

РАХУНКОВА ПАЛАТА

ЗАТВЕРДЖЕНО
рішенням Рахункової палати
від 20.08.2019 № 20-7

ЗВІТ
про результати аудиту ефективності використання органами
державного управління коштів державного бюджету на заходи з
реформування системи управління державними фінансами

Київ 2019

ЗМІСТ

СПИСОК СКОРОЧЕНЬ.....	3
ПРЕАМБУЛА	4
ВСТУП.....	5
1. АНАЛІЗ ПРОГРАМНИХ ДОКУМЕНТІВ, ЯКІ РЕГУЛЮЮТЬ ПИТАННЯ РЕФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ДЕРЖАВНИМИ ФІНАНСАМИ.....	7
2. РЕЗУЛЬТАТИ АУДИТУ ЗА КЛЮЧОВИМИ НАПРЯМАМИ РЕФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ДЕРЖАВНИМИ ФІНАНСАМИ.....	11
2.1. <i>Оцінка стану виконання заходів із запровадження державного стратегічного та середньострокового бюджетного планування</i>	<i>18</i>
2.2. <i>Оцінка стану виконання заходів у сфері податкової та митної політики</i>	<i>26</i>
2.3. <i>Оцінка стану виконання заходів у сфері державного фінансового контролю</i>	<i>34</i>
ВИСНОВКИ.....	40
ПРОПОЗИЦІЇ.....	45

СПИСОК СКОРОЧЕНЬ

АМКУ	Антимонопольний комітет України
Держаудитслужба	Державна аудиторська служба України
Держстат	Державна служба статистики України
ДФС	Державна фіскальна служба України
Казначейство	Державна казначейська служба України
Мінекономрозвитку	Міністерство економічного розвитку і торгівлі України
Мінкультури	Міністерство культури України
Мінмолодьспорт	Міністерство молоді та спорту України
Мінсоцполітики	Міністерство соціальної політики України
Мінфін	Міністерство фінансів України
Мін'юст	Міністерство юстиції України
МОЗ	Міністерство охорони здоров'я України
МОН	Міністерство освіти і науки України
ФДМУ	Фонд державного майна України
План заходів	План заходів з реалізації Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки, затверджений розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24.05.2017 № 415-р
Стратегія реформування	Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 08.02.2017 № 142-р
Угода про асоціацію	Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, ратифікована Законом України від 16.09.2014 № 1678

ПРЕАМБУЛА

Підстави для аудиту

Конституція України (стаття 98); Закон України “Про Рахункову палату” (статті 4, 7); План роботи Рахункової палати на 2019 рік.

Мета аудиту

Оцінити продуктивність, результативність та економність використання органами державного управління коштів державного бюджету на заходи з реформування системи управління державними фінансами впродовж 2017–2018 років та I кварталу 2019 року; стан виконання встановлених індикаторів та досягнення мети реформування в частині побудови сучасної та ефективної системи управління державними фінансами.

Предмет аудиту: кошти Державного бюджету України, що спрямовувалися у 2017–2018 роках і I кварталі 2019 року на здійснення заходів з реформування системи управління державними фінансами; управлінські рішення органів державного управління, відповідальних за виконання заходів з реформування, щодо реалізації цих заходів та використання фінансових ресурсів, виділених на вказані цілі впродовж 2017–2018 років та I кварталу 2019 року; нормативно-правові, адміністративні, інші акти та документи, які обґрунтовували доцільність виділення фінансових ресурсів та регламентували порядок їх використання на здійснення заходів з реформування системи управління державними фінансами; План заходів, квартальні та річні звіти про його виконання; бюджетні запити, паспорти бюджетних програм, кошториси, фінансова та бюджетна звітність, документи бухгалтерського обліку, пов’язані з використанням коштів державного бюджету на заходи з реформування системи управління державними фінансами.

Об’єкти аудиту: Секретаріат Кабінету Міністрів України, Мінфін, Мінекономрозвитку, ДФС та Держаудитслужба.

Критерії, які використовувалися під час аудиту

Щодо оцінки законності, своєчасності та повноти прийняття управлінських рішень:

відповідність управлінських рішень залучених до реформи державних органів – розпорядників коштів державного бюджету та здійснених ними фінансово-господарських операцій нормативно-правовим актам, що регламентують порядок виділення та використання фінансових ресурсів на забезпечення діяльності органів державного управління.

Щодо оцінки продуктивності, результативності та економності використання коштів державного бюджету:

обґрунтованість визначення мети, результативних показників і напрямів використання органами державного управління коштів Державного бюджету України на заходи з реформування системи управління державними фінансами;

ступінь досягнення органами державного управління – розпорядниками коштів державного бюджету поставлених завдань щодо виконання заходів з реформування;

досягнення розпорядниками коштів державного бюджету запланованих результатів при здійсненні визначених державним бюджетом обсягів видатків; отримання максимального результату за наявних ресурсів.

Методика та методи аудиту

Під час аудиту основну увагу приділено питанням оцінки стану виконання центральними органами виконавчої влади, залученими до реформи системи управління державними фінансами, Плану заходів, результативності виконання запроваджених заходів реформування, а також ефективності використання на вказані цілі коштів державного бюджету.

Застосовано такі методи: аналіз нормативно-правових, розпорядчих, інших актів та документів, що регламентують порядок виділення і використання коштів державного бюджету на забезпечення діяльності органів державного управління та виконання заходів з реформування системи управління державними фінансами; порівняльний аналіз показників фінансової, бюджетної та статистичної звітності; оцінка обґрунтованості та своєчасності прийняття управлінських рішень з питань аудиту; документальна та фактична перевірка фінансово-господарських операцій; систематизація, узагальнення та аналіз даних з питань, що досліджувалися; ознайомлення, опитування, порівняння.

Під час аудиту використано інформацію щодо нормативно-правового регулювання питання використання органами державного управління коштів державного бюджету на заходи з реформування системи управління державними фінансами, підготовлену юридичним департаментом Рахункової плати.

Аудит проведено відповідно до Міжнародних стандартів вищих органів фінансового контролю ISSAI 100 “Фундаментальні принципи здійснення аудиту в державному секторі”, ISSAI 300 “Фундаментальні принципи здійснення аудиту ефективності”, ISSAI 3000 “Керівництво з аудиту ефективності” у частині, що не суперечить Конституції та законам України.

Проведено зустріч із відповідальними працівниками Представництва Європейського Союзу в Україні.

ВСТУП

З 01.09.2017 набрала чинності Угода про асоціацію¹, згідно із статтею 1 якої цілями асоціації є сприяння поступовому зближенню сторін, ґрунтуючись на спільних цінностях і тісних привілейованих зв'язках, поглиблюючи зв'язок України з політикою ЄС та її участь у програмах та агентствах, **створення умов для посилення економічних і торговельних відносин**, які вестимуть до поступової інтеграції України до внутрішнього ринку ЄС, у тому числі завдяки створенню поглибленої і всеохоплюючої зони вільної торгівлі. У частині економічного та галузевого співробітництва це передбачає **низку заходів співробітництва у сфері управління державними фінансами**, спрямованих на забезпечення розвитку бюджетної політики і

¹ До набрання чинності Законом України від 16.09.2014 № 1678 передбачено її тимчасове застосування у порядку, визначеному статтею 486 Угоди.

надійних систем внутрішнього контролю і зовнішнього аудиту, що базуються на міжнародних стандартах, а також відповідають основоположним принципам підзвітності, прозорості, економності, ефективності та результативності.

Відповідно до Угоди про асоціацію, європейських стандартів належного адміністрування і з урахуванням європейського рейтингу і європейської перспективи України **Уряд схвалив Стратегію реформування**, яка ставила на меті вдосконалення системи державного управління, отже підвищення рівня конкурентоспроможності країни. Одним із напрямів Стратегією реформування визначено **управління державними фінансами**, включаючи адміністрування податків, підготовку і виконання державного бюджету, систему державних закупівель, внутрішній і зовнішній аудит, облік та звітність.

Для підтримки України у реалізації Стратегії реформування між Урядом України та Європейською Комісією 19.12.2016 підписано Угоду про фінансування програми “Підтримка комплексного реформування державного управління в Україні”, загальна кошторисна вартість заходів якої – **104 млн євро** (бюджетна підтримка – 90 млн євро, додаткова підтримка – 14 млн євро). Згідно з цією Угодою передбачалося надання підтримки для **зміцнення потенціалу у сфері управління державними фінансами**, що є невід’ємною частиною реформи державного управління та охоплюється взаємопов’язаною стратегією.

З метою забезпечення виконання пріоритетних завдань **співробітництва України з Організацією Північноатлантичного договору**, на виконання рішень, прийнятих під час засідань Комісії Україна – НАТО² та Північноатлантичної ради НАТО з Україною і Грузією³, затверджено Річні національні програми під егідою Комісії Україна – НАТО на 2017–2019 роки⁴, які основними пріоритетами розвитку економіки України визначили **створення базових передумов економічного зростання шляхом стабілізації державних фінансів і забезпечення стійкості фінансової системи**.

Отже, питання реформування системи управління державними фінансами є актуальним як з точки зору удосконалення порядку планування і виконання Державного бюджету України, податкової і митної систем, бухгалтерського обліку, аудиту і контролю, так і **повноти виконання Україною прийнятих зобов’язань на шляху до набуття повноправного членства в Європейському Союзі та в Організації Північноатлантичного договору**, стратегічний курс на яке з 2019 року закріплено у Конституції України⁵.

Питання оцінки стану досягнення стратегічних завдань у сфері реформування системи управління державними фінансами, а також ефективності використання державними органами у 2017–2018 роках та I кварталі 2019 року на вказані цілі коштів державного бюджету та залученої

² На рівні глав держав та урядів 09.07.2016, м. Варшава, Республіка Польща.

³ У рамках саміту глав держав та урядів держав – членів і держав – партнерів НАТО 11-12.07.2018, м. Брюссель, Королівство Бельгія.

⁴ Укази Президента України від 08.04.2017 № 103, від 28.03.2018 № 89 та від 10.04.2019 № 117 відповідно.

⁵ Від 28.06.1996 із змінами та доповненнями, внесеними Законом України від 07.02.2019 № 2680.

міжнародної технічної допомоги і є предметом цього аудиту.

Під час аудиту надано оцінку стану виконання заходів із запровадження державного стратегічного та середньострокового бюджетного планування у сфері податкової, митної політики та державного фінансового контролю, які є **ключовими з точки зору досягнення мети реформування системи управління державними фінансами.**

1. АНАЛІЗ ПРОГРАМНИХ ДОКУМЕНТІВ, ЯКІ РЕГУЛЮЮТЬ ПИТАННЯ РЕФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ДЕРЖАВНИМИ ФІНАНСАМИ

З метою побудови сучасної та ефективної системи управління державними фінансами, яка здатна надавати якісні державні послуги, ефективно акумулюючи ресурси та розподіляючи їх відповідно до пріоритетів розвитку держави у середньо- та довгостроковій перспективі, розпорядженням Кабінету Міністрів України від 08.02.2017 № 142-р схвалено **Стратегію реформування**, яка передбачає виконання низки завдань за такими **пріоритетними напрямками**: дотримання загальної бюджетно-податкової дисципліни у середньостроковій перспективі, підвищення ефективності розподілу ресурсів на рівні формування державної політики, забезпечення ефективного виконання державного бюджету, підвищення рівня прозорості та підзвітності в управлінні державними фінансами.

Зі схваленням Стратегії реформування визнано такою, що втратила чинність, **Стратегію розвитку системи управління державними фінансами**, схвалену розпорядженням Кабінету Міністрів України від 01.08.2013 № 774-р, яка ставила на меті визначення основних проблем розвитку складових системи управління державними фінансами на середньо- і довгостроковий період та шляхів їх розв'язання в рамках комплексного підходу, необхідного для побудови ефективної системи управління державними фінансами. Отже, з **2017 року мав відбутися підготовчий етап до безпосередньо побудови сучасної та ефективної системи управління державними фінансами**, результати реалізації якого згідно з пунктом 3 розділу I Стратегії реформування сприяли розвитку системи державних закупівель, незалежного зовнішнього фінансового контролю та управління державними інвестиціями, забезпеченню доступу громадськості до інформації з питань бюджету та удосконаленню податкової системи. Спостерігалися також позитивні зміни у розвитку програмно-цільового методу в бюджетному процесі, покращення бюджетної дисципліни, зокрема через скорочення переліку підстав для внесення змін до закону про Державний бюджет України в процесі його виконання.

Координацію дій з реалізації Стратегії реформування покладено на Мінфін – головний орган у системі центральних органів виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує, зокрема, **державну фінансову та бюджетну політику**, державну політику у сфері бухгалтерського обліку, а також забезпечує формування та реалізацію державної політики у сфері контролю за дотриманням бюджетного законодавства, державного внутрішнього фінансового контролю, казначейського обслуговування

бюджетних коштів і забезпечує формування та реалізацію єдиної державної податкової, митної політики, державної політики з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового та митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску⁶.

Джерелами фінансування реалізації Стратегії реформування визначено **видатки на утримання відповідальних органів та кошти міжнародної технічної допомоги**, передбачені для надання консультаційної і тренінгової підтримки. Витрати на розроблення та впровадження програмного забезпечення для бюджетного планування передбачалося здійснити за рахунок Трестового фонду ЄС/Світового банку, кошти якого також мали використовуватися на впровадження ІТ-рішень для підтримки реформування системи управління державними фінансами.

Довідково. Відповідальні за виконання завдань за певними напрямками в межах компетенції – Секретаріат Кабінету Міністрів України, Мінфін, ДФС, Мінекономрозвитку, Мінсоцполітики, Казначейство, Мін'юст, ФДМУ, Держстат, МОЗ, МОН, Мінкультури, Мінмолодьспорт, АМКУ, Держаудитслужба, а також інші центральні органи виконавчої влади та головні розпорядники коштів державного бюджету.

При цьому визначені Стратегією реформування цілі, основні завдання та очікувані результати **не підтверджено конкретними фінансовими показниками (індикаторами)**, за якими можна оцінити підвищення ефективності системи управління державними фінансами як в цілому, так за окремими напрямками Стратегії реформування.

Довідково. У сфері податкової системи і доходів за напрямом “Дотримання загальної бюджетно-податкової дисципліни у середньостроковій перспективі” показники результативності – підвищення місця у рейтингу *Doing Business* за показником “Оподаткування”, підвищення рівня добровільного подання податкових декларацій, збільшення частки податкових декларацій, поданих за допомогою електронних сервісів ДФС, підвищення рівня задоволеності платників податків послугами ДФС за результатами періодичних опитувань, а також зниження податкового навантаження. Лише за напрямками “Середньострокове бюджетне планування”, “Управління фіскальними ризиками”, “Система публічних закупівель”, “Бухгалтерський облік в державному секторі”, “Система державного внутрішнього фінансового контролю” та “Незалежний зовнішній фінансовий контроль (аудит)” результат – отримання **відповідних оцінок за певними показниками Звіту про ефективність управління державними фінансами (PEFA)**.

Крім того, згідно зі статтею 7 Бюджетного кодексу України один із принципів бюджетної системи – **принцип обґрунтованості**, який передбачає формування бюджету на основі розрахунків витрат бюджету, що здійснюються відповідно до затверджених методик і правил. Водночас **Стратегія реформування чітко не визначає потреби у фінансових ресурсах на реалізацію її заходів**, що не гарантує фінансову стабільність досягнення поставлених цілей. **Не існує розробленої та затвердженої у встановленому порядку методики моніторингу процесу впровадження реформи та оцінювання її результатів за певний плановий період.** Не визначено

⁶ Згідно з Положенням про Міністерство фінансів України, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 20.08.2014 № 375 (із змінами та доповненнями).

процедур контролю і відповідальності за стан виконання заходів з реформування та процедур подальшого коригування на підставі отриманих результатів для досягнення встановленої мети.

Щодо цих проблем Рахункова палата наголошувала у матеріалах аудиту ефективності використання коштів державного бюджету на заходи з реалізації комплексної реформи державного управління (звіт затверджено рішенням Рахункової палати від 23.10.2018 № 27-1). Однак рекомендації Рахункової палати щодо необхідності розроблення та затвердження в установленому порядку з урахуванням кращих зарубіжних практик **методики оцінювання (базових вимірювань) результатів впровадження реформи державного управління** Кабінетом Міністрів України не виконані.

Вказана проблема є актуальною, оскільки **за відсутності методологічних засад визначення потреби у фінансових ресурсах, моніторингу і оцінки процесу виконання в Україні реалізується 63 державні стратегії у різних сферах.**

Відповідно до Стратегії реформування для забезпечення ефективної її реалізації необхідно утворити **трирівневий координаційний механізм:**

- ✓ *міжвідомчу робочу групу з питань розвитку системи управління державними фінансами* – для проведення моніторингу, оцінки стану здійснення заходів Стратегії реформування і підготовки відповідних звітів (квартальні та річні);
- ✓ *спеціальну робочу групу з питань реформування державного управління в межах реформи державних фінансів* – для забезпечення координації дій із здійснення заходів Стратегії реформування, пов'язаних з інституційними змінами, розгляду звітів про стан реалізації Стратегії реформування, підготовки в разі потреби пропозицій щодо поліпшення та проєктів відповідних рішень координаційної ради з питань реформування державного управління;
- ✓ *координаційну раду з питань реформування державного управління* – для загальної координації дій та проведення моніторингу стану реалізації Стратегії реформування.

Слід зазначити, що **Координаційну раду з питань реформування державного управління** під головуванням Міністра Кабінету Міністрів України утворено постановою Кабінету Міністрів України від 18.05.2016 № 335 ще до схвалення Стратегії реформування. При цьому згідно із затвердженим цією постановою положенням, **до основних завдань Координаційної ради не включено** окремої функції щодо здійснення загальної координації дій та проведення моніторингу стану реалізації Стратегії реформування, відповідних змін після схвалення Стратегії реформування до положення не внесено. Разом з тим згідно з підпунктом 4 пункту 3 положення Координаційна рада може виконувати й **інші завдання, передбачені рішеннями Кабінету Міністрів України.**

Замість міжвідомчої робочої групи з питань розвитку системи управління державними фінансами та спеціальної робочої групи з питань реформування державного управління в межах реформи державних фінансів **утворено лише**

Робочу групу з реформування системи управління державними фінансами України під головуванням Міністра фінансів України⁷ та робочі підгрупи з питань місцевих бюджетів, податкової політики, макроекономічного прогнозу та прогнозу доходів, митної політики, організаційної спроможності, фіскальних ризиків, ліквідності, управління боргом і міжнародних фінансових проєктів, бухгалтерського обліку та фінансової звітності, фінансового контролю. До утворення Робочої групи з реформування системи управління державними фінансами України існувала робоча група з розвитку системи управління державними фінансами України, утворена наказом Мінфіну від 06.06.2012 № 684 як тимчасовий допоміжний орган у рамках діалогу між Урядом України та ЄС і Світовим банком з фінансово-технічного співробітництва для підготовки пропозицій до проєкту програмного документа з розвитку системи управління державними фінансами України, склад якої періодично оновлювався.

Довідково. Згідно з Положенням про Робочу групу з реформування системи управління державними фінансами України, затвердженим наказом Мінфіну від 22.12.2018 № 1124, до основних її завдань віднесено опрацювання з урахуванням поточної соціально-економічної ситуації в Україні та на основі кращого світового досвіду напрямів і механізмів реалізації реформи системи управління державними фінансами, визначення проблемних питань та напрямів розвитку системи управління державними фінансами та підготовку пропозицій щодо шляхів, механізмів і способів їх вирішення з урахуванням вітчизняного та світового досвіду у цій сфері, підготовку пропозицій щодо удосконалення законодавчої та нормативно-правової бази у сфері управління державними фінансами, здійснення аналізу ефективності реалізації Стратегії реформування та плану заходів з її реалізації, стану їх виконання, а також підготовку пропозицій щодо коригування, забезпечення взаємодії та координації органів державної влади в рамках реалізації реформи системи управління державними фінансами, сприяння взаємодії роботи органів державної влади України з Європейською Комісією, Світовим банком, іншими міжнародними фінансовими організаціями та донорами в рамках реалізації реформи системи управління державними фінансами.

Отже, утворений на виконання Стратегії реформування координаційний механізм не забезпечував ефективної координації роботи з виконання заходів цієї стратегії як у цілому, так і за окремими напрямами.

Пунктом 5 розділу I Стратегії реформування передбачено, що її реалізація має здійснюватися відповідно до плану заходів на 2017–2020 роки, який може уточнюватися в частині визначення органів, відповідальних за здійснення конкретних заходів, обсягу фінансових ресурсів і строків виконання.

Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24.05.2017 № 415-р затверджено План заходів, який містить перелік конкретних заходів на виконання основних завдань у межах визначених Стратегією реформування складових елементів системи управління державними фінансами, включаючи дотримання загальної бюджетно-податкової дисципліни у середньостроковій перспективі, підвищення ефективності розподілу ресурсів на рівні формування державної політики, забезпечення ефективного виконання бюджету, підвищення рівня прозорості та підзвітності в управлінні державними фінансами.

⁷ Наказ Мінфіну від 22.12.2018 № 1124.

Таким чином, затверджені програмні документи у сфері реформування системи управління державними фінансами здебільшого забезпечували необхідну базу для реалізації завдань і досягнення мети реформи, яка передбачала побудову сучасної та ефективної системи управління державними фінансами, здатної надавати якісні державні послуги, ефективно акумулюючи ресурси та розподіляючи їх відповідно до пріоритетів розвитку держави у середньо- та довгостроковій перспективі.

Водночас, процедур контролю та відповідальності за стан виконання заходів з реформування, процедур подальшого коригування на основі отриманих результатів для досягнення встановленої мети Стратегією реформування не визначено. Не розроблено та не затверджено у встановленому порядку методичку моніторингу процесу впровадження реформи та оцінювання її результатів за певний плановий період на основі індикативного підходу. Чітко визначеної потреби у фінансових ресурсах на реалізацію відповідних заходів Стратегія реформування також не має, що не забезпечує фінансову стабільність досягнення поставлених цілей. Певні ризики на шляху реалізації поставлених завдань обумовлювалися тим, що передбачений Стратегією реформування трирівневий координаційний механізм здійснення реформи для забезпечення її реалізації не створено.

2. РЕЗУЛЬТАТИ АУДИТУ ЗА КЛЮЧОВИМИ НАПРЯМАМИ РЕФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ДЕРЖАВНИМИ ФІНАНСАМИ

Згідно із затвердженою на початку 2017 року Стратегією реформування, загальний стан розвитку системи управління державними фінансами визнано таким, що неповною мірою відповідає вимогам часу. Показник недостатньої ефективності цієї системи, яка є основою для реалізації державної політики і досягнення стратегічних цілей розвитку, – низький рівень задоволення потреб населення у державних послугах та **слабкість державних інституцій** з огляду на великий розмір видатків сектору загального державного управління, які, за оцінками Міжнародного валютного фонду, на кінець 2015 року становили близько **43,2 відс. валового внутрішнього продукту**.

Як зазначено у Стратегії реформування, відповідно до підготовленого Світовим банком Звіту з ефективності управління державними фінансами в Україні за 2015 рік (PEFA)⁸ показник передбачуваності державного бюджету був нижче за середній для країн Східної Європи та Центральної Азії з рівнем доходу вище середнього. Спостерігалася негативна тенденція до поступового сталого зменшення обсягу отриманих доходів порівняно з прогнозованим: якщо у 2012 році таке зменшення становило 4 відс., то у 2013 і 2014 роках – вже 7 і 10 відс., відповідно. Непередбачуваність бюджетно-податкової політики створювала негативні наслідки для платників податків та бюджетних установ. Це негативно впливало на громадян, оскільки чітко не

⁸ Державні видатки та фінансова підзвітність PEFA (Public Expenditure and Financial Accountability) – <https://pefa.org/assessments/ukraine-2016>.

визначалися цілі, на які виділятимуться бюджетні кошти, та перелік державних послуг, які можливо буде отримати.

Завдяки реалізації заходів Стратегії розвитку системи управління державними фінансами, схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 01.08.2013 № 774-р (далі – Стратегія розвитку), **відбулися певні позитивні зміни**. Прийнято Закон України від 25.12.2015 № 922 “Про публічні закупівлі” та запроваджено обов’язкові електронні закупівлі, що наблизило законодавство України до стандартів ЄС і суттєво скоротило випадки, що не підпадають під дію конкурентних процедур. Прийнято Закон України від 11.02.2015 № 183 “Про відкритість використання публічних коштів”, згідно з яким створено спеціальний єдиний вебпортал, що розширило доступ громадськості до інформації з питань бюджету. Удосконалення податкової системи відбулося після внесення змін до Податкового кодексу України щодо скасування низки податкових пільг, запровадження електронного адміністрування податку на додану вартість з метою запобігання випадкам шахрайства при відшкодуванні такого податку, удосконалення правил контролю за трансфертним ціноутворенням. У частині розвитку системи управління державними інвестиціями внесено зміни до Бюджетного кодексу України з метою інтеграції державних інвестицій у бюджетний процес, покращення рівня проєктних пропозицій, запровадження їх економічного аналізу та більш прозорої процедури прийняття рішень, гарантування послідовності фінансування розпочатих проєктів тощо.

Водночас Стратегія розвитку **не врахувала низки важливих ініціатив**: заходів щодо бюджетної консолідації (поліпшення бюджетної дисципліни та оптимізація видатків), реформування системи адміністрування податків і зборів (проведення системної реформи ДФС) та бюджетної децентралізації (розширення повноважень та ресурсної бази органів місцевого самоврядування).

Згідно із Стратегією реформування, після виконання заходів Стратегії розвитку **головною проблемою стала відсутність цілісної системи стратегічного планування**, що унеможливлювало забезпечення бюджетного планування на належному рівні та послаблювало зв’язки між бюджетними програмами та пріоритетами розвитку держави. **Бюджетне планування продовжувало здійснюватися на один рік**, хоча прогноз надходжень і видатків головними розпорядниками коштів державного бюджету складався на відповідний плановий та два наступні бюджетні роки. Саме неузгодженість державної політики у середньостроковій перспективі стримувала розвиток програмно-цільового методу в бюджетному процесі в Україні та покращення управління державними інвестиціями. Результат – **зосередження уваги насамперед на здійсненні контролю за витратами та дотриманням певних вимог** із зменшенням уваги до підвищення ефективності надання послуг.

Отже, першочергово мало бути запроваджено середньострокове бюджетне планування із забезпеченням його чітких зв’язків з галузевими планами та підвищення ефективності державних видатків, що **сприятиме стабільності та ефективності системи державних фінансів**, створюючи

основу для макроекономічної стабільності та сталого економічного розвитку. **Саме на досягнення цих цілей спрямовано Стратегію реформування**, мета якої – побудова сучасної та ефективної системи управління державними фінансами, здатної надавати якісні державні послуги, ефективно акумулюючи ресурси та розподіляючи їх відповідно до пріоритетів розвитку держави у середньо- та довгостроковій перспективі. При цьому **основними завданнями Стратегії реформування є:**

повноцінне впровадження стратегічного та середньострокового бюджетного планування;

запровадження дієвої системи планування і оцінювання виконання державного бюджету, підвищення ролі і відповідальності головних розпорядників коштів державного бюджету;

підвищення ефективності державних видатків (у тому числі шляхом переходу від утримання установ до надання якісних державних послуг);

підвищення якості та ефективності адміністрування податків і зборів та рівня дотримання вимог податкового законодавства;

посилення контролю за фіскальними ризиками та здійснення заходів для їх мінімізації;

забезпечення стратегічного розподілу та проведення моніторингу державних інвестицій;

підтримка процесу бюджетної децентралізації;

підвищення рівня управлінської підзвітності та ефективності внутрішнього контролю та аудиту в органах влади на центральному та місцевому рівні.

Виконання цих завдань мало забезпечити скорочення дефіциту операцій сектору загальнодержавного управління і зниження темпів приросту державного боргу в середньостроковій перспективі та їх утримання на прийнятному рівні, забезпечення послідовності та передбачуваності бюджетної і податкової політики, підвищення якості надання державних послуг та ефективності державних інвестицій під час забезпечення більш раціонального використання ресурсів.

Як вже зазначалося, на виконання пункту 5 розділу I Стратегії реформування розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24.05.2017 № 415-р затверджено План заходів, який передбачив виконання **163 заходів за 60 основними завданнями**. Основну кількість заходів мало бути виконано у 2017 і 2018 роках (56 і 64 заходів, або 34,4 і 39,3 відс. відповідно). На 2019 рік заплановано виконання **10 заходів**: у сфері оподаткування; автоматизація обліку фіскальних ризиків; організація на міжнародному рівні автоматичного обміну фінансовою інформацією; удосконалення моніторингу та оцінки результативності бюджетних програм місцевих бюджетів; запровадження механізмів контролю з боку громадськості за управлінням місцевими фінансами та комунальним майном; запровадження зовнішнього аудиту виконання великомасштабних проектів після їх завершення тощо.

На постійній основі упродовж всього періоду реалізації Плану заходів мали здійснюватися інституційні та інформаційні зміни у ДФС, оцінка

відхилень фактичних показників доходів бюджету від планових з метою виявлення причин, регулярні міжвідомчі консультації з питань макроекономічного прогнозування, заходи з підвищення спроможності для планування політики та бюджетного аналізу, комплексна оцінка фіскальних ризиків та визначення їх впливу на державний бюджет, посилення інституційної і кадрової спроможності для проведення оцінки вартості реалізації документів державного стратегічного планування в усіх міністерствах, центральних органах виконавчої влади та органах місцевого самоврядування, консультації між центральними органами виконавчої влади щодо завдань бюджетно-податкової політики, делегованих повноважень, їх фінансового забезпечення у коротко- та середньостроковій перспективі, забезпечення доступу громадськості до інформації про хід реалізації державних інвестиційних проєктів, заходи щодо перекладу міжнародних стандартів та оновлення національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, запровадження програм та проведення навчальних заходів для внутрішніх аудиторів тощо.

Планом заходів передбачено також виконання 12 заходів за певних умов, зокрема схвалення Кабінетом Міністрів України у IV кварталі 2017 року проєкту змін до Бюджетного кодексу України щодо середньострокового бюджетного планування та проєкту Закону України “Про державне стратегічне планування”. Після прийняття цього Закону у тримісячний строк мала бути створена стратегічна рада, яка забезпечуватиме дотримання балансу інтересів, взаємоузгодження політичних документів і документів державного стратегічного планування, розглядатиме та надаватиме рекомендації Уряду щодо прийняття (коригування, скасування) документів державного стратегічного планування, готуватиме висновки за стратегічними документами аналізу політики та новими стратегічними ініціативами. У свою чергу створення стратегічної ради було умовою для подальшого запровадження незалежного зовнішнього оцінювання макроекономічного прогнозу та прогнозу доходів.

Отже, підґрунтям процесу реформування системи управління державними фінансами є запровадження державного стратегічного планування та середньострокового бюджетного планування. У IV кварталі 2020 року на базі не менше чотирьох обраних міністерств передбачено виконання пілотних проєктів з внутрішнього контролю, спрямованих на посилення відповідальності керівників за управління і розвиток установи в цілому (управлінська відповідальність та підзвітність) та якісне виконання ними завдань з планування та організації діяльності, формування ефективної структури внутрішнього контролю, нагляду за здійсненням внутрішнього контролю та управління ризиками.

Тобто починаючи з 2021 року має розпочати функціонування сучасна та ефективна система управління державними фінансами, здатна надавати якісні державні послуги, ефективно акумулюючи ресурси та розподіляючи їх відповідно до пріоритетів розвитку держави у середньо- та довгостроковій

перспективі, що й було визначено метою схваленої Урядом на початку 2017 року Стратегії реформування.

З метою консолідації зусиль щодо реалізації Стратегії реформування, пунктом 2 розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.05.2017 № 415-р “Про затвердження плану заходів з реалізації Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки” передбачено обов’язкове інформування Мінфіном Кабінету Міністрів України про хід виконання цього плану. На виконання вказаної вимоги Мінфін щокварталу надсилав до Кабінету Міністрів України узагальнену інформацію про хід виконання Плану заходів починаючи з III кварталу 2017 року.

Згідно з цією інформацією, із запланованих на 2017 рік 56 заходів з реформування фактично було забезпечено виконання лише 19 (33,9 відс. передбачених на цей рік Планом заходів), у 2018 році – 39 із 64 заходів (60,9 відс. передбачених на цей рік). При цьому, як вже зазначалося, рішень щодо перегляду та коригування строків їх виконання Кабінетом Міністрів України здебільшого не приймалося, а Мінфіном, як координатором виконання заходів реформування, необхідність прийняття таких рішень не обґрунтовувалася. Передусім це обумовлено відсутністю у Стратегії реформування визначених процедур контролю і відповідальності за стан виконання заходів з реформування та процедур подальшого коригування процесу, а також затвердженої методики моніторингу процесу впровадження реформи та оцінювання її результатів на основі індикативного підходу.

Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 25.04.2018 № 267-р на один рік з I кварталу 2018 року до I кварталу 2019 року було лише продовжено термін виконання заходу з розроблення методичних рекомендацій щодо складення місцевих бюджетів на середньострокову перспективу, узгоджених з методологією середньострокового планування державного бюджету у рамках основного завдання “Запровадження середньострокового бюджетного планування та удосконалення програмно-цільового методу на місцевому рівні”, а також заходу з розроблення загальних рекомендацій для органів місцевого самоврядування щодо підготовки та затвердження бюджетних регламентів у межах основного завдання “Посилення фінансової прозорості та підзвітності органів місцевого самоврядування”.

Згідно із звітом про стан виконання Плану заходів за I квартал 2018 року, який Мінфін надсилав Кабінету Міністрів України листом від 25.04.2018 № 39000-10-3/11516, своєчасне розроблення методичних рекомендацій щодо складання місцевих бюджетів виявилось неможливим через законодавчу неврегульованість питання запровадження середньострокового бюджетного планування на державному та місцевому рівнях. Передчасним, за висновками Мінфіну, виявилось й розроблення загальних рекомендацій для органів місцевого самоврядування щодо підготовки та затвердження бюджетних регламентів, яке також потребувало обов’язкового врахування положень щодо середньострокового бюджетного планування.

Слід зазначити, що розроблення змін до Бюджетного кодексу України щодо впровадження середньострокового бюджетного планування, яке згідно з

Планом заходів мало завершитися у IV кварталі 2017 року, визначено **передумовою для виконання цілої низки пов'язаних заходів**. Виконання цього заходу Мінфін забезпечив наприкінці 2017 року – відповідний законопроект був розглянутий на засіданні Кабінету Міністрів України та схвалений у січні 2018 року. Однак у зв'язку з внесенням таких змін на початку 2019 року, **переглянуто строки виконання лише двох заходів**.

Слід також наголосити, що відповідно до Закону України від 27.02.2014 № 794 “Про Кабінет Міністрів України” **Кабінет Міністрів України є вищим органом у системі органів виконавчої влади**, до основних завдань якого віднесено, зокрема, забезпечення проведення бюджетної та фінансової політики, а також спрямування та координацію роботи міністерств, інших органів виконавчої влади, здійснення контролю за їх діяльністю. Водночас дії Кабінету Міністрів України з оцінки результативності реформування обмежилися наданням низки доручень Мінфіну та іншим центральним органам виконавчої влади щодо продовження роботи із забезпечення виконання завдань Стратегії реформування, а також надсиланням керівникам структурних підрозділів та керівництву Секретаріату Кабінету Міністрів України двох звітів Мінфіну на ознайомлення.

Як вже зазначалося, завдання одного з елементів координаційного механізму проведення реформи системи управління державними фінансами – Координаційної ради з питань реформування державного управління щодо **загальної координації дій та проведення моніторингу стану реалізації Стратегії реформування не визначено**. Аудитом встановлено, що з початку утворення Координаційної ради проведено 13 засідань, під час яких **представниками Мінфіну (перший заступник або заступник Міністра фінансів) жодного разу не ініційовано розгляду питань щодо загальної координації дій та проведення моніторингу стану реалізації Стратегії реформування**.

Другий елемент цього механізму – робочу групу з реформування системи управління державними фінансами, створено тільки наприкінці грудня 2018 року (**через 19 місяців після затвердження Плану заходів**). Ця група впродовж I кварталу 2019 року провела низку засідань з **обговоренням питань реалізації реформи у відповідних галузях**. Після чергового обговорення 26.03.2019 на розширеному засіданні у рамках Другого стратегічного діалогу Україна – ЄС за участі представників Секретаріату Кабінету Міністрів України, Секретаріату Комітету Верховної Ради України з питань бюджету, Адміністрації Президента України, представників міжнародної спільноти (ЄС, Світового банку, МВФ тощо) **прийнято рішення щодо необхідності розроблення нового плану заходів**, який на дату аудиту розроблено та надіслано до Мін'юсту для надання правового висновку⁹.

У результаті затверджений у травні 2017 року **План заходів фактично виконано не в повному обсязі**. У разі продовження терміну реалізації реформи за таких організаційних умов буде створено передумови для залучення

⁹ Лист Мінфіну від 21.05.2019 № 39010-03-5/13395.

додаткових фінансових ресурсів як Державного бюджету України, так і міжнародних партнерів (технічної допомоги).

Джерелами фінансування відповідних напрямів Стратегії реформування у 2017–2018 роках та I кварталі 2019 року були **видатки на утримання відповідальних органів та кошти міжнародної технічної допомоги**, передбачені для надання консультаційної та тренінгової підтримки. Витрати на розроблення і впровадження програмного забезпечення для бюджетного планування Стратегією реформування передбачено за рахунок коштів Трестового фонду ЄС/Світового банку.

Аудит засвідчив, що у бюджетних запитах на відповідні роки **13 державних органів**, безпосередньо залучених до виконання Стратегії реформування, потребу в коштах на здійснення заходів з її реалізації окремо не заявляли та у паспортах бюджетних програм **як окремі напрями використання коштів не визначали**. Лише Мінфін обґрунтовував потребу в коштах на загальну суму **299,9 млн грн** на заходи з підтримки реалізації Стратегії реформування за різними напрямами, у тому числі на підтримку власної інформаційно-аналітичної системи, яку у 2017–2019 роках **задоволено у середньому на 96,1 відс.** (виділено 283,1 млн грн, що становило 18,3 відс. обсягу бюджетних призначень загального фонду на утримання апарату Мінфіну у сумі 1554,4 млн грн), з яких за весь період проведення реформи **використано близько 176 млн грн (62,2 відс. виділених коштів).**

Крім Мінфіну, впродовж 2017–2018 років і I кварталу 2019 року на заходи з реалізації Стратегії реформування ДФС використано **5,4 млн грн** за КПКВК 3507010 “Керівництво та управління у сфері фіскальної політики” і **1,5 млн грн** за КПКВК 3507020 “Прикладні дослідження і розробки у сфері фіскальної політики”, Мінекономрозвитку – **0,8 млн грн** за КПКВК 1201010 “Керівництво та управління у сфері економічного розвитку і торгівлі” і **2 млн грн** за КПКВК 1201330 “Здійснення заходів для впровадження та підтримання роботи бази даних електронної звітності суб’єктів господарювання державного сектору економіки”.

Крім того, під час реформування у межах цих заходів діяло **чотири проекти міжнародної технічної допомоги на загальну суму 19,7 млн євро** (контроль за використанням цих коштів здійснювався безпосередньо донором), за якими реалізовувалися заходи з розбудови адміністративних потужностей у сфері державних фінансів України, зміцнення управління державними ресурсами, розвиток пріоритетних напрямів фінансового сектору тощо.

Таким чином, затверджений Кабінетом Міністрів України План заходів передбачив логічний і послідовний процес – від запровадження у 2017 році державного стратегічного та середньострокового бюджетного планування до зміцнення у 2020 році управлінської відповідальності та формування ефективної структури внутрішнього контролю і нагляду за його здійсненням та управління ризиками.

Однак в умовах незабезпечення належного координаційного механізму здійснення реформи та за відсутності затвердженої методики моніторингу процесу впровадження реформи та оцінювання її результатів,

у 2017–2018 роках План заходів виконано в середньому менше ніж на 50 відс. через значне відтермінування запровадження стратегічного державного та середньострокового бюджетного планування. При цьому загальних рішень за результатами провадження процесу реформи Кабінетом Міністрів України та Мінфіном, як координатором реалізації заходів з реформування, не приймалося. Продовження терміну реалізації реформи за таких організаційних умов потребуватиме додаткових фінансових ресурсів як коштів Державного бюджету України, так і технічної допомоги міжнародних партнерів.

2.1. Оцінка стану виконання заходів із запровадження державного стратегічного та середньострокового бюджетного планування

Згідно зі Стратегією реформування повноцінне впровадження стратегічного та середньострокового бюджетного планування є одним з основних її завдань і має забезпечити розподіл ресурсів відповідно до визначених пріоритетів держави та посилення загальної бюджетно-податкової дисципліни. При цьому з 2013 року не запроваджено цілісної системи стратегічного планування з ієрархією стратегічних документів, залишилося неврегульованим питання визначення зв'язку між бюджетними програмами головних розпорядників коштів державного бюджету та стратегічними цілями цих розпорядників.

З метою досягнення цілей реформи та розв'язання вказаних проблем, питання середньострокового бюджетного планування виділено у Плані заходів в окремий напрям реформи “Дотримання загальної бюджетно-податкової дисципліни у середньостроковій перспективі”, у межах якого мало бути виконано 19 заходів реформи за 6 основними її завданнями, включаючи впровадження середньострокової бюджетної декларації як інструменту поєднання стратегічних пріоритетів держави з можливостями державного бюджету, створення надійних середньострокових рамок для планування бюджету, посилення ролі головних розпорядників коштів державного бюджету у бюджетному процесі, затвердження оновленого календарного плану-графіка підготовки державного бюджету, підвищення рівня бюджетної дисципліни шляхом запровадження фіскальних правил, а також посилення відповідальності суб'єктів законодавчої ініціативи та нормотворення за проведення оцінки впливу на бюджет проектів законодавчих та інших нормативно-правових актів, що розробляються (розглядаються) Кабінетом Міністрів України.

Пов'язане із середньостроковим бюджетним плануванням питання стратегічного планування, яке є ключовим, також виокремлено у напрям реформи “Підвищення ефективності розподілу ресурсів на рівні формування державної політики”, у межах якого мало бути виконано 10 заходів реформи за 4 основними її завданнями, включаючи законодавче визначення нової сучасної чіткої системи документів державного стратегічного планування, запровадження розроблення середньострокових стратегічних планів міністерств як основного інструменту для узгодження стратегічного та бюджетного планування, запровадження обов'язкової оцінки вартості реалізації

стратегічних документів, а також посилення інституційної спроможності для здійснення стратегічного планування.

Реалізацію вищевказаних заходів Стратегією реформування визначено одним із восьми основних завдань на шляху побудови сучасної та ефективної системи управління державними фінансами.

Згідно із Стратегією реформування **мета запровадження державного стратегічного планування** – розбудова системи державного стратегічного планування, що повинна узгоджуватися з реформуванням системи державного управління та впровадженням середньострокового бюджетного планування. При цьому ключовими елементами системи мають стати документи *довгострокового* (Стратегія розвитку України) та *середньострокового циклу*, включаючи програму діяльності Кабінету Міністрів України та план дій щодо її виконання, а також стратегічні плани діяльності міністерств та центральних органів виконавчої влади із спеціальним статусом, які повинні відповідати Стратегії розвитку України, встановлювати цілі, завдання та показники результатів за напрямками державної політики у межах визначеної сфери відповідальності.

Результат виконання Стратегії реформування за напрямом щодо запровадження державного стратегічного планування – **підвищення рейтингу України у Глобальному індексі конкурентоспроможності у категорії “Державні і суспільні установи”** за критеріями нецільового використання бюджетних коштів, необґрунтованості державних витрат та прозорості прийняття політичних рішень.

Відповідно до Плану заходів, підґрунтям для запровадження державного стратегічного планування було законодавче унормування у **IV кварталі 2017 року його засад**, у результаті чого визначалася система документів державного стратегічного планування, вимоги до цілевизначення, цілепокладання та взаємозв’язку між такими документами, основні вимоги до документів, повноваження та відповідальність учасників стратегічного планування, а також правовий статус, порядок утворення і повноваження стратегічної ради. На виконання Плану заходів Мінекономрозвитку як відповідальний виконавець 26.12.2017 надало проєкт відповідного закону до Мін’юсту для отримання правового висновку¹⁰, 07.03.2018 законопроект подано Кабінету Міністрів України на розгляд. **На дату аудиту засади державного стратегічного планування законодавчо не врегульовано.**

Як наслідок, правове підґрунтя формування цілісної системи державного стратегічного планування розвитку країни на сьогодні не створено, **загальний порядок розроблення, затвердження і виконання документів державного стратегічного планування не визначено**, не вирішено також питання запровадження моніторингу та оцінки ефективності виконання документів державного стратегічного планування і визначення ступеня досягнення результатів шляхом аналізу кількісних та якісних показників, передбачених для їх досягнення (перегляд цілей, пріоритетів та показників). Такі поняття, як “програма діяльності” та “план дій Кабінету Міністрів України”, **“стратегічні**

¹⁰ Лист від 26.12.2017 № 3033-03/48500-03.

плани діяльності центральних органів виконавчої влади”, “стратегія розвитку галузі”, “загальнодержавна програма” тощо не унормовані.

Вищевказане спричинило **невиконання низки інших визначених Планом заходів**, які мали реалізовуватися після законодавчого встановлення засад державного стратегічного планування, зокрема, щодо запровадження процедури визначення пріоритетів політики на середньострокову перспективу та відповідного розподілу ресурсу в рамках діяльності Кабінету Міністрів України, затвердження порядку та календаря (плану-графіка) підготовки документів державного стратегічного планування, розроблення та затвердження методичних рекомендацій/форматів/інструкцій щодо підготовки кожного типу документів державного стратегічного планування.

У межах цих заходів передбачалося також утворення **стратегічної ради – незалежного органу** для проведення, зокрема, оцінки реалістичності прогнозів з обов’язковим оприлюдненням результатів такої оцінки разом з рекомендаціями та пропозиціями, що згідно із Стратегією реформування сприяло б створенню надійного та деполітизованого макроекономічного та бюджетного прогнозування, яке відповідає процесу середньострокового бюджетного планування. Однак замість незалежного експертного органу Кабінетом Міністрів України створено **Стратегічний комітет за участі усіх членів Кабінету Міністрів України** на чолі з Прем’єр-міністром України, мета якого – формування політики та основних урядових рішень у контексті переходу України на трирічне бюджетне планування.

Крім створення засад державного стратегічного планування, План заходів передбачав розроблення Мінфіном за участі Мін’юсту та Мінекономрозвитку в IV кварталі 2017 року проєкту змін до **Бюджетного кодексу України щодо впровадження середньострокового бюджетного планування**, зокрема, щодо змісту бюджетної декларації, повноважень та відповідальності головних розпорядників коштів державного бюджету в бюджетному процесі. Згідно із Стратегією реформування **мета запровадження середньострокового бюджетного планування** – забезпечення передбачуваності та збалансованості бюджетної та податкової політики на середньострокову перспективу, реалізація пріоритетів розвитку шляхом визначення та дотримання граничних обсягів видатків на їх фінансування. **Це передбачало системну зміну бюджетної політики**, яка повинна забезпечити стратегічний підхід до визначення пріоритетних заходів та відповідний розподіл обмежених ресурсів і посилення бюджетної дисципліни шляхом визначення та відображення наслідків реалізації поточної державної політики протягом наступних років, а також підвищення рівня передбачуваності бюджетних ресурсів та відповідне планування заходів.

Результат виконання Стратегії реформування за цим напрямом – отримання оцінки “Б” за показниками **PI-15 “Фіскальна стратегія” та PI-16 “Середньострокова перспектива у бюджетуванні видатків”** Звіту про ефективність управління державними фінансами (PEFA).

Аудит засвідчив, що як і законопроект про державне стратегічне планування, проєкт змін до Бюджетного кодексу України розроблено Мінфіном

і подано на розгляд Кабінету Міністрів України¹¹ та 18.01.2018 розглянуто і схвалено на засіданні Урядового комітету з питань економічної, фінансової та правової політики, розвитку паливно-енергетичного комплексу, інфраструктури, оборонної та правоохоронної діяльності. У Верховній Раді України цей проєкт зареєстровано 15.02.2018 за № 8044, але **відповідні зміни до Бюджетного кодексу України внесено лише через 10 місяців** Законом України від 06.12.2018 № 2646.

Відтермінування процесу реалізації цього заходу спричинило **затримку у виконанні чотирьох інших заходів Плану заходів**, які стосувалися внесення змін до порядку підготовки макроекономічного прогнозу щодо встановлення нових строків його оприлюднення та перегляду для узгодження із середньостроковим бюджетним циклом, удосконалення процедури розподілу граничних обсягів видатків на середньострокову перспективу, визначення додаткових повноважень головних розпорядників коштів державного бюджету щодо розподілу (перерозподілу) призначень за бюджетними програмами в рамках затверджених середньострокових граничних обсягів видатків та затвердження паспортів бюджетних програм, удосконалення системи результативних показників для чіткого відображення рівня досягнення стратегічних цілей та задоволення потреб отримувачів державних послуг, у тому числі шляхом запровадження гендерно орієнтованого підходу.

Зокрема, на засіданні робочої підгрупи з питань бюджету в рамках робочої групи з реформування системи управління державними фінансами 13.02.2019 переглянуто запланований захід щодо *удосконалення процедури розподілу граничних обсягів видатків на середньострокову перспективу*, який згідно з Планом заходів мав завершитися у тримісячний строк після внесення відповідних змін до Бюджетного кодексу України (орієнтовно – **I або II квартали 2018 року**). Цей захід вже передбачав визначення інструкцій для головних розпорядників коштів державного бюджету з підготовки пропозицій до Бюджетної декларації та проєкту державного бюджету із строком виконання – **III квартал 2019 року**, тобто **відтерміновано більше ніж на рік**.

Згідно із змінами, внесеними Законом України від 06.12.2018 № 2646, стаття 33 Бюджетного кодексу України передбачає **складання Мінфіном бюджетної декларації** – документа середньострокового бюджетного планування, що визначає засади бюджетної політики і показники державного бюджету на середньостроковий період та є **основою для складання проєкту Державного бюджету України і прогнозів місцевих бюджетів**. Відповідно до Плану заходів запровадження бюджетної декларації як основного стратегічного документа бюджетно-податкової політики повинно завершитися у **III кварталі 2018 року**, що дасть змогу сформулювати проєкт Державного бюджету України на 2019 рік на основі відповідних показників бюджетної декларації на 2018–2020 роки.

На підставі норм пункту 44 розділу VI “Прикінцеві та перехідні положення” Бюджетного кодексу України (з урахуванням змін, внесених Законом України від 23.03.2017 № 1974), якими на 2017 рік встановлено

¹¹ Лист від 18.12.2017 № 04330-04-3/35628.

виняток для застосування статей Бюджетного кодексу України щодо запровадження середньострокового бюджетного планування, Мінфіном розроблено **Основні напрями бюджетної політики на 2018–2020 роки** (схвалено розпорядженням Кабінету Міністрів України від 14.06.2017 № 411-р). Надалі 06.03.2018 у Верховній Раді України зареєстровано законопроект № 8099 щодо продовження вказаних норм на 2018 рік, який Верховною Радою України не прийнято. Натомість у 2018 році Мінфіном розроблено проєкт Основних напрямів бюджетної політики на 2019–2021 роки, який схвалено розпорядженням Кабінету Міністрів України від 18.04.2018 № 315-р та подано до Верховної Ради України (реєстр. № 8357 від 16.05.2018), але не затверджено. Розроблений Мінфіном проєкт **Бюджетної декларації на 2020–2022 роки** подано на розгляд Кабінету Міністрів України 21.05.2019, однак не схвалено.

Незатвердження бюджетної декларації на наступні бюджетні періоди унеможливить складання проєкту Державного бюджету України та прогнозів місцевих бюджетів на основі обґрунтованих і реалістичних показників видатків за показниками на середньострокову перспективу. Крім того, показники бюджетної декларації є підґрунтям для формування стратегії управління державним боргом на середньостроковий період, визначення головними розпорядниками коштів державного бюджету бюджетних програм та складання бюджетного запиту з урахуванням планів діяльності на середньостроковий період, прогнозних та програмних документів економічного і соціального розвитку, а також розроблення ними планів діяльності на середньостроковий період.

Отже, **неналежне виконання Верховною Радою України, Кабінетом Міністрів України та Мінфіном функцій призвело до значного відтермінування виконання ключових заходів з реалізації Стратегії реформування та зриву запланованого запровадження стратегічного бюджетного та середньострокового планування.** Через відсутність взаємодії цих державних органів не дотримано строків, встановлених розпорядженням Кабінету Міністрів України, в частині виконання відповідних пунктів Плану заходів та є ризики подальшого невиконання заходів з реалізації Стратегії реформування.

Слід зазначити, що цілей Стратегії реформування певною мірою вдалося досягти, адже, за даними Institute of Management Development¹², World Competitiveness Center, у 2018 році порівняно з 2017 роком рейтинг України у Глобальному індексі конкурентоспроможності збільшився і становив **57 балів проти 53,9 бала.** Однак відсутність у Стратегії реформування чітких індикаторів унеможливорює оцінку передусім якості змін. У світовому рейтингу наша держава на сьогодні не досягає рівня таких країн, як Ліван (у 2018 році рейтинг 57,7), Тринідад і Тобаго (57,9), Сейшельські Острови (58,5), Бруней (61,4), Уругвай (62,7), Маврикій (63,7), а серед країн колишнього СРСР

¹² Інститут розвитку менеджменту IMD (Institute of Management Development) – <https://www.img.org/>

Україну випереджають Вірменія (59,9), Азербайджан (60,0), Грузія (60,9) і Казахстан (61,8).

Зміни до Правил складання паспортів бюджетних програм та звітів про їх виконання¹³, спрямовані на посилення зв'язку між цілями державної політики та результативними показниками бюджетних програм, також внесено із значним запізненням наказом Мінфіну від **21.12.2018** № 1083 (набрав чинності з 18.01.2019) після набрання чинності змінами до Бюджетного кодексу України, а зміни щодо удосконалення Загальних вимог до результативних показників бюджетних програм¹⁴ внесено **тільки у квітні 2019 року** наказом Мінфіну від 08.04.2019 № 145. З метою врахування гендерних аспектів у процесі планування, виконання та звітування про виконання бюджетних програм Мінфіном розроблено Методичні рекомендації щодо впровадження та застосування гендерно орієнтованого підходу у бюджетному процесі, які затверджено наказом від **02.01.2019** № 1. При цьому вказані заходи згідно з Планом заходів **також мали завершитися протягом трьох місяців після внесення відповідних змін до Бюджетного кодексу України**, тобто орієнтовно у I або II кварталі 2018 року.

Довідково. “Гендерний бюджет” має забезпечувати збалансоване врахування інтересів і потреб представників різних соціальних груп та прошарків суспільства як засіб інтегрування гендерних аспектів у державну політику та бюджети різних органів і закладів¹⁵.

Удосконалення результативних показників – одне із завдань заходів щодо забезпечення відповідності бюджетних програм стратегічним цілям та ефективного моніторингу результативності. Незважаючи на те, що, за інформацією Мінфіну, захід з удосконалення результативних показників бюджетних програм виконано, **зазначені показники на сьогодні залишаються недосконалими і унеможливають оцінку ефективності використання бюджетних коштів та якості створеного за їхній рахунок продукту** (про це Рахункова палата неодноразово зауважувала Мінфіну за результатами проведених заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) і надавала відповідні рекомендації).

Зокрема, сам *Мінфін* у 2017–2019 роках характеризував у паспортах за бюджетною програмою “Керівництво та управління у сфері фінансів” (КПКВК 3501010) створений продукт за кількістю розроблених і розглянутих нормативно-правових документів, виданих наказів, проведених внутрішніх аудитів, опрацьованих звернень, заяв, скарг громадян, зареєстрованих вхідних документів тощо, *Мінкультури* за бюджетною програмою “Загальне керівництво та управління у сфері культури” (КПКВК 1801010) – за кількістю опрацьованої кореспонденції та проєктів нормативно-правових актів, виданих дозволів на проведення земляних робіт, археологічних розвідок, розкопок, кількістю придбаної комп'ютерної техніки тощо. Аналогічні показники до

¹³ Затверджено наказом Мінфіну від 29.12.2002 № 1098 (у редакції наказу Мінфіну від 14.01.2008 № 19).

¹⁴ Затверджено наказом Мінфіну від 10.12.2010 № 1536.

¹⁵ Гендерні стратегії сталого розвитку України. /За ред. Лобанової Л.С. – К.: Фенікс, 2004.

паспорта включає і *АМКУ* за бюджетною програмою “Керівництво та управління у сфері конкурентної політики, контроль за дотриманням законодавства про захист економічної конкуренції” (КПКВК 6011010), хоча однією із стратегічних цілей його діяльності паспорт визначає підвищення прозорості функціонування системи державної допомоги та дотримання міжнародних зобов’язань України, а відповідно до Закону України від 01.07.2014 № 1555 “Про державну допомогу суб’єктам господарювання” комітет є уповноваженим органом у цій сфері, що жодним чином паспорти бюджетної програми не характеризують.

Наказом Міністерства фінансів України від 04.05.2018 № 470 затверджено **стратегічний план діяльності цього міністерства на 2018–2021 роки**. Однак на дату затвердження цього наказу стаття 22 Бюджетного кодексу України передбачала розроблення головними розпорядниками коштів державного бюджету не стратегічних планів, а **планів діяльності на плановий та наступні за плановим два бюджетні роки**. Як вже зазначалося, відповідні зміни до Бюджетного кодексу України, що передбачали розроблення головним розпорядником плану діяльності на середньостроковий період з урахуванням Бюджетної декларації, закону про Державний бюджет України, прогнозних та програмних документів економічного і соціального розвитку, внесено Законом України від 06.12.2018 № 2646 (набрав чинності з 11.01.2019), тобто **на вісім місяців пізніше дати затвердження стратегічного плану діяльності Мінфіну**.

Не передбачено також складання міністерствами стратегічного плану діяльності нормами Закону України від 17.03.2011 № 3166 “Про центральні органи виконавчої влади”. Згідно із статтею 8 цього Закону до повноважень міністра, крім визначення пріоритетів роботи міністерства та шляхів виконання покладених на нього завдань, віднесено затвердження **планів роботи міністерства та звітів про їх виконання**, відповідно до статті 7 **основними завданнями міністерства** є забезпечення нормативно-правового регулювання, визначення пріоритетних напрямів розвитку, інформування та надання роз’яснень щодо здійснення державної політики, узагальнення практики застосування законодавства, розроблення пропозицій щодо його вдосконалення та внесення в установленому порядку проектів законодавчих актів, актів Президента України, Кабінету Міністрів України на розгляд Президентіві України та Кабінету Міністрів України, здійснення інших завдань, визначених законами України. Водночас стратегічний план діяльності Мінфіну містить таке поняття, як **“мета (місія) міністерства”** – фінансове забезпечення виконання державних функцій на основі забезпечення формування та реалізації виваженої фінансової, податкової та бюджетної політики, створення умов для стабільного розвитку економіки шляхом забезпечення стабільності фінансової системи та управління державними фінансами за принципами збалансованості, ефективності, неупередженості, цілісності, стійкості та прозорості.

Аналогічний стратегічний план діяльності на 2017–2020 роки затвердило у квітні 2017 року і Мінекономрозвитку. При цьому передбачених статтею 8

Закону України “Про центральні органи виконавчої влади” **планів роботи на 2017–2019 роки Міністерство не затверджувало.**

Не виконано також заходу з **розроблення стратегічного плану розвитку ІТ-систем для підтримки реформи державних фінансів**, що реалізовувався за напрямом реформи щодо підвищення рівня прозорості та підзвітності в управлінні державними фінансами. На підтримку реформ за цим напрямом упродовж вказаного періоду з державного бюджету використано **87,2 млн гривень**. Як з’ясувалося у процесі реформи, розробленню стратегічного плану розвитку ІТ-систем з переліком завдань, строків їх виконання та відповідальних виконавців **має передувати проведення ІТ-аудиту**. Через відсутність закріплених за Мінфіном відповідних повноважень такий аудит виконувався із залученням міжнародної підтримки у вигляді технічної допомоги у межах гранту Світового банку на впровадження Проекту зміцнення управління державними ресурсами (далі – Проект) на загальну суму 1,1 млн євро¹⁶, включаючи послуги з проведення безпосередньо аудиту інформаційних і комунікаційних технологій (**250,6 тис. євро**), оновлення модуля бюджетного планування (280 тис. євро), підтримка ІТ-потреб у вигляді робочих станцій та ліцензій на програмне забезпечення (196,4 тис. євро), модернізації інформаційної системи Мінфіну для полегшення прогнозування інформації щодо руху грошових коштів (197,9 тис. євро), створення інституційного потенціалу (85,2 тис. євро), аудит проекту (27 тис. євро), управління змінами (73,5 тис. євро).

Необхідно зазначити, що лише на надання у межах Проекту **консультаційних послуг з управління проектом і звітування та управління змінами** двом фізичним особам-підприємцям (консультанти із закупівель та управління змінами) сплачено **2644,5 тис. грн (83,1 тис. євро** за офіційним курсом Національного банку України), за письмовий переклад документів Проекту – **73,3 тис. грн**, а вартість послуг безпосередньо з проведення комплексної оцінки/огляду незалежних інформаційних систем ДФС, Казначейства та Мінфіну становила **1410,8 тис. грн (49,9 тис. дол. США)**.

На дату аудиту Кабінетом Міністрів України затверджено **концепцію централізації ІТ-ресурсів у сфері управління державними фінансами**, проведення якої до 2021 року передбачає **взаємодію інформаційних систем Мінфіну, Казначейства та новостворених ДПС і ДМС**, що повинно забезпечити підвищення рівня автоматизації бізнес-процесів, єдиний ландшафт ІТ-систем з високим рівнем інтеграції та взаємодії, узгодженість розвитку інформаційних технологій суб’єктів системи, запровадження єдиної спільної ІТ-стратегії тощо.

На сьогодні у рамках програми підтримки державного управління фінансами для України (EU4PFM) **передбачається виділення допомоги кошторисною вартістю 55,5 млн євро** за рахунок бюджету ЄС (50 млн євро),

¹⁶ Проект Угоди про фінансування програми “Підтримка комплексного реформування державного управління в Україні” схвалено розпорядженням Кабінету Міністрів України від 14.12.2016 № 1008-р.

Шведського агентства міжнародного розвитку SIDA (5 млн євро) і Литви (0,5 млн євро).

Довідково. Підтримку реформи системи управління державними фінансами в Україні здійснювали також Уряд Федеративної Республіки Німеччини за проектом “Розбудова адміністративних потужностей у сфері державних фінансів в Україні” (строк реалізації – 01.04.2014–30.06.2019, кошторисна вартість – **10979,9 тис. євро**, з яких консультаційні послуги – 3000 тис. євро, послуги кейтерингу, оренда офісів, придбання кухонної та офісної техніки, поліграфічні послуги, проведення конференцій – 900 тис. євро), Комісія Європейських Співтовариств за проектами “ЄС для підсилення державних фінансових систем місцевих урядів” (строк реалізації – 27.11.2017–26.07.2020, **3160,5 тис. євро**, з яких транспортні витрати, проведення семінарів та переклад, навчальні поїздки – 170 тис. євро) та “Технічна допомога за пріоритетними напрямками фінансового сектору” (строк реалізації – 27.03.2015–26.09.2019, **4360 тис. євро**, з яких транспортні витрати і добові експертів, проведення навчання, конференцій, інформаційна діяльність, послуги перекладу – 285 тис. євро).

Таким чином, неналежне організаційне забезпечення спричинило неефективне реформування системи управління державними фінансами в частині заходів із запровадження стратегічного та середньострокового бюджетного планування. Нестворення до цього часу засад державного стратегічного планування та відтермінування внесення відповідних змін до Бюджетного кодексу України призвело до невиконання ключових заходів реформи фінансів і суттєвої затримки з виконанням переважної більшості заходів у сфері середньострокового бюджетного планування. З нормами законодавства, яке регламентує діяльність центральних органів виконавчої влади, не узгоджуються розроблені у результаті реформи стратегічні засади діяльності цих органів. Як наслідок, не забезпечується результативне виконання визначених цілей і завдань.

На здійснення заходів з розроблення стратегічного плану розвитку ІТ-систем для підтримки реформи державних фінансів, яке на час аудиту не завершено, використано 87,2 млн гривень. Для проведення ІТ-аудиту інформаційної системи Мінфіну, ДФС і Казначейства залучено 1,1 млн євро міжнародної технічної допомоги, з яких 185,7 тис євро використано на здійснення організаційних заходів і процедур моніторингу проекту.

Отже, необхідно значно посилити виконавську дисципліну у частині реалізації заходів реформи, пришвидшення темпів її реалізації та забезпечення індикативного моніторингу проміжних результатів для кінцевого досягнення цілей реформування.

2.2. Оцінка стану виконання заходів у сфері податкової та митної політики

Зважаючи на важливість формування дохідної частини Державного бюджету України та місцевих бюджетів, одним із основних завдань Стратегія реформування визначила саме **підвищення якості та ефективності адміністрування податків і зборів та рівня дотримання вимог податкового законодавства**. Очікуваний результат – забезпечення послідовності та передбачуваності бюджетної і податкової політики.

Згідно із Стратегією реформування на дату її схвалення позитивні зміни у

сфері податкової системи полягали передусім у продовженні реформи ДФС, започаткованої з метою реструктуризації її органів, оптимізації витрат на утримання, модернізації та автоматизації процесів діяльності, розробленні механізму моніторингу з метою оцінки показників цієї діяльності. До Податкового кодексу України¹⁷ внесено зміни, які поліпшили інвестиційний клімат України. При цьому **основними проблемами** відповідно до Стратегії реформування були, зокрема, надмірне контрольне навантаження на бізнес, що зумовлює невизначеність, неоднозначність та суперечливість у застосуванні деяких норм законодавства у сфері податків і зборів, **відсутність стратегії розвитку податкової системи України на середньострокову перспективу**, непослідовність податкової політики, її формування без урахування взаємозв'язку з реформуванням бюджетної політики, відсутність належного прогнозування бюджетних, економічних та соціальних наслідків змін у системі оподаткування тощо.

З огляду на зазначене **мета реформи податкової системи, за Стратегією реформування – побудова сучасної справедливої податкової системи**, що забезпечує рівність усіх платників податків перед законом та досягнення стратегічних цілей сталого економічного розвитку. **Результати досягнення цієї мети мали характеризуватися** підвищенням рівня добровільного подання податкових декларацій, збільшенням частки податкових декларацій, поданих за допомогою електронних сервісів ДФС, підвищенням рівня задоволеності платників податків послугами ДФС за результатами періодичних опитувань, зниженням податкового навантаження, а також підвищенням місця у рейтингу Doing Business за показником “Оподаткування”.

З метою досягнення цілей реформи та розв'язання вказаних проблем у Плані заходів питання податкової системи і митної політики виділено в окремий напрям “Дотримання загальної бюджетно-податкової дисципліни у середньостроковій перспективі”. У межах цього напрямку мало виконуватись **26 запланованих у межах реформи заходів за 5 основними завданнями**, включаючи підвищення стабільності та прогнозованості податкової системи, якості та ефективності податкового адміністрування, розширення бази оподаткування, підвищення рівня дотримання вимог податкового законодавства платниками податків, удосконалення системи митного контролю та сприяння сумлінним суб'єктам зовнішньоекономічної діяльності.

Безпосередньо **ДФС визначено відповідальною за виконання 11 заходів Плану заходів**, які передбачали, зокрема, здійснення постійного контролю за власними інституційними змінами, стандартизацію процесу виконання основних функцій і процедур, удосконалення інформаційно-довідкових послуг ДФС, розроблення додаткових ІТ-рішень для покращення камеральних перевірок, впровадження повноцінного обслуговування платників податків через електронний кабінет, запровадження уніфікованої форми податкової звітності з податку на доходи фізичних осіб та єдиного соціального внеску, створення умов для приєднання України до багатосторонньої угоди про автоматичний обмін фінансовою інформацією, удосконалення контролю за

¹⁷ Закон України від 02.12.2010 № 2755.

дотриманням вимог податкового законодавства, створення системи контролю за введенням в обіг товарів із розширенням використання реєстраторів розрахункових операцій.

Аудит засвідчив, що із запланованих у межах реформування заходів ДФС **забезпечено своєчасне і повне виконання тільки трьох (27 відс.):** удосконалення інформаційно-довідкових послуг цієї служби та розміщених на її офіційному вебсайті сервісів, створення єдиного реєстру індивідуальних податкових консультацій та його опублікування на цьому сайті у відкритому доступі, а також запровадження контролю за реалізацією плану інституційних змін діяльності ДФС.

Згідно з постановою Кабінету Міністрів України від 10.09.2014 № 442 “Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади”¹⁸ діяльність ДФС спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів України. Зазначене передбачено також і Положенням про Міністерство фінансів України, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 20.08.2014 № 375, пунктом 10 якого на Міністра фінансів України покладено спрямування та координацію діяльності визначених Кабінетом Міністрів України центральних органів виконавчої влади, зокрема, в частині забезпечення формування державної політики у відповідній сфері та контролю за її реалізацією, визначення пріоритетів роботи цих органів і шляхів виконання покладених на них завдань, затвердження планів їх роботи тощо.

Забезпечивши виконання лише 27 відс. запланованих заходів, Мінфін у 2017–2018 роках використав у межах реформи **34,7 млн грн** коштів загального фонду державного бюджету за напрямом “дотримання загальної бюджетно-податкової дисципліни у середньостроковій перспективі”, за які придбано серверне і мережеве обладнання для створення платформи з міграції апаратно-програмних комплексів ДФС у межах системи професійного і ефективного нагляду за ДФС з боку Мінфіну, а також комп’ютерну техніку та програмне забезпечення для контролю і моніторингу Мінфіном адміністрування ДФС баз даних та інформаційних ресурсів. Водночас, крім утворення в апараті Мінфіну структурного підрозділу з функціонального нагляду за діяльністю ДФС (строк завершення – II квартал 2017 року), Планом заходів передбачалося розроблення методології здійснення такого нагляду, що **не виконано.**

На дату аудиту не виконано заплановане у межах реформи запровадження єдиної уніфікованої форми податкової звітності з податку на доходи фізичних осіб та єдиного соціального внеску, яке згідно з Планом заходів **мало завершитися ще у I кварталі 2018 року.** Розроблені два законопроекти про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів щодо подання єдиної звітності **zareєстровано у Верховній Раді України ще 27.12.2017,** однак **на час аудиту не прийнято.** Необхідно зазначити, що вказані законодавчі зміни мали сприяти дерегуляції, зокрема припиненню виконання фінансовими установами невласливих їм функцій, спрощенню умов для ведення бізнесу та адміністрування відповідних податків,

¹⁸ У редакції до 15.01.2019.

зменшенню обсягу податкової звітності.

Отже, зазначене свідчить про **неефективну взаємодію Мінфіну і Кабінету Міністрів України з Верховною Радою України та її органами з питань формування та забезпечення реалізації державної податкової політики**. Через відсутність такої взаємодії порушується розпорядження Кабінету Міністрів України в частині виконання відповідних пунктів Плану заходів та є **ризик подальшого невиконання заходів з реалізації Стратегії реформування**.

Єдиної методики оцінки та аналізу робочих процесів в органах державного управління на сьогодні не затверджено. Методику аналізу та оптимізації робочих процесів і процедур в органах виконавчої влади **розроблено лише на початку 2019 року** та листом від 31.05.2019 № 11081/0/2-19 надіслано на розгляд і погодження до заінтересованих державних органів. Водночас за відсутності такої методики відповідно до Плану заходів ДФС **мала здійснити у IV кварталі 2017 року стандартизацію діяльності** шляхом аналізу існуючих функцій та процедур служби.

Зазначене змусило ДФС звернутися у січні 2018 року до **Німецького товариства міжнародного співробітництва (GIZ)**, яке у межах реалізації відповідного пілотного проєкту сформувало рекомендації та пропозиції до проведення аналізу робочих процесів у Головному управлінні ДФС у м. Києві. Оскільки за ініціативою ДФС заходи з її підтримки у сфері аналізу та адаптації окремих бізнес-процесів (управління справами, податкового аудиту, оцінки ризиків, подання податкової звітності, забезпечення сплати податків, надання електронних послуг, стягнення податкової заборгованості тощо) включено до Плану заходів з реалізації 3 і 4 компонентів Програми EU4PFM, ДФС запропонувало продовжити термін реалізації відповідного заходу реформи до **II кварталу 2020 року**.

Водночас є **ризик невиконання заходу із стандартизації діяльності ДФС і надалі**, оскільки згідно з постановою Кабінету Міністрів України від 18.12.2018 № 1200 цю службу **реорганізовано шляхом утворення двох центральних органів виконавчої влади – Державної податкової та Державної митної служби України**¹⁹. **Зазначене ускладнює проведення аналізу та адаптації бізнес-процесів двох новостворених органів на основі результатів аналізу робочих процесів одного реорганізованого державного органу, виконаного у рамках пілотного проєкту GIZ**.

Слід зазначити, що за останні сім років структурні та організаційні зміни державних органів у сфері податкової та митної політики **набули постійного безсистемного характеру**, мали протилежну спрямованість і пояснювалися необхідністю **“оптимізації системи центральних органів виконавчої влади”**. У результаті запровадженої наприкінці 2018 року реорганізації фактично відтворено центральні органи виконавчої влади, які функціонували до створення Міністерства доходів і зборів відповідно до Указу Президента України від 24.12.2012 № 726, яке надалі реорганізовано у ДФС згідно з

¹⁹ Положення про новостворені центральні органи виконавчої влади затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 06.03.2019 № 227.

постановою Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 № 160. При цьому чергова реорганізація у 2018 році запроваджена вже на основі **Концептуальних напрямів реформування системи органів, що реалізують державну податкову та митну політику**, які схвалені розпорядженням Кабінету Міністрів України від 27.12.2018 № 1101-р і передбачають побудову на основі двох відтворених служб ефективної моделі здійснення заходів державної податкової та митної політики.

Із значним запізненням (на 9 місяців) проти термінів, встановлених Планом заходів, ДФС забезпечено виконання заходу з розроблення додаткових ІТ-рішень для покращення камеральних перевірок. Витрати державного бюджету на доопрацювання відповідних інформаційних підсистем та створення програмного забезпечення становили **219,6 тис. гривень**.

З порушенням запланованого терміну завершено захід з упровадження повнофункціональної системи сервісного обслуговування платників через електронний кабінет, виконання якого планувалося ще у II кварталі 2017 року. При цьому порядок функціонування електронного кабінету затверджено наказом Мінфіну від 14.07.2017 № 637, тобто з **порушенням встановлених Планом заходів термінів** (згідно з цим порядком створення інформаційно-телекомунікаційної системи “Електронний кабінет” на базі існуючого електронного сервісу “Електронний кабінет платника” ДФС повинна була забезпечити **до 01.01.2018**). Витрати державного бюджету на створення системи сервісного обслуговування платників податків становили **4580 тис. грн** (загальний фонд – 3484 тис. грн, спеціальний – 1096 тис. гривень). У тестовому режимі електронний кабінет почав працювати відповідно до наказу ДФС від 29.12.2017 № 896.

Не реалізовано захід з упровадження електронних податкових перевірок (е-аудит) із застосуванням відповідного програмного забезпечення. Причина – відсутність законодавчих вимог до ведення платниками податків обліку в електронному вигляді та необхідної нормативно-правової бази щодо проведення електронних перевірок, хоча пропозиції щодо внесення відповідних змін до Податкового кодексу України та Закону України від 16.07.99 № 996 “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” ДФС надсилала Мінфіну двічі – у листопаді 2017 року та травні 2018 року²⁰. У 2017–2018 роках ДФС використано **1493,4 тис. грн** на виконання науково-технічної розробки за темою “Організаційно-методичні засади проведення електронних перевірок в Україні” (SAF-T) та наказом від 20.09.2018 № 605 затверджено Концепцію впровадження електронних перевірок (е-аудиту), якою передбачено завершення усього комплексу робіт **31.12.2020** (згідно з **Планом заходів цей захід мав завершитися ще у IV кварталі 2018 року**).

Зазначене свідчить як про неналежну взаємодію Мінфіну з ДФС і Кабінетом Міністрів України, так і Мінфіну і Кабінету Міністрів України з Верховною Радою України та її органами. **Через відсутність такої взаємодії порушуються вимоги розпорядження Кабінету Міністрів України в**

²⁰ Листи від 03.11.2017 № 3779/4/99-99-14-03-03-13 та від 29.05.2018 № 1582/4/99-99-15-01-01-13.

частині виконання відповідних пунктів Плану заходів та є ризики подальшого невиконання заходів з реалізації Стратегії реформування.

У Звіті Рахункової палати за 2018 рік відзначалася низька якість проведення уповноваженими державними органами камеральних і документальних перевірок щодо повноти та своєчасності сплати податків, зборів та інших надходжень до державного бюджету. За результатами таких перевірок протягом 2016–2017 років та I півріччя 2018 року надійшло лише **10,5 і 11,1 відс. донарахованих сум** відповідно. В адміністративному та судовому порядку платниками оскаржувалися **63,9 відс. донарахованих сум грошових зобов'язань**, а за результатами судового провадження не на користь ДФС прийнято **93 відс. рішень**. Про зазначене йшлося і у Звіті про результати аудиту ефективності використання коштів державного бюджету, виділених на виконання повноважень органами Державної фіскальної служби України (затверджено рішенням Рахункової палати від 29.11.2018 № 30-5): через оскарження платниками податків рішень органів ДФС із донарахованих протягом 2016–2017 років та I півріччя 2018 року **77,6 млрд грн грошових зобов'язань до державного бюджету сплачено лише 9,5 млрд грн (12,2 відсотка)**.

Отже, на дату аудиту не впроваджено електронних податкових перевірок (е-аудит), передбачених реформою, що і надалі буде причиною низької результативності виконання покладених на уповноважені державні органи завдань і втрат державного бюджету (недоотримання податків та інших надходжень), а також створюватиме ризики непродуктивного використання **1493,4 тис. грн на розроблення організаційно-методичних засад проведення таких перевірок в Україні. На розроблення організаційно-методичних засад здійснення електронних перевірок, впровадження яких законодавчо не врегульовано, використано нерезультативно 1,5 млн грн коштів державного бюджету.**

За основним завданням Стратегії реформування щодо удосконалення системи митного контролю та сприяння сумлінним суб'єктам зовнішньоекономічної діяльності Планом заходів передбачалося виконання трьох заходів: розроблення плану заходів з реалізації Концепції реформування органів, що реалізують державну митну політику, на середньострокову перспективу у частині реформи митниці; запровадження централізованого адміністрування митних платежів (єдиний рахунок) та створення системи контролю за введенням в обіг товарів, із розширенням використання реєстраторів розрахункових операцій. Аудит засвідчив, що **всі ці заходи своєчасно та в повному обсязі не виконано.**

Зокрема, захід з розроблення плану заходів з реалізації Концепції реформування органів, що реалізують державну митну політику, втратив свою актуальність, оскільки рішенням Кабінету Міністрів України від 11.01.2018 скасовано рішення від 29.03.2017 про схвалення цієї Концепції. На дату аудиту розпорядженням Кабінету Міністрів України від 27.12.2018 № 1101-р схвалено Концептуальні напрями реформування системи органів, що реалізують державну податкову та митну політику, отже **потрібно коригування завдань**

Стратегії реформування.

У січні 2018 року Мінфін поінформував Кабінет Міністрів України²¹ про запровадження централізованого адміністрування митних платежів (єдиного рахунку) шляхом затвердження наказом від 01.11.2017 № 898 (zareєстровано у Мін'юсті 23.11.2017 за № 1429/31297) Порядку перерахування до державного бюджету митних платежів, які вносяться до/або під час митного оформлення. За висновками Мінфіну, підприємства зможуть сплачувати митні платежі у будь-якій митниці на території України, та буде удосконалено порядок зарахування митних та інших платежів у національній валюті шляхом використання авансових рахунків, відкритих на ім'я митниць ДФС. Водночас, за інформацією ДФС, **усі митні оформлення товарів підприємств почали здійснюватися через єдиний рахунок лише з 16.04.2019.**

Щодо виконання третього заходу – створення системи контролю за введенням в обіг товарів, ДФС ще на етапі розроблення проекту Плану заходів наполягала на перенесенні терміну його виконання на IV квартал 2020 року, зважаючи на необхідність внесення змін до законодавства, яке регламентує застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг, Податкового кодексу України, запровадження змін у системі збору та збереження даних реєстраторів розрахункових операцій.

На дату аудиту **систему контролю за введенням в обіг товарів**, яка мала б запобігати незаконному ввезенню товарів без сплати податків, **ДФС не створено**. Розширене використання реєстраторів розрахункових операцій не забезпечено: відповідні законодавчі зміни в частині запровадження єдиного підходу до кодування усіх товарів та послуг при реєстрації їх продажу через реєстратори розрахункових операцій не прийнято, незважаючи на те, що такі **пропозиції ДФС надавала Мінфіну ще у квітні 2018 року**²². Водночас, оскільки Мінфін вважає цей захід виконаним і обмежив завдання із забезпечення функціонування системи лише роботою зі створення для цього правового підґрунтя та удосконаленням інформаційної системи “Податковий блок”, **передбачену реформою систему контролю за введенням в обіг товарів не буде створено й надалі.**

Слід зазначити, що Стратегією реформування за основним завданням щодо удосконалення митного контролю та сприяння сумлінним суб'єктам зовнішньоекономічної діяльності визначалося **значно ширше коло заходів, які у затвердженому Урядом Плані заходів не відображено**. Зокрема, необхідність удосконалення Мінфіном методики прогнозування надходжень митних платежів для підвищення якості індикативних показників; визначення механізмів обміну інформацією між Україною та суміжними країнами про кількість та вартість переміщуваних через митний кордон України товарів; удосконалення процесів управління ризиками під час здійснення контролю за

²¹ Лист від 25.01.2018 № 39000-10-3/2197, до якого додається Звіт за IV квартал 2017 року про хід виконання плану заходів з реалізації Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки.

²² Лист від 10.04.2018 № 1064/4/99-99-15-01-13.

митною вартістю товарів; інтеграції інформаційних систем у міжнародну систему транзиту і систему аналізу та управління ризиками. **Це свідчить про неналежну роботу Мінфіну та Кабінету Міністрів України, які не забезпечують послідовного виконання прийнятих урядових рішень стратегічного характеру.**

Важливим з точки зору підвищення стабільності та прогнозованості податкової системи є запланований ще на IV квартал 2017 року захід з **розроблення Стратегії розвитку податкової системи на середньострокову перспективу**, що узгоджується з пріоритетами економічного розвитку, реформуванням бюджетного процесу та пенсійної системи. Водночас **навіть на дату аудиту цей захід не виконано.**

За інформацією, яку Мінфін надсилав Кабінету Міністрів України, у **2017 році розроблення цієї Стратегії потребувало** врахування внесених законодавчих змін у частині запровадження середньострокового бюджетного планування, підвищення пенсій і започаткування пенсійної реформи та основних положень Плану пріоритетних дій Уряду на 2018 рік, який мав визначити, зокрема, головні напрями реформи у податковій сфері. Крім того, необхідно було визначити концептуальні засади щодо удосконалення спрощеної системи оподаткування на середньостроковий період, а також залучити до розроблення Стратегії представників бізнес-спільноти, галузевих асоціацій, наукових кіл, громадськості та експертів у сфері оподаткування. У **2018 році виникла необхідність врахування також** положень схвалених розпорядженням Кабінету Міністрів України від 27.12.2018 № 1101-р Концептуальних напрямів реформування системи органів, що реалізують державну податкову та митну політику. У I кварталі 2019 року захід не виконувався, оскільки **Мінфін мав розробити план заходів з реалізації вказаних Концептуальних напрямів** (затверджено розпорядженням Кабінету Міністрів України від 05.07.2019 № 542-р), врахувавши рекомендації міжвідомчої робочої групи з питань реформування системи органів, що реалізують державну податкову та митну політику.

Як наслідок – **безсистемність податкового законодавства**, що ускладнює здійснення контролю за виконанням платниками податків податкових зобов'язань та негативно позначається на діяльності господарюючих суб'єктів, зменшує привабливість національної економіки для іноземних інвесторів, зокрема, внаслідок обмежених можливостей щодо формування ними власної політики на середньо- та довгостроковий період. Податкова політика залишається непослідовною, що негативно позначається на виконанні дохідної частини Державного бюджету України.

На цьому наголошувала Рахункова палата також у Висновку про результати аналізу виконання закону про Державний бюджет України на 2019 рік у першому кварталі (затверджено рішенням Рахункової палати від 28.05.2019 № 12-5): **річний план доходів державного бюджету виконано лише на 20,3 відс.** (на 1 відс. пункт менше від середньої частки доходів I кварталу в річній сумі у 2015–2018 роках). Якщо у 2017 році виконання річного плану становило 22 відс., то за період реалізації Стратегії

реформування цей показник поступово знизився до 20,9 відс. у I кварталі 2018 року та 20,3 відс. у I кварталі 2019 року. Показовим також є і те, що при виконанні плану надходжень з податку на прибуток підприємств на 30,4 відс. та акцизу з ввезених на митну територію України товарів на 30,7 відс. план надходжень акцизного податку з вироблених в Україні товарів виконано лише на 14,9 відс., податку на додану вартість з вироблених в Україні товарів – на 16,7 відс., податку на додану вартість із ввезених на митну територію України товарів – на 20,3 відсотка.

Таким чином, визначена Стратегією реформування мета щодо підвищення якості та ефективності адміністрування податків і зборів та рівня дотримання податкового законодавства не досягнута, не забезпечено послідовності та передбачуваності бюджетної і податкової політики. Заплановані у сфері податкової та митної політики заходи реформи ДФС реалізовано лише на 27 відс., внаслідок насамперед неналежного виконання Мінфіном завдань із спрямування та координації діяльності ДФС та запровадження заходів з її реорганізації, які за останні сім років набули безсистемного характеру.

Заходи з інформатизації для покращення камеральних перевірок вартістю 0,2 млн грн і запровадження системи сервісного обслуговування платників податків через електронний кабінет вартістю 4,6 млн грн реалізовано із значними затримками (від 9 місяців до 1,5 року), а систему контролю за введенням в обіг товарів, яка мала запобігти незаконному ввезенню товарів на митну територію України без сплати податків, на дату аудиту не розроблено. Не впроваджено на дату аудиту передбачених реформою електронних податкових перевірок (е-аудит), що і надалі буде причиною низької результативності виконання ДФС визначених завдань і втрат державного бюджету (недоотримання податків та інших надходжень). На розроблення організаційно-методичних засад здійснення електронних перевірок, впровадження яких законодавчо не врегульовано, використано нерезультативно 1,5 млн грн коштів державного бюджету.

Наслідок відсутності до цього часу затвердженої Стратегії розвитку податкової системи на середньострокову перспективу – безсистемність податкового законодавства. Формування податкової системи здійснюється без урахування результатів реформи бюджетної політики, що негативно позначається на виконанні дохідної частини Державного бюджету України, адже за період реалізації реформи показник виконання плану доходів державного бюджету скоротився з 22 відс. у I кварталі 2017 року до 20,3 відс. у I кварталі 2019 року.

2.3. Оцінка стану виконання заходів у сфері державного фінансового контролю

Стаття 346 Угоди про асоціацію передбачає, що співробітництво у сфері 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.

У сфері зовнішнього аудиту повинні забезпечуватися імплементація стандартів та методик Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI), обмін найкращими практиками ЄС у сфері зовнішнього контролю та аудиту державних фінансів з особливим акцентом на незалежності відповідних органів сторін, а **у сфері державного внутрішнього фінансового контролю** – подальший розвиток системи державного внутрішнього фінансового контролю шляхом гармонізації з міжнародно визнаними стандартами (Міжнародна організація вищих органів фінансового контролю INTOSAI, Інститут внутрішніх аудиторів ПА, Міжнародна федерація бухгалтерів IFAC), та методологією, найкращою практикою ЄС щодо внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в державних органах.

Крім вищевказаного, а також заходів у сфері бюджетної політики та боротьби із шахрайством, **заходів за будь-якими іншими напрямками співробітництва у сфері управління державними фінансами Угодою про асоціацію не передбачено.**

У контексті вищевказаних зобов'язань, зважаючи на недостатній прогрес впровадження державного внутрішнього фінансового контролю відповідно до Угоди про асоціацію, Стратегія реформування визначила метою **посилення управлінської підзвітності на всіх рівнях державного сектору.** Для досягнення цієї мети передбачено підвищити ефективність внутрішнього аудиту за результатами проведеного Мінфіном аналізу стану розвитку та функціональної спроможності підрозділів внутрішнього аудиту та підготувати пропозиції щодо пріоритетів розвитку та підвищення їх незалежності. Стратегія реформування також передбачила заходи щодо узгодження впровадження внутрішнього контролю із Стратегією реформування державного управління України на 2016–2020 роки щодо посилення відповідальності керівників за управління і розвиток установ в цілому та якісне виконання ними завдань з планування та організації діяльності, формування ефективної структури внутрішнього контролю, нагляду за здійсненням такого контролю та управлінням ризиками для досягнення поставленої мети.

Аудитом встановлено, що на виконання Плану заходів у 2017 році Мінфіном спільно з нідерландськими експертами було проведено **оцінку загального стану розвитку та функціонування спроможності підрозділів внутрішнього аудиту** у 15 державних органах (включаючи МОЗ і Держфінмоніторинг) та підготовлено відповідний звіт для Кабінету Міністрів України. З 2018 року запроваджено програми підвищення кваліфікації для внутрішніх аудиторів.

Однак за висновками Мінфіну²³, зробленими **вже після реалізації вказаних заходів реформи** на підставі результатів оцінок функціонування

²³ Лист Мінфіну від 05.08.2019 № 33030-07-5/19985 “Про результати оцінок функціонування систем внутрішнього аудиту”, надісланий міністерствам, іншим центральним органам виконавчої влади, обласним та Київській міській державним адміністраціям, головним розпорядникам коштів державного бюджету.

систем внутрішнього аудиту у п'яти державних органах (**включаючи МОЗ та Держфінмоніторинг**, які підлягали відповідній оцінці під час реалізації заходів з реформування), встановлено наявність **15 типових недоліків під час реалізації функції внутрішнього аудиту**. При цьому виявилось, що діяльність внутрішнього аудиту не спрямована на удосконалення системи управління, внутрішнього контролю, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання коштів, виникненню помилок та інших недоліків. Проведення аудитів потребує зміни пріоритетів від орієнтації на фінансові аспекти до здійснення системного аналізу та оцінки ефективності, результативності та якості виконання завдань. Необхідно підвищувати спроможність підрозділів внутрішнього аудиту, забезпечувати ефективну реалізацію покладених завдань.

Отже **передбачені Стратегією реформування заходи**, зокрема створення у структурі Мінфіну підрозділу гармонізації та запровадження програм підвищення кваліфікації внутрішніх аудиторів розпорядників коштів державного бюджету, **не забезпечили очікуваних результатів розвитку надійних систем внутрішнього контролю, як це визначено умовами Угоди про асоціацію**. Зроблені Мінфіном висновки чергового разу засвідчили недостатню інституційну спроможність підрозділів внутрішнього аудиту розпорядників коштів державного бюджету та системи внутрішнього аудиту в цілому як складової державного фінансового контролю. Відтак Кабінет Міністрів України та органи виконавчої влади здебільшого **позбавлені можливості отримувати якісні та своєчасні аудиторські рекомендації від підрозділів внутрішнього аудиту для прийняття належних управлінських рішень**, спрямованих на забезпечення ефективного і законного використання бюджетних коштів.

Натомість, **не враховуючи прийняті Україною міжнародні зобов'язання**, схваленою Кабінетом Міністрів України Стратегією реформування визначено низку заходів, спрямованих на зміцнення державного фінансового контролю. Насамперед, це стосується **посилення інституційної спроможності урядового органу державного внутрішнього фінансового контролю** – Держаудитслужби щодо проведення державних фінансових аудитів (спеціалізованих аудитів). Адже за умов і обставин, пов'язаних із слабкою інституційною спроможністю системи внутрішнього фінансового контролю, Держаудитслужба, наділена невластивими для такого роду органів завданнями і функціями аудиту, **має тимчасово забезпечувати Кабінет Міністрів України і центральні органи виконавчої влади необхідною аудиторською інформацією** за результатами відповідних контрольних заходів.

Таким чином, **одна ланка системи державного внутрішнього фінансового контролю в особі Держаудитслужби виконує завдання, встановлені для іншої ланки цієї системи – внутрішнього аудиту розпорядників коштів державного бюджету**.

При цьому, на відміну від переважної більшості заходів за іншими напрямками реформування системи управління державними фінансами, **передбачені Планом заходи у сфері державного фінансового контролю**

щодо посилення інституційної спроможності Держаудитслужби виконано в повному обсязі. Зокрема, розроблено порядки проведення державного фінансового аудиту інвестиційних проектів, державних (регіональних) цільових програм, Пенсійного фонду України та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, а також програму розвитку діючих та впровадження нових напрямів державного фінансового аудиту в Держаудитслужбі та їх стандартизації тощо. Крім того, розпорядженням Кабінету Міністрів України від 10.05.2018 № 310-р схвалено **Концепцію реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю до 2020 року**, на виконання якої Держаудитслужбою, яка є урядовим органом державного фінансового контролю, розпочато формування відповідної нормативно-методологічної бази та **стандартизацію державного фінансового аудиту**.

Слід наголосити, що наділення урядового органу державного внутрішнього фінансового контролю вказаними повноваженнями не узгоджується з положеннями статті 3 Лімської декларації керівних принципів аудиту державних фінансів (ISSAI 1)²⁴, які визначають невід'ємною складовою суспільного фінансового управління **“концепцію та встановлення аудиту”** (the concept and establishment of audit) – внутрішнього та зовнішнього. Зовнішнім аудитором при цьому є **виключно вищий орган фінансового контролю**, який може виконувати свої завдання об'єктивно та ефективно лише за умови незалежності від органів, в яких здійснюється аудит, та **захищеності від зовнішнього впливу**.

Зазначеним положенням повністю не відповідає порядок організації діяльності Держаудитслужби, що згідно з постановою Кабінету Міністрів України від 10.09.2014 № 442 “Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади” є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого **спрямовується та координується безпосередньо Кабінетом Міністрів України** (зокрема, Міністром Кабінету Міністрів України²⁵). Держаудитслужба діє відповідно до Положення про Державну аудиторську службу України, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 03.02.2016 № 43, що визначає організаційно-правову форму цієї служби як центрального органу виконавчої влади, **діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України**. Саме Кабінет Міністрів України призначає на посаду та звільняє Голову Держаудитслужби, розглядає пропозиції щодо утворення її міжрегіональних територіальних органів, затверджує граничну чисельність державних службовців і працівників Держаудитслужби.

Крім того, згідно з постановою Кабінету Міністрів України від 10.09.2014 № 442 спрямування і координація діяльності Держаудитслужби здійснюється безпосередньо Кабінетом Міністрів України. Ця норма не відповідає статті 16 Закону України від 17.03.2011 № 3166 “Про центральні органи виконавчої влади”, відповідно до якої **спрямування і координація діяльності**

²⁴ Схвалено на IX Конгресі INTOSAI у 1997 році.

²⁵ Згідно з Положенням про Міністра Кабінету Міністрів України, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 24.06.2016 № 394.

центральных органів виконавчої влади здійснюється Кабінетом Міністрів України через відповідних міністрів. Положенням на Держаудитслужбу покладено забезпечення формування та реалізацію державної політики у сфері державного фінансового контролю, однак відповідно до Закону України від 17.03.2011 № 3166 **виконання завдань в частині формування державної політики може належати до компетенції тільки міністерств.**

Діяльність Держаудитслужби регламентується нормами Закону України від 26.01.93 № 2939 “Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні”, згідно з яким державний фінансовий контроль забезпечується центральним органом виконавчої влади, уповноваженим Кабінетом Міністрів України здійснювати реалізацію державної політики у сфері державного фінансового контролю. Однак міжнародні стандарти організації контролю **не передбачають функціонування такої форми зовнішнього фінансового контролю і такого суб’єкта аудиторської діяльності у сфері публічних коштів і майна.**

У результаті, діяльність підконтрольного Кабінету Міністрів України урядового органу державного фінансового контролю, з одного боку, **дублює повноваження підрозділів внутрішнього аудиту розпорядників коштів державного бюджету**, а з іншого – **повноваження Рахункової палати як незалежного органу державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту)**, статус якого відповідає міжнародним та європейським стандартам та закріплений у статті 98 Конституції України.

Для подальшого розширення невластивих повноважень Держаудитслужбою розроблено проект Закону України “Про основні засади діяльності органів державного фінансового контролю” (реєстр. № 9086 від 17.09.2018), який отримав численні зауваження провідних експертних установ України та міжнародних експертів і визнаний таким, що **не стосується системи державного фінансового контролю в цілому, а лише спрямований на посилення інституційної спроможності органів Держаудитслужби.**

Зокрема, законопроект передбачає здійснення органом державного фінансового контролю (Держаудитслужбою) **нових видів і форм аудиту** (інформаційних технологій, коштів і грантів міжнародних фінансових організацій, країн та їх об’єднань, інвестиційних проєктів тощо) та застосування у роботі Держаудитслужби основних принципів діяльності Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI) та її регіональних організацій (EUROSAI), Міжнародних стандартів вищих органів фінансового контролю (ISSAI) та Міжнародної федерації бухгалтерів (IFAC).

При цьому, згідно з Лімською декларацією керівних принципів аудиту державних фінансів **відповідні аудити визначаються традиційними завданнями вищих органів фінансового контролю.** Усі операції, пов’язані із суспільними фінансами, незалежно від того, чи відображені вони у державному бюджеті, повинні бути **об’єктом аудиту вищого органу контролю.** Отже, **відповідно до міжнародних стандартів повноваження щодо аудиту публічних фінансів належать виключно до компетенції Рахункової палати,** яка з 1998 року є членом Міжнародної організації вищих органів фінансового

контролю (INTOSAI) та з 1999 року – Європейської організації вищих органів фінансового контролю (EUROSAI).

За висновками експертів Німецького товариства міжнародного співробітництва (GIZ)²⁶, поняття “аудит” у міжнародній практиці зазвичай застосовується лише **в контексті внутрішнього аудиту** (згідно з визначенням ПА або Європейського стандарту PIFC) **або зовнішнього аудиту** (здійснюють вищі органи фінансового контролю). Форми аудиту є типовими для опису повноважень вищих органів фінансового контролю і чітко сформульовані у стандартах ISSAI, розроблених INTOSAI **виключно для вищих органів фінансового контролю**, надаючи рамки для посилення професійної спроможності цих органів. **Указані стандарти не можуть застосовуватися до органу, що проводить фінансову інспекцію, яким є Держаудитслужба, підзвітна Уряду і “створена на основі колишньої Держфінінспекції, яка за часів СРСР була зовнішнім органом, що здійснював фінансову перевірку вже виконаних операцій для забезпечення правильного використання бюджетних коштів”.**

У висновках до законопроекту Програмою підтримки вдосконалення врядування та менеджменту (SIGMA) Держаудитслужбі рекомендовано **зосередитися не на функції аудиту, а на підвищенні ефективності фінансової інспекції**, яка на сьогодні “відстає від виконання своєї мети”.

Суттєві зауваження до законопроекту надано Інститутом законодавства Верховної Ради України, а Головне науково-експертне управління Апарату Верховної Ради України не підтримало ініціативи **вивести органи державного фінансового контролю поза межі дії базових законодавчих актів у цій сфері** із закріпленням спеціального статусу.

Конституцією України закріплено європейський курс розвитку держави і, відповідно, Україна потребує побудови сфери фінансового контролю в контексті європейської інтеграції. Крім таких складових, як захист фінансових інтересів Європейського Союзу та захист валюти від шахрайства, ця сфера має включати зовнішній аудит, а також державний внутрішній фінансовий контроль, що забезпечується урядовим органом внутрішнього державного фінансового контролю (централізований контроль) та підрозділами внутрішнього аудиту розпорядників коштів державного бюджету (децентралізований контроль). Повноваженнями щодо здійснення зовнішнього аудиту має бути наділений тільки вищий незалежний орган фінансового контролю, а централізований державний внутрішній (урядовий) фінансовий контроль повинен здійснюватися у формі інспектування, що дає змогу уникнути дублювання повноважень і неефективного використання бюджетних коштів на їх реалізацію.

Зокрема, у Франції таким державним органом є **Генеральна інспекція фінансів**, яка підпорядковується двом міністерствам, що опікуються питаннями бюджету та економіки. Подібна до європейської структура органів державного фінансового контролю діяла в Україні до прийняття постанови Кабінету

²⁶ Лист Комітету Верховної Ради України з питань бюджету до Держаудитслужби від 26.04.2019 № 04-13/3-662 (83568) щодо розгляду законопроекту за реєстр. № 9086.

Міністрів України від 28.10.2015 № 868, якою у зв'язку з утворенням Держаудитслужби ліквідовано **Державну фінансову інспекцію**, наділену повноваженнями здійснювати державний фінансовий контроль передусім у вигляді інспектування у формі планових та позапланових ревізій.

Таким чином, встановлені Кабінетом Міністрів України у Стратегії реформування цілі та завдання щодо розширення сфери державного фінансового контролю і зміцнення інституційної спроможності Держаудитслужби не дають змоги належно виконувати міжнародні зобов'язання, взяті Україною після ратифікації Угоди про асоціацію. Реалізація цих заходів не узгоджується з європейською практикою, міжнародними стандартами організації такого контролю, зокрема, Керівними принципами INTOSAI (ISSAI 11), і перешкоджає впровадженню релевантної потребам держави моделі державного фінансового контролю, в якій кожна ланка виконує відмінні від інших функції, застосовуючи різні форми контролю.

Поставленні перед Держаудитслужбою завдання із здійснення державного фінансового аудиту та заходи з підвищення інституційної спроможності служби, що виконуються у рамках реформи системи управління державними фінансами, наділяють її невластивими повноваженнями, деякі з яких, з одного боку, дублюють повноваження Рахункової палати, а з іншого – підрозділів внутрішнього аудиту розпорядників коштів державного бюджету. За висновками Програми підтримки вдосконалення врядування та менеджменту (SIGMA), орган контролю Кабінету Міністрів України має підвищувати ефективність фінансового інспектування, яка “відстає від виконання своєї мети”.

Закон України “Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні” всупереч своїй назві не регулює питань організації всієї системи державного фінансового контролю, а зосереджений лише на організації діяльності одної з її ланок – центрального органу виконавчої влади, уповноваженого Кабінетом Міністрів України на реалізацію державної політики у цій сфері. Цей Закон потребує приведення у відповідність із міжнародними стандартами і практиками щодо наділення урядового органу державного внутрішнього фінансового контролю виключно функціями інспектування, моніторингу та перевірки законності здійснення державних закупівель.

ВИСНОВКИ

1. Схвалена Кабінетом Міністрів України у лютому 2017 року Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки передбачала побудову сучасної та ефективної системи управління державними фінансами, здатної надавати якісні державні послуги – від запровадження на початку реформи державного стратегічного та середньострокового бюджетного планування до зміцнення на етапі її завершення управлінської відповідальності та формування ефективної структури внутрішнього контролю і нагляду за його

здійсненням та управління ризиками. Реалізація упродовж 2017–2018 років і I кварталу 2019 року завдань, визначених реформою, сприяла удосконаленню порядку формування і виконання державного бюджету, бюджетної класифікації та результативності виконання бюджетних програм, підвищенню прозорості бюджетного процесу та його відповідності встановленим стратегічним завданням і пріоритетам розвитку держави.

Водночас у 2017–2018 роках План заходів з реалізації Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки виконано в середньому менше ніж на 50 відс., що передусім пов'язано з незабезпеченням Кабінетом Міністрів України та Мінфіном належної координації процесу реформування, а також відтермінуванням запровадження державного стратегічного та середньострокового бюджетного планування як передумови для виконання низки інших ключових заходів цієї реформи. У результаті майже половина використаних на виконання ключових заходів реформування коштів загального фонду державного бюджету витрачено неефективно.

2. Передбаченого Стратегією реформування тривіневого механізму координації її реалізації у складі міжвідомчої та спеціальної робочих груп і координаційної ради з питань реформування державного управління створено не було. Це негативно позначилося на своєчасності та повноті виконання заходів Стратегії реформування як в цілому, так і за окремими елементами. До завдань створеної Кабінетом Міністрів України ще у 2016 році Координаційної ради з питань реформування державного управління не віднесено загальної координації дій та проведення моніторингу стану реалізації Стратегії реформування, а замість міжвідомчої робочої групи з питань розвитку системи управління державними фінансами та спеціальної робочої групи з питань реформування державного управління в межах реформи державних фінансів **через рік і 8 місяців після схвалення Стратегії реформування** утворено лише робочу групу з реформування системи управління державними фінансами під головуванням Міністра фінансів України та профільні робочі підгрупи.

3. Визначені Стратегією реформування цілі, основні завдання та очікувані результати не підтверджено конкретними фінансовими показниками (індикаторами), за якими можна оцінити підвищення ефективності системи управління державними фінансами як в цілому, так і за окремими її напрямками. За певними показниками Звіту про ефективність управління державними фінансами (PEFA) оцінено лише середньострокове бюджетне планування, управління фіскальними ризиками, публічні закупівлі, бухгалтерський облік у державному секторі, державний внутрішній фінансовий контроль та незалежний зовнішній фінансовий контроль (аудит).

Як наслідок, незважаючи на підвищення за даними Institute of Management Development, World Competitiveness Center рейтингу України у Глобальному індексі конкурентоспроможності у 2018 році порівняно з 2017 роком (57 балів проти 53,9 бала), у **світовому рейтингу до теперішнього часу наша держава не досягає рівня таких країн, як Ліван, Тринідад і**

Тобаго, Сейшельські Острови, Бруней, Уругвай, Маврикій, а серед країн колишнього СРСР Україну випереджають Вірменія, Азербайджан, Грузія та Казахстан.

4. Потребу у фінансових ресурсах на реалізацію відповідних заходів Стратегія реформування чітко не визначає, що не забезпечує фінансової стабільності досягнення поставлених цілей. Не існує розробленої та затвердженої у встановленому порядку методики моніторингу процесу впровадження реформи та оцінювання її результатів за певний плановий період. Не визначено процедур контролю і відповідальності за стан виконання заходів з реформування та механізмів подальшого коригування на основі отриманих результатів для досягнення встановленої мети.

Продовження терміну реалізації реформи за такої організації потребуватиме залучення додаткових фінансових ресурсів у вигляді як коштів Державного бюджету України, так і технічної допомоги міжнародних партнерів.

5. Процес реформування системи управління державними фінансами в частині заходів із запровадження державного стратегічного та середньострокового бюджетного планування відбувався безсистемно та з недотриманням норм законодавства. Нестворення до цього часу засад державного стратегічного планування та затримка з внесенням відповідних змін до Бюджетного кодексу України призвели до суттєвого відтермінування виконання переважної більшості заходів у сфері середньострокового бюджетного планування та невиконання ключових заходів у сфері стратегічного планування, які передбачали розроблення на цій основі середньострокових стратегічних планів діяльності міністерств та стратегії розвитку інформаційних систем для підтримки реформи державних фінансів.

З нормами законодавства, що регламентує на сьогодні діяльність центральних органів виконавчої влади, не узгоджуються визначені у результаті реформи стратегічні засади діяльності цих органів. Як наслідок, не забезпечується результативне виконання визначених цілей і завдань, а також побудова сучасної та ефективної системи управління державними фінансами, здатної надавати якісні державні послуги, акумулюючи ресурси та розподіляючи їх відповідно до пріоритетів розвитку держави у середньо- та довгостроковій перспективі.

6. Бюджетна декларація, яка згідно із статтею 33 Бюджетного кодексу України є документом середньострокового бюджетного планування, що визначає засади бюджетної політики і показники державного бюджету на середньостроковий період, на дату аудиту Кабінетом Міністрів України не затверджена. Розроблений Мінфіном проєкт Бюджетної декларації на 2020–2022 роки поданий на розгляд Кабінету Міністрів України 21.05.2019, однак в установленому порядку Кабінетом Міністрів України не схвалений.

Це унеможливорює складання проєкту Державного бюджету України та прогнозів місцевих бюджетів на основі обґрунтованих і реалістичних видатків за показниками на середньострокову перспективу, адже згідно з Бюджетним кодексом України показники бюджетної декларації є основою для формування

стратегії управління державним боргом на середньостроковий період, визначення бюджетних програм головними розпорядниками коштів державного бюджету та складання бюджетного запиту з урахуванням планів діяльності на середньостроковий період, прогнозних та програмних документів економічного і соціального розвитку, а також розроблення ними планів діяльності на середньостроковий період.

7. Встановлене Стратегією реформування завдання щодо підвищення якості та ефективності адміністрування податків і зборів та рівня дотримання податкового законодавства не досягнуто, не забезпечено послідовності та передбачуваності бюджетної і податкової політики. Заплановані у сфері податкової та митної політики заходи з реформування ДФС виконано лише на **27 відс. (три із 11 заходів)**, що передусім пов'язано з неналежним виконанням Мінфіном завдань стосовно спрямування та координації діяльності ДФС, а також запровадженими заходами з її реорганізації, які за останні сім років набули перманентного характеру.

Наслідок відсутності до цього часу затвердженої Стратегії розвитку податкової системи на середньострокову перспективу – **безсистемність податкового законодавства**. Формування податкової системи здійснюється без урахування результатів реформи бюджетної політики, що негативно позначається на виконанні дохідної частини Державного бюджету України.

8. Встановлені Кабінетом Міністрів України у розділі 5 глави IV Стратегії реформування цілі та завдання щодо розширення сфери державного фінансового контролю і зміцнення інституційної спроможності Держаудитслужби не дають змоги належно виконувати міжнародні зобов'язання, взяті Україною після ратифікації Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони. Реалізація цих заходів не узгоджується з європейською практикою, міжнародними стандартами організації такого контролю, зокрема, Керівними принципами INTOSAI та кращою практикою у сфері незалежності ВОФК (ISSAI 11), і перешкоджає впровадженню релевантної потребам держави моделі державного фінансового контролю, у якій кожна ланка виконує відмінні від інших функції, застосовуючи різні форми контролю.

Покладені на Держаудитслужбу завдання із здійснення державного фінансового аудиту та заходи з підвищення інституційної спроможності цієї служби, що виконуються згідно з реформою системи управління державними фінансами, наділяють її **невластивими повноваженнями, деякі з яких, з одного боку, дублюють повноваження Рахункової палати – незалежного конституційного органу державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) в Україні, а з іншого – підрозділів внутрішнього аудиту розпорядників коштів державного бюджету.** Як наслідок, відбувається розбалансування системи державного фінансового контролю і неефективне використання матеріальних ресурсів держави у зв'язку з одночасним утриманням та фінансовим забезпеченням державних органів та дублюванням

цілей, функцій і завдань.

У своїх висновках міжнародні експерти Програми підтримки вдосконалення врядування та менеджменту (SIGMA) зазначали, що “орган контролю Кабінету Міністрів України має зосередитися на підвищенні ефективності функції з фінансової інспекції, яка відстає від виконання своєї мети”. З цієї точки зору Закон України “Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні”, що регламентує діяльність Держаудитслужби, потребує удосконалення з урахуванням міжнародних стандартів і практик щодо **наділення урядового органу державного внутрішнього фінансового контролю виключно функціями інспектування, моніторингу та перевірки законності здійснення державних закупівель.**

9. За період реалізації реформи залученими до її проведення центральними органами виконавчої влади, які визначено об’єктами аудиту, використано на виконання заходів з реформування 185,7 млн грн загального фонду державного бюджету, з яких 88,7 млн грн (47,8 відс.) – неефективно.

9.1. За напрямом “Підвищення рівня прозорості та підзвітності в управлінні державними фінансами”, за яким процес удосконалення триває до теперішнього часу, Мінфіном використано **87,2 млн гривень**. Через необхідність проведення ІТ-аудиту інформаційної системи Мінфіну, ДФС і Казначейства залучено **1,1 млн євро міжнародної технічної допомоги** (послуги з проведення безпосередньо аудиту інформаційних і комунікаційних технологій – 250,6 тис. євро, витрати, пов’язані з **процедурами проєкту загального організаційного та моніторингового характеру** (створення інституційного потенціалу, аудит проєкту, управління змінами) – **185,7 тис. євро.**

9.2. Заходи з інформатизації для покращення камеральних перевірок вартістю **0,2 млн грн** і запровадження системи сервісного обслуговування платників податків через електронний кабінет вартістю **4,6 млн грн** реалізовано із значними затримками (від 9 місяців до 1,5 року). На дату аудиту не впроваджено електронних податкових перевірок (е-аудит), що і надалі буде **причиною низької результативності виконання ДФС покладених завдань і ризиків втрат державного бюджету через недоотримання податків та інших надходжень.** На розроблення організаційно-методичних засад здійснення електронних перевірок, впровадження яких законодавчо не врегульовано, **використано нерезультативно 1,5 млн грн коштів державного бюджету.**

9.3. **Організаційні та управлінські прорахунки на етапі планування реформи системи управління державними фінансами та під час її реалізації, зокрема, через відсутність у Стратегії реформування обґрунтованої потреби у фінансових ресурсах на її виконання, призвели до необхідності залучення міжнародної технічної допомоги в межах декількох проєктів (19,7 млн євро).** Крім витрат на закупівлю комп’ютерної техніки і програмного забезпечення та проведення навчання, умовами проєктів передбачалося спрямування **майже чверті цієї допомоги (близько 4,5 млн євро)** на оплату послуг вітчизняних та іноземних консультантів із

супроводження проєктів, здійснення письмових перекладів документації проєктів, оплати проживання в Україні та перевезення залучених міжнародних експертів, харчування, організацію та проведення конференцій та інших заходів.

ПРОПОЗИЦІЇ

За результатами аудиту вважаємо за доцільне:

1. Про результати аудиту ефективності використання органами державного управління коштів державного бюджету на заходи з реформування системи управління державними фінансами поінформувати Президента України та Верховну Раду України.

2. Рішення Рахункової палати про результати аудиту ефективності використання органами державного управління коштів державного бюджету на заходи з реформування системи управління державними фінансами направити профільним комітетам Верховної Ради України.

3. Звіт і відомості про результати аудиту у формі рішення Рахункової палати надіслати Кабінету Міністрів України та запропонувати:

3.1. Переглянути Стратегію реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки та привести її у відповідність із Угодою про асоціацію, у тому числі в частині:

встановлення конкретних результативних показників (індикаторів), зокрема фінансових, які передбачено досягти у довго- і середньостроковій перспективі;

визначення потреби у фінансових ресурсах на реалізацію відповідних заходів на основі розробленої методики;

встановлення конкретних процедур контролю і відповідальності за стан реалізації заходів з реформування з метою подальшого коригування на основі отриманих результатів для досягнення встановленої мети;

запровадження дієвих заходів, спрямованих на зміцнення інституційної спроможності підрозділів внутрішнього аудиту розпорядників коштів державного бюджету відповідно до міжнародних стандартів і практик, та посилення ролі державного внутрішнього фінансового контролю.

3.2. Актуалізувати План заходів з урахуванням вже досягнутих результатів реформи, пріоритетів оновленої Стратегії реформування та висновків міжнародних експертів.

3.3. Розробити та затвердити у встановленому порядку методику моніторингу процесу впровадження реформи та оцінювання її результатів за певний плановий період.

3.4. Забезпечити виконання вимог статті 33 Бюджетного кодексу України щодо розроблення та затвердження в установленому порядку бюджетної декларації як основного документа середньострокового бюджетного планування, що визначає засади бюджетної політики і показники державного бюджету на середньостроковий період.

3.5. Підготувати та подати до Верховної Ради України у мінімально стислий термін проєкт нового закону про основні засади здійснення державного

фінансового контролю в Україні з урахуванням міжнародних стандартів аудиту, кращих європейських практик організації державного фінансового контролю, рішення Комітету Верховної Ради України з питань бюджету (протокол від 24.04.2019 № 172) “Про проект Закону України про основні засади діяльності органів державного фінансового контролю” (реєстр. № 9086 від 17.09.2018, внесений Кабінетом Міністрів України), положень Закону України “Про Рахункову палату”, що забезпечить розмежування повноважень здійснення державного внутрішнього фінансового контролю (підрозділи внутрішнього аудиту розпорядників бюджетних коштів), централізованого внутрішнього фінансового контролю (урядовий орган) та зовнішнього державного фінансового контролю (аудиту), що здійснюється Рахунковою палатою.

4. Звіт та рішення Рахункової палати про результати аудиту ефективності використання органами державного управління коштів державного бюджету на заходи з реформування системи управління державними фінансами надіслати Мінфіну, Мінекономрозвитку, ДФС та Держаудитслужбі для розгляду та реагування.

Заступник Голови Рахункової
палати

А. В. Майснер

