього аудиту. Крім того, офіс прем'єр-міністра створив Комітет доброчесності керівництва високого рівня для обговорення питань аудиту, які піднімає Офіс генерального аудитора.
  - » Ключовим елементом режиму реалізації рекомендацій є проведення зустрічей після завершення аудиту з представниками об'єктів аудиту, Міністерства планування та бюджету, Міністерства державного управління та внутрішніх справ для обговорення реальних шляхів виконання рекомендацій та прийняття бюджетних і кадрових рішень. ВОА також планує розміщувати відповіді державних установ на рекомендації на своїй вебсторінці та регулярно її оновлювати.

- » ВОА не має повноважень для забезпечення реагування установ на порушення та слідування рекомендаціям, а Комітет з публічних рахунків не діє. ВОА розглядає пропозицію щодо створення невеликого комітету постійних секретарів в Офісі прем'єр-міністра та організації зустрічей Міністерства фінансів і Директора з аудиту з об'єктом аудиту для усунення відхилень, виявлених у звітах за результатами аудиту.
- » Суд щорічно звітує перед парламентом, а також може подавати спеціальні звіти. Звіт Суду вноситься на слухання у підкомітеті Бюджетного комітету, під час яких представників міністерств просять відповісти на поставлені запитання. Бюджетний комітет приймає рекомендації, включені до звіту Суду, та вимагає від міністерств виконання цих рекомендацій протягом визначеного терміну та звітування про виконання перед Судом або комітетом.

## ПРИНЦИП 8

**Фінансова та управлінська/адміністративна самостійність і наявність відповідних людських, матеріальних і грошових ресурсів**

### » РЕКОМЕНДАЦІЇ

ВОА повинен мати в наявності необхідні та обґрунтовані людські, матеріальні та грошові ресурси — виконавча влада не повинна контролювати чи управляти доступом до цих ресурсів. ВОА керують власним бюджетом і розподіляють його належним чином.

Законодавчий орган або один із його комітетів несе відповідальність за гарантування того, що ВОА має належні ресурси для виконання своїх повноважень.

ВОА має право прямого звернення до законодавчого органу, якщо наданих ресурсів недостатньо для виконання своїх повноважень.

### » КРАЩА ПРАКТИКА

- » Не існує офіційних механізмів звернення до парламенту при дефіциті ресурсів. На доповнення до звичайного бюджетного процесу може бути поданий запит до парламенту.

- » Процес визначення бюджету не є достатньо незалежним і неупередженим. Бюджет ВОА нині узгоджується з представниками уряду, які ВОА також перевіряє. Процес повинен передбачати:
  - об'єктивне визначення обсягів фінансування ВОА без жодного реального або потенційно можливого впливу; і
  - вивчення обсягів фінансування ВОА та його діяльності для забезпечення підзвітності.
- » Для досягнення бажаного рівня незалежності спікер парламенту призначає групу парламентарів щодо здійснення нагляду за річними запитами на фінансування ВОА. Група отримує запит щодо фінансування від ВОА та аналіз запиту від уряду, а також може запросити інформацію від ВОА, уряду та зовнішніх експертів до надання казначейству своїх рекомендацій.
- » ВОА виплачує заробітну плату та надбавки безпосередньо аудиторам, які здійснюють аудити. Відомства не можуть наполягати на тому, щоб призначені аудитори працювали в них (що робить їх фактично внутрішніми аудиторами). ВОА перейшов від аудиторських груп на об'єктах контролю до аудитів, які проводяться групами в ВОА.
- » ВОА на власний розсуд розподіляє бюджетні кошти. ВОА отримує необхідну суму коштів із загального державного бюджету (голосування в один рядок). Голова ВОА визначає, як кошти будуть розподілятися між різними категоріями видатків.
- » ВОА має право розподіляти кошти на власний розсуд, але є сумніви щодо того, чи достатньо коштів було затверджено парламентом. Якщо кошти не покривають фактичні потреби, подання скеровуються до Міністерства фінансів, потім до прем'єр-міністра, і, зрештою, якщо позитивних відгуків немає, до Комітету з державних рахунків.
- » Один ВОА проходить таку бюджетну процедуру:
  - ВОА щорічно подає запит на отримання коштів до Міністерства фінансів;
  - Міністерство фінансів передає запит міністрам Кабінету міністрів без змін;

- міністри Кабінету міністрів погоджують бюджетний запит з представниками уряду (які є об'єктами контролю ВОА). Незважаючи на те, що Кабінет міністрів уповноважений змінювати запит ВОА про виділення коштів, Генеральний аудитор бере участь у засіданні Кабінету міністрів як радник;
- Кабінет міністрів затверджує бюджетний запит, при цьому парламентський комітет з питань державних видатків та аудиту розглядає такий запит та висновки комітету;
- Якщо Парламент схвалить висновок Комітету, незалежність ВОА гарантується.

### РЕЗУЛЬТАТИ ТЕМАТИЧНИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

#### Мета

Тематичні дослідження:

- перевірили дотримання ВОА проєкту Мексиканської декларації про незалежність ВОА, беручи до уваги різні системи аудиту;
- надали приклади запобіжних заходів, які можна застосувати в ситуаціях, коли ВОА не може виконати певні положення про застосування незалежності, які є частиною принципу; і
- сприяли розробленню проєкту рекомендацій.

#### Методологія

Для отримання знань про ВОА, відібраних для тематичних досліджень, виконано таку підготовчу роботу:

- проведено дискусії між представниками Секретаріату INTOSAI та Генеральними секретарями регіональних груп;
- переглянуто звіти країн, підготовлені на Віденському семінарі з питань незалежності ВОА;
- переглянуто вебсайти;
- використовувалися інші методи, такі як інтерв'ю та візити до ВОА.

Під час підготовки опитування було враховано таке:

- Не варто повторювати запитання з попередніх опитувань про незалежність.
- Забезпечте відповідність запитань проекту положень про застосування, обговореному у Відні у 2004 році.
- Використовуйте однакові запитання для всіх тематичних досліджень.
- Перевіряйте елементи, де була часткова згода та повна незгода під час обговорення робочої групи у Відні.
- Забезпечте можливість надавати коментарі щодо:
  - > випадків, коли ВОА вдалося підвищити свою незалежність,
  - > областей, де ВОА вважає себе найбільш вразливим щодо незалежності, а також
  - > методів, які ВОА використовує для зменшення ризиків для своєї незалежності.

Перед початком тематичних досліджень було виконано таку підготовчу роботу:

- Підготовка проекту анкети.
- Розповсюдження анкети, методології та правил вибору країн усім членам підкомітету для коментарів.
- Доопрацювання анкети.
- Надання Комітету з професійних стандартів переліку країн, відібраних для тематичного дослідження, і методології, які потім будуть подані на розгляд і затвердження Керівній раді INTOSAI.
- Інформування ВОА та секретаріату їхньої регіональної групи про те, що вони були відібрані для тематичних досліджень.
- Надсилання анкети відібраним ВОА.
- Проведення співбесід та оцінювання тематичних досліджень.

## Цільова група і відсоток відповідей

Вибрані тематичні дослідження мали охопити всі або більшість регіональних груп INTOSAI. Представлено всі види аудиторських установ (рахунковий суд, аудиторська рада, вестмінстерський тип) та ВОА з різними рівнями незалежності. Крім того, для проєкту були відібрані лише ВОА, які виявили реальну зацікавленість в участі.

Тематичні дослідження були відібрані на основі пропозицій генеральних секретарів регіональних робочих груп INTOSAI. Лише ВОА, які зголосилися добровільно, були визначені для тематичних досліджень. З дев'яти ВОА, які зголосилися, відповіли вісім: Марокко, Філіппіни, Мікронезія, Нова Зеландія, Тонга, Сент-Люсія, Гана та Кіпр – 90 відсотків відповідей.

## Результати

Учасників попросили дати детальні відповіді на такі чотири запитання, засновані на восьми основних принципах *проєкту Мексиканської декларації про незалежність*:

### Запитання 1

З огляду на принципи та положення про застосування, чи вважаєте ви, що ви відповідаєте всім або деяким вимогам щодо незалежного ВОА, і поясніть як.

У середньому учасники відповіли, що вони загалом відповідають вимогам щодо незалежного ВОА (відсотки вказані біля кожного принципу), однак визнають, що деякі принципи не виконуються взагалі або потребують суттєвих покращень. Один невеликий відсоток учасників вважає, що вони відповідають усім вимогам щодо незалежного ВОА, інший дуже невеликий відсоток учасників визнає, що хоча вони відповідають лише декільком основним принципам, проте вважають, що здатність діяти незалежно від виконавчої влади зберігає їх незалежність.

Наступні пояснення того, як учасники вважають, що вони відповідають вимогам незалежності, перераховані відповідно до основних принципів.

## Принцип 1

Наявність належної та дієвої конституційної/законодавчої/правової бази та положень щодо фактичного застосування цієї бази (75 відсотків вважають, що відповідають цьому принципу).

Більшість учасників тематичних досліджень зазначили, що їхня незалежність чітко прописана в законодавстві. Законодавчі межі відрізняються залежно від актів кожної країни. Майже в усіх випадках зазначене законодавство детально визначає, наскільки незалежним є ВОА за такими критеріями:

- виконання своїх функцій, обов'язків і повноважень;
- організація та управління своїми ресурсами; і
- організація та управління діяльністю, що передбачена повноваженнями та звітами.

Більшість учасників зазначила, що відповідне та дієве законодавство існує. Деякі зауважили, що виконавча влада іноді перешкоджає застосуванню та дієвості законодавства, і навели такі причини:

- політична нестабільність,
- роль уряду у визначенні асигнувань і розподілу коштів, а також
- вплив уряду на бюджети та інші ресурси.

Сфери вразливості щодо незалежності ВОА будуть далі обговорюватися в третьому питанні цього розділу.

## Принцип 2

Незалежність керівників ВОА та їх членів (для колегіальних органів), включно з гарантіями перебування на посаді та правовим імунітетом в умовах звичайного виконання ними своїх обов'язків (75 відсотків вважають, що відповідають цьому принципу).

Більшість учасників зазначили, що керівники організацій призначаються, призначаються повторно або звільняються законодавчим органом або главою держави за погодженням законодавчого органу. Такі умови визначені у відповідному законодавстві учасника.

Респонденти вказали, що строки повноважень – це фіксована кількість років, довічне призначення або вікове обмеження. Проте 25 відсотків учасників зазначили, що термін повноважень керівника ВОА є дуже коротким і, отже, не дає керівникові достатньо часу для ефективного виконання своїх повноважень.

Так, більшість учасників зазначили, що їм бракує захисту від судового переслідування за будь-які дії, що є результатом звичайного виконання ними своїх обов'язків. Лише один респондент вказав наявність такого імунітету в своєму законодавстві.

### **Принцип 3**

Достатньо широкі повноваження і повна свобода дій при виконанні функцій ВОА (87,5 відсотка вважають, що відповідають цьому принципу).

Більшість або всі учасники тематичних досліджень зазначили, що вони мають достатньо широкі повноваження та повну свободу дій для ефективного, результативного та незалежного виконання своїх функцій, включаючи повноваження перевіряти:

- використання державних коштів або активів;
- збір доходів державного бюджету;
- законність державних рахунків та організацій;
- якість фінансового менеджменту та звітності;
- економічність, ефективність та результативність діяльності органів влади; і
- реалізацію державної політики (обмежується лише впровадженням).

П'ятдесят відсотків учасників визнають, що їхні повноваження стосуються лише результативності та ефективності діяльності уряду. Однак включення в повноваження права здійснювати аудит економічності уряду ще триває.

У більшості випадків повноваження учасників включають свободу керівництва та втручання законодавчої влади у вибір питань аудиту та в планування, підготовка програми, проведення, звітування та подальші дії за результатами аудиту. У 25 відсотків випадків респонденти відповіли, що річний план роботи (питання аудиту) щорічно обговорюється із законодавчою владою перед впровадженням, реалізація плану залежить від наявності ресурсів, наданих законодавчою владою, та/або згоди виконавчої влади. Хоча більшість учасників вважає, що вони вільні від вказівок і втручання законодавчої влади в

керуванні своїми організаціями, 50 відсотків зазначили, що вони не контролювали ресурси, які їм потрібні, щоб мати повний спектр повноважень та незалежність їхньої організації.

Більшість учасників зазначили, що вони не брали участі в управлінні організаціями та не розвивали тісних відносин з об'єктами аудиту. Однак 25 відсотків зазначили, що це вразлива сфера через брак ресурсів і досвіду клієнтів.

Усі учасники відповіли, що використовують відповідні стандарти діяльності й аудиту та застосовують кодекс етики до своєї діяльності та діяльності організацій, які вони перевіряють.

#### **Принцип 4**

Необмежений доступ до інформації (100 відсотків вважають, що відповідають цьому принципу).

Усі учасники зазначили, що мають своєчасний, безперешкодний, повний, прямий та безкоштовний доступ до всіх документів та інформації, необхідних для виконання своїх обов'язків. Учасники також зауважили, що мають повноваження, необхідні для отримання цих документів та інформації від людей або організацій, які їх мають.

#### **Принцип 5**

Право та обов'язок звітувати про свою роботу (86 відсотків вважають, що відповідають цьому принципу).

Більшість учасників зазначили, що не обмежені у звітуванні про результати своєї аудиторської діяльності, тобто згідно із законом вони зобов'язані (як мінімум) звітувати про результати щорічно. Принаймні 25 відсотків тих, хто не зобов'язаний цього робити за законом, також намагаються звітувати щорічно. Проте тривалі затримки часто трапляються через брак ресурсів, а в одному випадку – через політичне втручання.

#### **Принцип 6**

Свобода ухвалювати рішення про зміст і строки складання аудиторських звітів, публікувати та поширювати звіти (86 відсотків вважають, що відповідають цьому принципу).

Більшість респондентів зазначили, що мають свободу в ухваленні рішення про зміст своїх аудиторських звітів. Один ВОА зазначив, що іноді на це впливають залежно від чутливості питання. Усі ВОА заявили, що можуть вільно робити висновки та надавати рекомендації у своїх звітах про аудит.

Більшість учасників зазначили, що мають встановлені законом терміни для подання річних результатів до законодавчої влади. Однак вони не мають часових обмежень для публікації аудиторських звітів. Дещо більше 10 відсотків додали, що через брак ресурсів і затримку аудитів подання аудиторських звітів може бути ускладненим.

Загалом усі респонденти зазначили, що можуть вільно публікувати та поширювати свої звіти після їх офіційного внесення (як того вимагає закон).

### **Принцип 7**

Наявність дієвих механізмів контролю виконання рекомендацій ВОА (86 відсотків вважають, що відповідають цьому принципу).

Учасники зазначили, що деякі аудиторські звіти подаються до законодавчого органу чи правління для перегляду та подальших дій. Усі учасники також зауважили, що мають внутрішню систему контролю за результатами аудитів і гарантують, що їхні зауваження та рекомендації, а також рекомендації законодавчої влади були належним чином розглянуті об'єктами контролю. Цікаво, що один ВОА звернув увагу на те, що відповідно до *закону про аудиторську службу в його країні* об'єкт аудиту зобов'язаний створити комітет із виконання аудиторського звіту для контролю та забезпечення виконання рекомендацій аудиту.

### **Принцип 8**

Фінансова та управлінська/адміністративна самостійність і наявність відповідних людських, матеріальних і грошових ресурсів (38 відсотків вважають, що відповідають цьому принципу).

Цей принцип є сферою, де більшість учасників відчували себе найбільш вразливими (щодо незалежності). Лише 38 відсотків респондентів вказали, що мають:

- фіскальну самостійність,
- свої щорічні асигнування, що затверджені та автоматично реалізовані законодавчим органом,
- повні повноваження керувати власним бюджетом і розподіляти його за потреби, і

Інші респонденти зазначили, що наразі цей принцип не виконується і це та сфера, яка потребує значного вдосконалення (Додаткову інформацію див. у запитаннях 3 і 4).

## **Запитання 2**

Якщо ви не відповідаєте всім або деяким із вимог, зазначених у принципах і положеннях про застосування, чи досягаєте ви тих самих цілей, але за допомогою інших засобів, використовуючи різні види гарантій для досягнення незалежності? Якщо так, будь ласка, поясніть, як ви досягаєте мети і чому, на вашу думку, ці гарантії є засобом незалежності.

Невелика кількість учасників відповіла на це запитання, тому що в разі неможливості виконання вимог, значні перешкоди заважають їм досягти тих самих цілей гарантування іншими засобами.

Декілька ВОА, які відповіли на це запитання, вважають себе вразливими в певних сферах, але здатними подолати цей ризик, застосовуючи різні запобіжні заходи для досягнення незалежності.

Один із респондентів зазначив, що хоча в їхньому ВОА немає формальних механізмів для виконання рекомендацій, є:

- тісні відносини з вибраними аудиторськими комітетами, які використовуються для організації брифінгів і презентацій комітетам звітів і рекомендацій; і
- деякі неформальні механізми для привернення уваги виконавчої влади до звітів і рекомендацій, а саме регулярні зустрічі між виконавчою владою, урядовими департаментами, казначейством і Кабінетом міністрів.

## **Запитання 3**

Чи є сфера, в якій ви вважаєте себе більш вразливими щодо незалежності, якщо так, поясніть це.

Виклики, перешкоди або ризики для незалежності ВОА:

- Уряд відіграє певну роль у визначенні асигнувань і розподілу коштів, а також впливає на бюджети та інші ресурси.
- Дуже короткі терміни для керівників ВОА означають, що вони не мають достатньо часу, щоб ефективно реалізувати свої плани роботи або виконувати свої повноваження.
- Не існує правового імунітету від судового переслідування за будь-які дії, які є результатом звичайного виконання обов'язків.
- Потрібні законодавчі зміни.
- ВОА організовує та керує організацією в межах бюджетних коштів.
- Незабезпечення контролю з боку законодавчої влади над ресурсами ВОА дає змогу мати повну владу та незалежність щодо організації та управління своєю організацією.
- Брак ресурсів іноді змушує аудиторів ризикувати своєю незалежністю та добросовістю.
- Недостатній досвід клієнтів і величина ВОА можуть перешкоджати об'єктивності та незалежності аудиторів.
- Відсутність належних, компетентних ресурсів впливає на час звітування, що, у свою чергу, призводить до відставання в результатах аудиту.
- Питання, які вважаються більш делікатними за своєю суттю, іноді впливають зміст і написання звіту.
- Немає жодного парламентського форуму, на якому ВОА може бути впевненим, що їхні аудиторські звіти привернуть увагу парламенту.
- Від виконавчої влади не вимагається відповідати парламенту щодо рекомендацій, викладених у звітах.
- Бракує адекватних і передбачуваних фінансових ресурсів.
- Незалежність ВОА є обмеженою, оскільки вони не мають повноважень або свободи самостійно отримувати ресурси, необхідні для ефективного виконання повноважень.

- Існують суттєві розбіжності між річним бюджетом і пропозиціями та фактичним розподілом, включаючи проблеми з термінами та фактичним виділенням коштів казначейством.
- Виконавча влада має великий вплив на процес затвердження бюджету, що призводить до значного скорочення бюджетних пропозицій.
- ВОА має право на пряму апеляцію, яка зазвичай відхиляється.

#### **Запитання 4**

Опишіть випадки, коли вам вдалося підвищити незалежність вашого ВОА, і розкажіть, як вам вдалося цього досягти.

Незважаючи на те, що учасники вказали на важливі проблеми, перешкоди та ризики незалежності ВОА, вони також вказали на здатність покращити свій рівень незалежності. Нижче наведено окремі випадки, коли конкретні ВОА змогли внести такі покращення.

#### **Підвищення вимог до професійної незалежності**

- Триває робота над запропонованим законопроектом щодо вдосконалення основи функціонування ВОА, особливо його відносин із виконавчою та законодавчою владою, а також повноважень щодо аудиту ефективності. Огляд законодавчої бази.
- ВОА прийняв організаційну поведінку для більшої незалежності від виконавчої влади, співпрацюючи з нею лише для здійснення аудитів, фактично дистанціювавшись від своїх політичних замовників.
- ВОА запроваджує внутрішню систему контролю виконання рекомендацій.

#### **Висновок**

У цьому звіті підсумовуються відповіді тематичних досліджень щодо дотримання проекту Мексиканської декларації про незалежність, узагальнюючи відповіді на чотири запитання, що містяться в анкеті, підготовленій підкомітетом.

Учасники тематичних досліджень вважають, що вони загалом відповідають вимогам щодо незалежності ВОА. Проте багато хто все ж зазнав, що вони мають проблеми з дотриманням принципів проекту Мексиканської декларації про

незалежність. Одні вважають ці проблеми перешкодою для своєї незалежності, інші — можливостями для вдосконалення. Учасники висловлювали здебільшого подібні занепокоєння щодо вразливості фінансової та управлінської самостійності та ефективного виконання рекомендацій ВОА, двох принципів, які вважаються найбільш складними для ВОА.

Хоча більшість або всі учасники зазначили, що є можливості для вдосконалення, невелика кількість учасників відповіли на запитання 4, яке передбачало опис ситуації, в якій їхній ВОА зміг би підвищити свою незалежність, і метод, який використовувався.