

УДК 342.951

DOI <https://doi.org/10.32850/LB2414-4207.2020.17.13>

ОСОБЛИВОСТІ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ В ОРГАНАХ ДЕРЖАВНОГО КАЗНАЧЕЙСТВА У ЗАРУБІЖНИХ КРАЇНАХ (НА ПРИКЛАДІ ФРАНЦІЇ)

Булигіна Олена Юрїївна,
здобувач кафедри адміністративного
та господарського права
(Запорізький національний
університет, м. Запоріжжя, Україна)

У статті здійснено аналіз особливостей адміністративно-правового регулювання внутрішнього аудиту в органах публічної влади загалом та в органах державного казначейства зарубіжних країн (на прикладі Франції).

З'ясовано адміністративно-правові засади регулювання внутрішнього аудиту в органах публічної влади провідних зарубіжних країн. Визначено особливості застосування засобів, способів і процедур внутрішнього аудиту в органах державного казначейства інших країн (на прикладі Франції); визначено можливі шляхи імплементації зарубіжного досвіду внутрішнього аудиту в системі ДКСУ.

Встановлено, що як для європейських країн, так і для України найважчим на шляху вітчизняних реформ є необхідність переконання управлінців (керівників вищої ланки і не тільки) у необхідності зміни ідеології та сталих підходів до управління державними фінансами, а законодавче підґрунтя (розробка єдиної нормативно-правової бази) внутрішнього аудиту є основою запровадження такого виду діяльності. Безсумнівно корисним для України є французький досвід у запровадженні таких видів внутрішнього аудиту: відповідності, ефективності та фінансового аудиту. Частковою моделлю запровадження такого досвіду є розширення структур і повноважень підрозділів внутрішнього аудиту органів публічної адміністрації шляхом створення департаменту внутрішнього аудиту центрального органу виконавчої влади, який має складатися з таких відділів: відділу аудиту ефективності, відділу аудиту відповідності, відділу фінансового аудиту, відділу координації діяльності підпорядкованих підрозділів внутрішнього аудиту та територіальних управлінь, які включають за аналогією відділи: аудиту ефективності, аудиту відповідності та фінансового аудиту, координації діяльності підпорядкованих підрозділів внутрішнього аудиту.

Ключові слова: внутрішній аудит органів публічної влади, внутрішній аудит у системі державного казначейства, зарубіжний досвід (на прикладі Франції), напрями імплементації зарубіжного досвіду.

**FEATURES OF ADMINISTRATIVE AND LEGAL REGULATION
OF INTERNAL AUDIT IN STATE TREASURY BODIES OF FOREIGN COUNTRIES
(ON THE EXAMPLE OF FRANCE)**

Bulygina Olena Yuriivna,
PhD Student at the Department
of Administrative and Economic Law
(Zaporizhzhia National University,
Zaporizhzhia, Ukraine)

The article analyzes the peculiarities of the administrative and legal regulation of internal audit in public authorities in general and the state treasury of foreign countries (on the example of France).

The administrative and legal bases of internal audit regulation in public authorities of leading foreign countries have been clarified. Peculiarities of application of means, methods and procedures of internal audit in bodies of the state treasury of foreign countries (on an example of France) are defined; possible ways of implementation of foreign experience of internal audit in the system of SCSU are determined.

The study found that for both European countries and Ukraine the most difficult path of domestic reforms is the need to convince managers (senior executives and beyond) of the need to change the ideology and sustainable approaches to public finance management, and the legal basis (development of a single regulatory framework) of internal audit is a necessary basis for the introduction of this type of activity. Undoubtedly useful for Ukraine is the French experience in implementing the following types of internal audit: compliance, efficiency and financial audit. A partial model for implementing this experience is to expand the structures and powers of internal audit units of public administration by creating an internal audit department of the central executive body, which should consist of the following departments: performance audit department, compliance audit department, financial audit department, coordination unit. internal audit and territorial offices, which include by analogy departments: performance audit, compliance audit and financial audit, coordination of subordinate internal audit units.

Key words: internal audit of public authorities, internal audit in the system of state treasury, foreign experience (on the example of France), directions of implementation of foreign experience.

Постановка проблеми. Внутрішній аудит є однією із ключових форм державного внутрішнього фінансового контролю як діяльності з надання незалежних та об'єктивних рекомендацій і консультацій, спрямованою на удосконалення діяльності органу державного і комунального сектору, підвищення якості процесів управління й ефективності та законності використання публічних коштів. Він сприяє досягненню ними мети та забезпечує функціонування системи управління у спосіб, який максимально знижує ризик шахрайства, марнотратства, допущення помилок чи нерентабельності. Зі всіх органів публічної влади, у яких в обов'язковому порядку функціонують підрозділи внутрішнього аудиту, найбільше стратегічне значення та найвищий рівень відповідальності покладається на підрозділи внутрішнього аудиту Державної казначейської служби України (далі – ДКСУ) як орган публічної влади, котрий безпосередньо здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів і є органом, на який покладено відповідальність за законне розподілення й ефективне використання коштів всіх платників податків, що загалом забезпечує економічну спроможність і фінансову стабільність діяльності держави. Практична реалізація системи внутрішнього аудиту

базується на створенні в органах казначейства спеціальних структурних підрозділів, що повинні мати функціональну й організаційну незалежність і підпорядковуватися безпосередньо керівнику установи. Ця служба створюється з метою належної оцінки діяльності та підвищення результативності процесів управління в системі казначейства. На неї покладаються функції щодо організації та проведення внутрішніх аудитів у структурних підрозділах центрального апарату ДКСУ та його територіальних органах. Відповідно до поставлених перед цим органом завдань він наділений певним арсеналом правових та організаційних засобів здійснення внутрішнього аудиту в системі органів ДКСУ, направленим на здійснення моніторингу діяльності об'єктів перевірки за чітко визначеними напрямками її здійснення. Щоб досягнути та дослідити процедури внутрішнього аудиту в органах ДКСУ, виокремити вади її здійснення та запропонувати дієві способи покращення її ефективності в подальших наукових розробках, доцільно здійснити аналіз особливостей адміністративно-правового регулювання внутрішнього аудиту в органах публічної влади загалом та в органах державного казначейства зарубіжних країн зокрема, що й буде становити *предмет дослідження* в межах статті. Для розкриття змісту предмету необхідною є постановка та виконання низки *завдань дослідження*, зокрема: визначення адміністративно-правових засад регулювання внутрішнього аудиту в органах публічної влади провідних зарубіжних країн; з'ясування засобів, способів та особливостей процедур внутрішнього аудиту в органах державного казначейства зарубіжних країн; визначення шляхів імплементації зарубіжного досвіду внутрішнього аудиту в системі ДКСУ.

Виклад основних положень. Перш ніж здійснити аналіз правових засад і процедур внутрішнього аудиту в органах виконавчої влади загалом і державного казначейства зарубіжних країн, необхідно виокремити європейський досвід із розвитку внутрішнього аудиту, зокрема дві його моделі: централізовану і децентралізовану. Централізована модель передбачає наявність єдиного підрозділу внутрішнього аудиту, зазвичай у складі Міністерства фінансів, який здійснює внутрішній аудит у системі всіх органів виконавчої влади (властива для таких країн, як Велика Британія, Ірландія, Данія, Швеція, Фінляндія); децентралізована вимагає наявності підрозділів внутрішнього аудиту у структурі кожного органу виконавчої влади (властива для таких країн, як Німеччина, Португалія, Італія, Нідерланди, Франція, Бразилія, Бельгія, Іспанія, Румунія).

До переваг централізованого підходу відносять: координацію, методологічний і консультативний супровід внутрішніх аудиторів із боку Міністерства фінансів (або іншого координаційно-методологічного центру), забезпечення постійного професійного розвитку. Зазначені переваги надають внутрішнім аудиторам впевненості у власній діяльності, оскільки планування та виконання аудиторських завдань здійснюється під наглядом, що зменшує можливість негативних оцінок їхнього професіоналізму; забезпечення незалежності. Враховуючи те, що аудит повинен здійснюватися на засадах незалежності, централізована модель дозволяє її забезпечити: внутрішній аудитор управляється Міністерством фінансів, тобто знаходиться поза прямим контролем керівників міністерства [1, с. 67].

Водночас окремі переваги цієї моделі можуть стати її недоліками. Так, до них слід віднести незабезпечення принципу підзвітності керівництва установи. Як і в Україні, майже у всіх європейських країнах відповідальність за внутрішній контроль несе керівник установи, однак централізований варіант розділяє відповідальність між керівником установи та Міністерством фінансів. Більш того, керівник установи охоче визнаватиме відповідальність за внутрішній контроль за Міністерством фінансів. Наступним недоліком є обмежена ефективність внаслідок слабкої прозорості,

оскільки потік інформації до внутрішніх аудиторів Міністерства фінансів від об'єктів аудиту типово обмежений і несвоєчасний, що обмежує ефективність їхньої діяльності. Також як дискрецію цієї моделі слід відзначити внутрішній супротив службовців органу до зовнішніх аудиторів, у такому разі внутрішній аудитор вважається «шпигуном» Міністерства фінансів, а не посадовою особою, результати діяльності якої покликані забезпечити удосконалення системи контролю.

Переваги та недоліки децентралізованого підходу є прямо протилежними централізованому, тому при прийнятті рішення щодо їх запровадження насамперед необхідно враховувати специфіку державного управління, яка історично склалася у країні.

Водночас необхідно враховувати такі загальні ризики: по-перше, головним ризиком повністю централізованого підходу є перебирання Міністерством фінансів відповідальності за належну якість фінансового управління у бюджетних установах, що повністю нівелює принцип відповідальності та підзвітності їхніх керівників. Такий ризик притаманний багатьом країнам, особливо пострадянським. По-друге, повністю децентралізований підхід є прийнятним за умови відсутності політичного втручання у діяльність міністерств, ЦОВВ. По-третє, важливими є ризики, пов'язані з часом, необхідним на створення професійного корпусу внутрішніх аудиторів. Необхідно враховувати, що централізований підхід, на відміну від децентралізованого, з адміністративного погляду дозволяє пришвидшити процес запровадження внутрішнього аудиту.

Враховуючи вищевикладене, можна зробити проміжний висновок стосовно того, що на початковому етапі запровадження внутрішнього аудиту рекомендується поєднання централізованого з децентралізованим підходу, відповідно до якого основне навантаження щодо здійснення внутрішнього аудиту лежить на підрозділах внутрішнього аудиту у структурі кожного органу виконавчої влади, а загальний контроль над ефективністю діяльності внутрішніх аудиторів віднесено до компетенції єдиного державного органу внутрішнього аудиту, створеного в системі ЦОВВ, який здійснює державну фінансову та бюджетну політику. Україні властива саме така модель внутрішнього аудиту, за якої в кожному центральному органі виконавчої влади й органу місцевого самоврядування створені служби внутрішнього аудиту, підконтрольні керівнику цього органу, однак підзвітні Державній аудиторській службі України, котра функціонує у складі Міністерства фінансів України.

Порівнюючи нормативні, юридичні та інституційні особливості внутрішнього аудиту у різних країнах, слід наголосити на різних підходах до визначення місця підрозділів внутрішнього аудиту у системі органів державного управління [2, с. 125]. У більшості європейських країн існують два рівні структурної побудови органів внутрішнього аудиту: перший – наявність вищого органу державного контролю, який підпорядковується парламенту або президенту і на який покладено контроль за витрачанням коштів державного бюджету (в нашому випадку це Рахункова Палата України); другий – підрозділи внутрішнього аудиту міністерстві відомств, що підпорядковуються як вищому органу державного фінансового контролю (в нашому випадку це Аудиторська служба України при Міністерстві фінансів України), так і відповідному міністерству або відомству (внутрішньовідомче підпорядкування ДКСУ) [3, с. 21].

Н. Дорош здійснює градацію зарубіжної моделі органів внутрішнього аудиту та виокремлює: 1) вищий орган державного внутрішнього аудиту, котрий підпорядковується парламенту або президенту і на котрий покладено контроль за витрачанням коштів державного бюджету; 2) підрозділи внутрішнього аудиту міністерств і відомств, що підпорядковуються як вищому органу державного фінансового

контролю, так і відповідному міністерству або відомству; які у своїй сукупності здійснюють повний контроль за правильністю витрачання державних коштів [3, с. 22]. Інші дослідники виокремлюють такі рівні організації внутрішнього аудиту в зарубіжних країнах: 1) рахункові трибунали (суди) – нейтральні авторитетні колегіальні органи з експертизи фінансових операцій та адміністративних рішень (Німеччина, Португалія, Італія, Нідерланди, Франція, Бразилія, Бельгія, Іспанія, Румунія); 2) рахункові (контрольні) палати – органи, що здійснюють контроль за виконанням бюджету і дотриманням фінансово-бюджетної дисципліни від імені парламенту (Австрія, Угорщина, Польща, Болгарія, Японія); 3) національні управління аудиту (управління Генерального аудитора) – незалежні колегіальні (Чехія) та монократичні (Канада, Данія, Велика Британія, Ісландія, Австралія, Ізраїль) державні органи, уповноважені проводити фінансовий та адміністративний аудит державного сектору, проте також під протегуванням верховного виборного органу [4, с. 131; 5, с. 70].

Таким чином, організаційна схема державного контролю зарубіжних країн передбачає наявність у галузевих міністерствах власних підрозділів внутрішнього аудиту, які забезпечують внутрішній контроль за правильністю витрачання державних коштів у системі певного відомства. Зокрема, у Німеччині підрозділи внутрішнього аудиту відповідних федеральних структур виконують внутрішні ревізії за погодженням із федеральною рахунковою палатою [6, с. 143].

Нижче доцільно здійснити аналіз відомчого внутрішнього аудиту діяльності державних органів на прикладі зарубіжних країн, котрі відносно давно вибудували свої організаційно-структурні та процедурні засади здійснення внутрішньовідомчого аудиту діяльності на принципах дотримання європейських стандартів внутрішнього аудиту, приклад яких доцільно перейняти Україні, яка сьогодні віддзеркалює ті процеси, що відбувалися в цих країнах, котрі є надійними партнерами на шляху євроінтеграції. Найбільше внутрішньовідомчий аудит на європейському просторі розвинувся у Франції. Сучасна система внутрішнього контролю (аудиту) в державних органах Франції – це трирівнева модель, яка має на меті забезпечити так звану сталість бюджету, тобто впевненість (гарантію) у дотриманні кошторису – збалансованості доходів і видатків. Внутрішній аудит базується на аналізі ризиків, ідея внутрішнього аудиту полягає у допомозі керівнику реалізувати власні повноваження та відповідальність, цілі та завдання очолюваного ним органу. Водночас поступово підрозділи внутрішнього аудиту в державних органах Франції відходять від підтвердження достовірності та зосереджують свою діяльність на оцінці якості виконання адміністративних функцій і завдань органу. На центральному рівні аудит проводиться за дорученням Президента та/або Прем'єр-Міністра, Міністра. У Франції центральним органом, відповідальним за реалізацію повноважень із запровадження нової моделі державного внутрішнього фінансового контролю, визначено Генеральну інспекцію державних фінансів при Мінфіні, а в Україні – Державну аудиторську службу України (далі – ДАСУ), однак, на відміну від ДАСУ, повноваження Генеральної інспекції фінансів Франції у сфері запровадження державного внутрішнього фінансового контролю є набагато ширшими. Наприклад, якщо Уряд Франції делегував Генфінінспекції повноваження із запровадження реформ у сфері державного внутрішнього фінансового контролю, то розроблені Генфінінспекцією міжвідомчі нормативно-правові акти у цій сфері затверджуються Міністром і не потребують погодження із жодним іншим державним органом. Генеральна інспекція фінансів Франції має право контролювати усіх розпорядників та одержувачів бюджетних коштів. Водночас, на відміну від ДАСУ, Генеральна інспекція фінансів не наділена повноваженнями щодо здійснення контролю муніципалітетів (місцевих бюджетів).

Слід повернутися до досвіду Франції щодо запровадження внутрішнього аудиту в галузевих міністерствах, інших державних органах Франції. На сучасному етапі підрозділи внутрішнього аудиту функціонують у всіх міністерствах Франції, проте фактично вони децентралізовані й кожен діє відповідно до власних регламентів. Водночас класичний (базовий) внутрішній аудит відповідно до стандартів запроваджено лише у Мінфіні та Міноборони. Цікаво, що у низці французьких органів одночасно реалізуються функції внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту й інспектування, до того ж підрозділи внутрішнього аудиту можуть здійснювати не лише аудит ефективності, а також ще декілька різновидів аудиту (аудит відповідності, фінансовий аудит, IT-аудит тощо).

Отже, незважаючи на наявні розбіжності, пов'язані з особливостями державного устрою України та Франції, шляхи їхніх реформ у сфері управління державними фінансами, бюджетній і казначейській сферах та діяльності із внутрішнього аудиту мають багато спільних рис. У Франції, як і в Україні, об'єктом внутрішнього аудиту є діяльність, пов'язана з управлінням установи та ризиками, які негативно впливають на реалізацію органом влади покладених на нього завдань і функцій. Установою, відповідальною за реалізацію повноважень із запровадження нової моделі державного внутрішнього фінансового контролю, визначено Генеральну інспекцію державних фінансів при Мінфіні, а в Україні – ДАСУ. На відміну від ДАСУ, Генеральна інспекція фінансів Франції не наділена повноваженнями щодо здійснення контролю муніципалітетів (місцевих бюджетів). У низці французьких органів одночасно реалізуються функції внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту й інспектування. Підрозділи внутрішнього аудиту в державних органах Франції поступово відходять від підтвердження достовірності та зосереджують свою діяльність на оцінці якості.

Особливістю французької моделі побудови системи внутрішнього аудиту є те, що головний фінансовий контролер міністерства як керівник служби внутрішнього аудиту вважається одним із учасників бюджетного регулювання, проводить попередній аудит, тим самим сприяючи розумінню змісту й механізмів витрачання державних коштів [7, с. 261]. Жодні бюджетні зобов'язання не можуть виконуватися без його згоди або схвалення і, попри те, що фінансовий контролер профільного міністерства розташований на одному ступені ієрархії контролю з міністерством фінансів на етапі виконання бюджету, фінансові контролери великих міністерств (зокрема соціальних справ, внутрішніх справ, транспорту) мають більше повноважень, ніж внутрішні аудитори; останні виконують у цих міністерствах аудиторські дослідження і найчастіше спільно з Генеральною інспекцією фінансів [8, с. 45].

Висновки. Підсумовуючи викладене, можна зробити висновок, що як для європейських країн, так і для України найважчим на шляху реформ є необхідність переконання управлінців (керівників вищої ланки і не тільки) у необхідності зміни ідеології та сталих підходів до управління державними фінансами, а законодавче підґрунтя (розробка єдиної нормативно-правової бази) внутрішнього аудиту є основою запровадження такого виду діяльності. Безсумнівно корисним для України є французький досвід у запровадженні таких видів внутрішнього аудиту: відповідності, ефективності та фінансового аудиту. Слід підтримати позицію окремих науковців, котрі вказують на доцільність розширення структур і повноважень підрозділів внутрішнього аудиту органів публічної адміністрації шляхом створення департаменту внутрішнього аудиту центрального органу виконавчої влади, який має складатися з таких відділів: відділу аудиту ефективності, відділу аудиту відповідності, відділу фінансового аудиту, відділу координації діяльності підпорядкованих підрозділів внутрішнього аудиту та територіальних управлінь, які включають за аналогією відділи: аудиту

ефективності, аудиту відповідності та фінансового аудиту, координації діяльності підпорядкованих підрозділів внутрішнього аудиту [9, с. 222]. В основу такої регламентації покладено багатовекторність одного центрального органу виконавчої влади, котрий реалізує державну політику в багатьох споріднених сферах діяльності, а також з урахуванням того, що до сфери управління цих органів віднесені державні підприємства, установи й організації, в т. ч. які надають адміністративні послуги (сервісні центри).

Список використаних джерел:

1. Державний внутрішній фінансовий контроль: Україна та Європейський досвід : навчальний посібник. Державна фінансова інспекція України. «Європейський інститут державного управління та аудиту». Київ, 2012. 182 с.
2. Дмитренко Г.В. Організація і здійснення державного контролю в Україні (фінансово-економічні аспекти) : дис. докт. наук з держ. управління : 25.00.02. Київ, 2010. 405 с.
3. Дорош Н.І. Методологічні та організаційні аспекти аудиту : автореф. дис. ... докт. економ. наук : 08.06.04. Київ, 2004. 38 с.
4. Бондар Ю.А. Внутрішній аудит в органах Пенсійного фонду України : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Кіровоград, 2011. 198 с.
5. Гавриловський О.С. Регулювання аудиту в країнах ЄС та перспективи його розвитку. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2017. Вип. 15 (1). С. 68–71.
6. Жовніренко О.В. Фінансовий контроль діяльності сільськогосподарських підприємств : дис. ... канд. економ. наук : 08.00.09. Київ, 2011. 211 с.
7. Практика государственного управления во Франции: статус государственного служащего, ответственность администрации, аудит и контроль госсектора. *Сборник документов франко-российского сотрудничества*. Москва, 1999. № 3. 352 с.
8. Андреев П.П. Внутрішній контроль та аудит у секторі державного управління України та європейський досвід / О.О. Чечуліна, Я. ван Тайнен та ін. Київ : Кафедра, 2011. 120 с.
9. Ломаченко Т.І. Дієва система внутрішнього контролю: європейський досвід. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2013. Вип. 2 (26). С. 214–224.