



**SIGMA**  
Підтримка поліпшення  
управління і керівництва  
в країнах Центральної та Східної Європи

Загальне розповсюдження  
**OCDE/GD(97)164**

**РЕЗУЛЬТАТИ ВСТУПУ  
ДО ЄВРОПЕЙСЬКОГО СОЮЗУ  
ЧАСТИНА 2: ЗОВНІШНІЙ АУДИТ**

**ПУБЛІКАЦІЇ SIGMA: № 20**

**Українське видання**



Спільна ініціатива  
центру OECD/ССЕТ ЕС/PHARE,  
яка головним чином фінансується ЕС/PHARE

**ББК 65. 5**

**Р – 34**

**Р – 34**

**Результати вступу до ЄС. Частина 2: зовнішній аудит** / Переклад з англійської Н. Грідасова, Н. Мірошніченко, Л. Павленко – Дніпропетровськ: Центр економічної освіти, 2001. – 156 с.

Публікації SIGMA: № 20

ISBN 966-7214-53-2

Видання цієї публікації стало можливим завдяки гранту, наданому Дніпропетровському філіалу Української Академії державного управління при Президентові України в рамках проекту «Переклад публікацій SIGMA та інших видань на мови країн Центральної та Східної Європи».

Українська Академія державного управління при Президентові України висловлює подяку Організації економічного співробітництва і розвитку – OECD за надання авторського права на переклад і видання цієї публікації.

Переклад цих матеріалів став можливим завдяки підтримки проекту «Ініціативи реформ місцевого самоврядування та державної служби» Інституту відкритого суспільства (LGPSRI/OSI).

Дніпропетровський філіал Української Академії державного управління висловлює подяку NISPAsee та SIGMA/OECD за підтримку перекладу та видання цієї публікації.

Переклад здійснено з англійського та французького текстів, які є офіційними версіями цієї публікації під назвами: «*Effects of European Union Accession: Part II External Audit / Incidences de l'adhésion б l'Union européenne Partie 2 audit externe*». SIGMA Papers: № 20. Copyright OECD, Paris, 1997.

OECD не несе відповідальності за якість перекладу та його відповідність до оригіналу.

ISBN 966-7214-53-2

© OECD, 1997.

© Н. Грідасова, Н. Мірошніченко, Л. Павленко,  
український переклад, 2001

© Українська Академія державного управління  
при Президентові України  
Дніпропетровський філіал, 2001

## ПРОГРАМА SIGMA

SIGMA (Support for Important in Governance and Management in Central and Eastern European Countries) – Програма підтримки вдосконалення систем державного управління і менеджменту в країнах Центральної і Східної Європи – є спільною ініціативою Центру співробітництва з країнами перехідної економіки OECD (Організація економічного співробітництва і розвитку) та Програми PHARE Європейського Союзу. Ініціатива підтримує зусилля щодо реформування державного управління у тринадцяти країнах з перехідною економікою і фінансується, головним чином, Програмою PHARE.

Організація економічного співробітництва і розвитку є міжурядовою організацією 29 демократичних країн з розвинутою ринковою економікою. Через посередництво Центру OECD надає рекомендації та допомогу з широкого кола економічних питань країнам Центральної і Східної Європи, що здійснюють реформи, а також країнам колишнього Радянського Союзу. Програма PHARE надає фінансову підтримку своїм країнам-партнерам у Центральній і Східній Європі з метою, вивести і їх на рівень готовності взяти на себе зобов'язання щодо членства у Європейському Союзі.

Програми PHARE і SIGMA обслуговують одні й ті ж країни: Албанію, Боснію-Герцеговину, Болгарію, Чеську Республіку, Естонію, колишню Югославську Республіку Македонію, Угорщину, Латвію, Литву, Польщу, Румунію, Словаччину і Словенію.

Створена у 1992 році, SIGMA функціонує у складі Служби державного менеджменту OECD, яка забезпечує надання інформації та експертного аналізу з питань державного менеджменту політикам та сприяє встановленню контактів і обміну досвідом між управліннями державного сектора, SIGMA пропонує країнам-бенефіціантам доступ до мережі, яка об'єднує досвідчених державних управлінців, та до бази порівняльної інформації і спеціальних даних Служби державного менеджменту.

Згідно з своїми цілями SIGMA покликана:

- допомогти країнам-бенефіціантам у пошуках власних моделей державного управління для підвищення адміністративної ефективності і сприяти виробленню у працівників державного сектора відданості демократичним цінностям і поваги до них, норм професійної етики та принципу верховенства права;
- допомогти створенню на рівні центральних органів влади потенціалу для самостійного розв'язання складних проблем інтернаціоналізації і розробки планів інтеграції з Європейського Союзу;
- підтримати ініціативи Європейського Союзу та інших донорів щодо надання допомоги країнам-бенефіціантам у реформуванні державного управління, та забезпечити координацію діяльності донорів.

Серед заходів Програми найпріоритетнішим є сприяння співробітництву між органами влади. Ця практика передбачає надання організаційної підтримки діяльності щодо створення мереж, які б об'єднали практиків державного управління країн Центральної і Східної Європи, а також управлінців цих країн з їх колегами в інших демократичних країнах.

SIGMA працює на п'ятьох спеціальних напрямках: адміністративна реформа і національні стратегії, менеджмент у сфері розробки політики, управління державними видатками, управління державною

службою та адміністративний нагляд. Крім того, відділ інформаційної служби SIGMA, розповсюджує публікації та відповідні матеріали з питань державного управління.

**Авторські права OECD, 1997**

**Заявки на дозвіл відтворити або перекласти увесь цей матеріал або його частину слід надсилати за адресою: Head of Publications Service OECD, 2 rue Andre-Pascal, 75775 Paris Cedex 16, France.**

**Висловленні в цій публікації думки не є офіційними точками зору Комісії, країн-членів ОЕСР, чи країн Центральної і Східної Європи, які беруть участь у Програмі.**

## ПЕРЕДМОВА

Вимога відповідності до бюджетного фінансового і аудиторського контролю Європейського Союзу є основною вимогою до претендентів на членство у Європейському Союзі. SIGMA вивчає це питання у двох поспіль публікаціях, які є хронологічним викладенням досвіду семи країн-членів ЄС, включно з оглядом дотримання ними трьох, пов'язаних з інтеграцією в ЄС найновіших правил щодо відповідності існуючих у Союзі бюджетного фінансового контролю та процедур і вимог аудиту до таких національних. Публікації описують основні правила (положення) і процедури, до яких вдаються Європейська Комісія і Європейський суд аудиторів. Ця публікація є доповненням публікації SIGMA № 19 “Результати приєднання до Європейського Союзу – Частина I. Бюджетний і фінансовий контроль”, присвяченої питанням впливу такого приєднання на ведення бюджетного і фінансового контролю.

Мета цих публікацій – допомогти країнам Центральної та Східної Європи, які звернулись з проханням про вступ до ЄС, зробити власні висновки шляхом використання наданої порівняльної інформації про досвід країн-членів Союзу та отримані ними уроки щодо застосованих різних підходів і рішень. Для цього використано підхід, який полягає у наданні огляду теми і аналізу ключових питань для дискусій. Увага приділяється набутому практичному досвіду і висновкам, зробленим тими, хто залучався до повсякденної роботи з адаптації і розвитку урядового управління в семи країнах. Публікації також розкривають суть впровадження прийнятих політик і здійснюють огляд прийнятих положень і процедур. Додатки вміщують список абревіатур та ужиткових термінів і підібрані положення ЄС з повними поясненнями стосовно бюджетного, фінансового контролю і зовнішнього аудиту.

Публікації не слід розглядати як “кінцевий продукт”. Натомість їх треба сприймати як спробу створити базу для подальших семінарів ЄС і дискусій між практиками країн Центральної та Східної Європи та країн-членів.

Підготовка публікацій, яка закінчилась наприкінці 1997р., велась у тісному співробітництві з консультативною групою, у складі авторів та представників міністерств фінансів, комітетів з питань Європейської інтеграції, вищих аудиторських установ в Чеській Республіці, Угорщині і Польщі. Автори працюють в державних органах та вищих аудиторських установах в Австрії, Данії, Фінляндії, Португалії, Швеції та Сполученому Королівстві.

SIGMA висловлює подяку авторам публікацій і членам консультативної групи за їх натхненну та самовіддану працю разом з почуттям вдячності до установ, які вони представляють, за активну підтримку проекту. Висловлені в цій публікації думки є думками відповідних авторів і не можуть відображати точки зору установ, які ті представляють, консультативної групи чи Програми SIGMA.

Проект, запропонований Програмі SIGMA Лаччі О'Тилом і впроваджений за відповідальністю К'ел Ларсон, було розроблено в тісному співробітництві з Річардом Аленом за адміністративної та технічної підтримки Белінди Паркінсон, Майкла Кожа, Франсуа Лоссе і Флете Вернберг. Очікується поява цієї публікації французькою мовою під заголовком *Incidences de l'adhésion a l'Union européenne – Partie 2, audit externe* (Documents SIGMA:n20).

За подальшою інформацією прохання звертатись до К'ел Ларсон за вказаною далі адресою. Це повідомлення друкується з ініціативи Генерального Секретаря OECD.

**SIGMA-OECD, 2 , rue Andre'-Pascal, 75775 Paris, Cedex 16, France**

**Tel.(33.1) 45.24.79.00; Fax (33.1) 45.24.13.00**

**e-mail: [sigma.contact @ oecd. org](mailto:sigma.contact@oecd.org); [http:// www. Oecd.org/puma/sigmaweb](http://www.Oecd.org/puma/sigmaweb)**

## ЗМІСТ

ПРОГРАМА SIGMA.....	3
ПЕРЕДМОВА.....	5
ОГЛЯД ПРОБЛЕМИ <i>К. Дж. Карей</i> .....	11
1. Передумови.....	11
2. Вплив вступу на роботу аудиту.....	12
3. Співробітництво з Європейським судом аудиторів (ЕСА).....	13
4. Співробітництво з Комісією.....	15
5. Висновки.....	15
АВСТРІЯ <i>Вольфганг Віклицьки</i> .....	17
1. Короткий виклад.....	17
2. Вступ.....	18
3. Аспекти зовнішнього аудиту в Австрії.....	18
3.1 Законодавча база для зовнішнього аудиту.....	18
3.2. Організаційна структура для зовнішнього аудиту.....	18
3.3. Основні питання, які вивчає аудит.....	19
3.4. Системи, методи, встановлена практика і процедури щодо зовнішнього аудиту.....	19
3.5. Масштаб здійснення аудиту.....	20
3.6. Розподіл обов'язків між АСА та іншими органами аудиту.....	20
3.7. Зовнішній аудит і заходи проти шахрайства.....	21
4. Відносини між АСА і Європейським судом аудиторів (ЕСА).....	21
4.1. Законодавство.....	21
4.2. Контактний комітет і зустрічі службовців взаємодії.....	22
4.3. Провідні принципи відносин між АСА і ЕСА.....	23
4.4. Практичний досвід АСА стосовно до ЕСА.....	23
5. Відносини між АСА і Комісією.....	
ДАНІЯ <i>Ханс Андерсен</i> .....	26
1. Стислий виклад Глави.....	26
2. Вступ.....	27
3. Аспекти зовнішнього аудиту.....	27
3.1. Законодавство для зовнішнього аудиту.....	27
3.2. Нові передумови і зміни цілей аудиту.....	29
3.3. Нова ситуація ризику.....	29
3.4. Організаційна структура зовнішнього аудиту.....	30
3.5. Системи, методи, процедури зовнішнього аудиту.....	31
3.6. Зовнішній аудит і запобіжні заходи проти шахрайства.....	33
4. Відносини між зовнішнім і внутрішнім аудитом.....	34
4.1. Нові типи і можливості аудиту.....	35
5. Співробітництво і координація.....	36
5.1. Співробітництво і координація з Європейським судом аудиторів.....	36
5.2. Співробітництво і координація з Європейською Комісією.....	38
5.3. Співробітництво з іншими національними контрольними закладами, включно з приватними аудиторськими фірмами.....	39
5.4. Співробітництво із SAI та іншими органами аудиту в інших країнах-членах ЄС.....	40
6. Інформаційний потік.....	40
6.1. Менеджмент інформаційним потоком з боку Комісії.....	40
6.2. Порядок звітування перед Комісією та ЕСА.....	41
7. Укомплектування персоналом і вимоги щодо компетентності, пов'язані з функціями ЄС.....	42
ФІНЛЯНДІЯ <i>Саму Туомінен</i> .....	44
1. Стислий виклад глави.....	44
2. Звільнення від аудиту.....	44

3. Трансферти фондів .....	45
4. Основні особливості наглядової системи .....	46
5. Зв'язок між вищими аудиторськими установами.....	48
6. Контакти з Комісією .....	49
7. Участь у аудиторських відвідуваннях .....	50
8. Питання зустрічей зв'язку .....	51
8.1. Процедури зв'язку.....	51
8.2. Об'єднані аудити.....	51
8.3. Скоординовані і паралельні аудити.....	52
8.4. Керівні принципи аудиту.....	52
8.5. Сертифікаційні органи.....	53
8.6. Державні закупівлі .....	54
8.7. Статті 92 і 93 Угоди про створення ЄС.....	54
8.8. ПДВ у торгівлі в межах Співтовариства.....	54
8.9. Підтвердження надійності рахунків.....	55
8.10. Міжурядова конференція.....	55
8.11. Координація аудиторських відвідувань .....	56
8.12. Інші справи.....	57
9. Власні аудиторські заходи .....	57
9.1. Принцип еквівалентного аудиту .....	57
9.2. Фінансовий аудит .....	57
9.3. Аудит адміністративної діяльності .....	58
10. Запобігання шахрайству.....	59
11. Організація, ресурси і підготовка.....	61
Додаток 1. Закон про права парламентських державних аудиторів і Державної служби аудиту здійснювати аудит деяких трансфертів кредитів між Фінляндією і Європейськими Співтовариствами (17 березня 1995/353) .....	63
Додаток 2. Аудиторський мандат SAO : законодавча підготовка, пов'язана зі вступом до ЄС .....	65
Додаток 3. Примітки 12–21.....	67
Додаток 4. Організаційна структура і поділ обов'язків в Державній службі аудиту Фінляндії .....	70
Додаток 5. Система зовнішнього нагляду за державними фінансами .....	71
ФРАНЦІЯ <i>Бенуа Шеваши</i> .....	72
1. Короткий зміст розділу.....	72
2. Французька система контролю .....	72
2.1. Держава .....	72
2.2. Місцевий орган влади .....	74
3. Контроль власних ресурсів .....	75
4. Контроль сільськогосподарських витрат.....	75
5. Контроль Структурних фондів .....	77
6. Санкції аудиту .....	78
7. Боротьба з шахрайством.....	79
ПОРТУГАЛІЯ <i>Хелена Лопес</i> .....	81
1. Короткий зміст розділу.....	81
2. Португальський Суд аудиторів.....	81
2.1. Юридична структура.....	81
2.2. Важливі особливості сучасного розвитку.....	82
3. Вплив вступу Португалії до Європейського Співтовариства на португальський Суд аудиторів .....	83
3.1. Загальні наслідки.....	83
3.2. Реальний вплив членства Португалії в Європейському Союзі на діяльність аудиторів....	85
А) Участь у перевітках Європейського суду аудиторів .....	87



Б) Участь у спільних перевірках.....	88
4. Висновки.....	90
ШВЕЦІЯ <i>Лаг Олофссон</i> .....	92
1. Короткий зміст розділу.....	92
2. Вступ .....	93
3. Національне аудиторське управління (RRV) .....	94
3.1. Завдання .....	94
3.2. Законодавство .....	95
3.3. Нові умови.....	95
3.4. Організація і ресурси .....	96
4. Нова ситуація ризику .....	96
5. Два роки перевірки як країни-члена ЄС: проблеми і їх розв'язання.....	97
5.1. Зусилля щодо порозуміння і мовних навичок.....	97
5.2. Процес виконання перевірки.....	99
5.3. Співробітництво .....	99
5.4. Спрямування аудиту .....	100
6. Висновки.....	102
Велика Британія <i>Клифф Кембал</i> .....	104
1. Короткий зміст розділу.....	104
2. Вступ .....	105
3. Бюджет Європейського Співтовариства.....	105
4. Парламентська відповідальність .....	106
5. Фінансовий аудит Великої Британії.....	107
6. Європейський коригуючий та гарантійний фонд для сільського господарства (EAGGF).....	108
7. Дослідження "якості за гроші".....	109
8. Одночасні (об'єднані) аудити .....	110
9. Організація зв'язку.....	111
9.1. Європейський суд аудиторів (ЕСА) .....	111
9.2. Гарантійне зобов'язання .....	112
9.3. Комітет зв'язку .....	113
9.4. Підтримка штату NAO.....	114
9.5. Комісія.....	114
10. Ресурси.....	114
11. Висновки.....	114
Фінансовий контроль та аудит в Європейському Союзі. <i>Алан Пратлей</i> .....	116
1. Вступ .....	116
2. Фінансовий контроль і аудит на рівні Комісії та поза нею: огляд.....	116
3. Фінансовий контроль і аудит в Європейській Комісії .....	117
4. Фінансовий контроль і аудит в країнах ЄС.....	118
4.1. EAGGF-Гарантійний фонд.....	118
4.2. Структурний фонд і Фонд єдності.....	118
4.3. Дохід ЄС.....	119
5. Координація фінансового контролю й аудиту між Комісією і членами ЄС.....	119
6. Фінансовий контроль і аудит інших сфер витрат та надходжень.....	121
6.1. Країни Центральної та Східної Європи .....	122
6.2. Центральноевропейські країни (СЕС).....	122
7. Внутрішній контроль, внутрішній аудит, зовнішній аудит у центральноевропейських країнах.....	123
Додаток 1. Бюджетні процедури .....	125
Додаток 2. Перевірка надійності процесу розрахунків.....	127
Додаток 3. Список корисних термінів.....	128

Додаток 4. Деякі інструкції ЄС стосовно складання бюджету, фінансового контролю та зовнішнього аудиту .....	136
Додаток 5. Список скорочень .....	139
Додаток 6. Члени довідкової групи.....	142

## ОГЛЯД ПРОБЛЕМИ

*К. Дж. Карей<sup>1</sup>*

1. Протягом останнього десятиріччя Європейська Комісія, як установа, відповідальна за здійснення бюджету Співтовариства, виказує дедалі більшу зацікавленість ефективністю заходів контролю, вживаних країнами-членами щодо фондів Співтовариства. Дійсно, здійснення належного нагляду над фондами Співтовариства відповідає спільним інтересам країн-членів. Дії вищих аудиторських установ (SAI) країн-членів ЄС порівняно з вимогами і процедурами внутрішнього аудиту Комісії є відмінними з різних причин, включно з законодавчими. Цей огляд вміщує документи з окремих країн, які змальовують більш детально досвід різних відібраних національних SAI в співпраці зі службами Комісії і Європейського суду аудиторів (ЕСА). Ця публікація є доповненням публікації SIGMA № 19 “Результати вступу до Європейського Союзу – Частина I. Бюджетний і фінансовий контроль”, де розглянуто питання впливу на бюджетний і фінансовий контроль. В обох випадках прийнятим підходом є аналіз відібраних питань для відображення і обговорення.

2. SIGMA вважає, що відповідні спільні дії різних країн-членів щодо процедур внутрішнього аудиту і вимог членства могли б бути повчальними для країн-претендентів з Центральної і Східної Європи, також як і показові питання для можливого майбутнього вивчення в контексті безперервного розвитку ЄС у сферах фінансового менеджменту і внутрішнього аудиту, включно з співробітництвом зі службами Комісії, Європейським судом аудиторів і вищими аудиторськими установами країн-членів.

### **1. Передумови**

3. З перших днів Співтовариства, за звичаєм, один раз на рік, голови національних SAI зустрічаються разом в Контактному комітеті. Цей орган не має офіційної основи в законодавстві Співтовариства. На початку 1970-х Контактний комітет співпрацював з асамблеєю (попередник Європейського парламенту) при складанні проекту поправок до Договору ЄС, який розробив Європейський суд аудиторів (ЕСА). Поправки були прийняті у 1975 році, і ЕСА відкрив офіс в жовтні 1977 р.

4. З часу заснування ЕСА країни-члени вже добре звикли до перевірок і відвідувань з метою аудиту зі служб Комісії. Навіть сьогодні такі відвідування перевищують чисельно аудит ЕСА в країнах-членах від 2 до 1 (див. фінську статтю).

5. Попередник ЕСА, Система контролю і аудиту Співтовариства була по суті автономною і самокерованою за характером. Головна роль належала фінансовому контролю, чие попереднє схвалення було необхідне для кожного пункту витрат. Структура контролю була в основному французькою за походженням (див. французьку статтю).

---

<sup>1</sup> К. Дж. Карей (Carey C. J.) – голова органу Примирення Європейської Комісії, відповідального за здійснення фінансових розрахунків EAGGF. Колишній службовець міністерства фінансів в Сполученому Королівстві, містер Карей був протягом чотирьох років (1974–1978 рр.) в штаті постійного представництва Сполученого Королівства в ЄЕС в Брюсселі, пізніше спеціалізувався з питань державного аудиту і підзвітності парламенту щодо витрат. В 1989 році він залишив державну службу Об'єднаного Королівства в зв'язку з призначенням його членом Європейського суду аудиторів, на цьому посту він працював 9 років.

6. Договір поправок, який був укладений, ЕСА вперше представив до національних SAI з посиланням на законодавство Співтовариства. Вимагалось, щоб робота аудиту ЕСА у країнах-членах проводилась у взаємодії з SAI; щоб SAI інформувала ЕСА, чи збирається брати участь в аудиторській перевірці, а також висувалася вимога готовності надати Суду на його прохання будь-який документ (інформацію), необхідний для виконання його завдання (ТЕС, стаття 188с. 3).

7. В 1979 році ЕСА став членом Контактного комітету і з того часу його присутність відчувається більше на рівні SAI. Хоча формально Комітет дотримувався свого незалежного характеру, фактично підстава його існування знаходиться в статті 188с. 3. На практиці ЕСА тепер приділяє головну увагу роботі Контактного комітету, а час і зусилля, необхідні для участі в Комітеті (за його підтримки Комітету взаємодії і робочих груп), є важливими для національних SAI.

8. Протягом останнього десятиріччя Європейська Комісія, виявляючи зростаючу зацікавленість до ефективності заходів контролю країн-членів над фондами Співтовариства, виступила з двома важливими ініціативами, розробленими для залучення служби національного контролю до аудиту і контролю сільськогосподарських субсидій і Структурних фондів і забезпечення стандарту їхньої роботи у відповідності до певного мінімального критерію. (Дивись розділ 3 “Країна-член як бенефіціант”, параграфи 17–20, і розділ 4 “Координація фінансового контролю в ЄС і національний рівень”, параграфи 28 і 29 SIGMA публікації № 19 “Результати вступу до Європейського Союзу – Частина I. Бюджетний і фінансовий контроль” для детального вивчення ініціатив). Відповідні дії SAI щодо цих ініціатив різняться. Не зважаючи на те, що Співтовариство прийняло закон про стосунки SAI-ЕСА, вона ніколи не намагалась керувати стосунками SAI/Комісії, використовуючи цей закон.

9. Здається імовірним, що Комісія буде проводити свою політику щодо дотримання запропонованого контролю і процедур аудиту для країн-членів та певного мінімуму стандартів, необхідного для діяльності. Поширення вимог щодо безпосереднього контролю Комісії і аудиторських служб завдяки додатковим вимогам додасть новий стимул процесу. В цій публікації зроблено спробу пояснити деякі відмінності відповідних дій SAI щодо членства в ЄС. Отже, це може пролити світло на питання: що саме, узгоджене з їхнім незалежним статусом і покликанням як органів національного аудиту, є найбільш ефективним внеском, який SAI можуть застосувати для проведення послідовної програми реформ фінансового менеджменту в ЄС? Це питання є доречним як для країн-членів так і для країн-претендентів на вступ до ЄС .

## **2. Вплив вступу на роботу аудиту**

10. Більшість SAI вважають, що вступ привів до помітного, але необтяжливого зростання обсягів їх аудиторської роботи. SAI Сполученого Королівства оцінює, що робота, пов’язана з ЄС, віднімає приблизно 2% її часу, що “є порівнянним з витратами Сполученого Королівства, відшкодованими із бюджету Європейського Співтовариства”.

11. Цей вид розрахунків належним чином не оцінює зміни, що не піддаються кількісному визначенню, а саме – у підходах і організаційних заходах, які приніс вступ у деякі SAI. Аудит,

організований відповідно до правил ЄС, вимагає чималих початкових зусиль в опануванні ним. Впровадження нових правил може викликати додатковий ризик аудиту. Серед наслідків вступу португальська SAI вказує на зміни ще перед аудитом і на необхідність запровадження багатьох обмежуючих команд для оцінки програми: “Це вимагає величезної початкової гнучкості”.

12. Ступінь культурного зрушення, яке може бути необхідним, виявляється в такому спостереженні шведської SAI: “Ми не можемо вилучити можливість того, що певною мірою, причина неправильного управління, аморальності, шахрайства і корупції в системі платежів в ЄС полягає у способі розробки системи. Якщо національний і “європейський” бюджетні фонди використовуються за ради однієї цілі, то може бути більший ризик помилки стосовно до складної стабільної структури... Основний підхід і структура, прийняті в адміністративних системах контролю, які тепер застосовуються у Швеції як результат членства у ЄС, відрізняються певними важливими рисами від нашої національної практики.

Це означає, що не завжди просто для шведських службовців зрозуміти ці системи контролю і дотримуватися їх.” Аудитор в плані своїх першочергових завдань повинен ураховувати ризик того, що національні системи управління не можуть надати такі самі піклування і увагу менеджменту фондів ЄС, як і національним фондам.

### **3. Співробітництво з Європейським судом аудиторів (ЕСА)**

13. Зараз існує добре налагоджена практика календарного планування, виконання і доведення до кінця аудитів ЕСА в країнах-членах. Спосіб взаємодії ЕСА описується в кількох документах (дивись, наприклад, португальський розділ 3, підрозділ 2.3.А; фінський розділ 7). Основні принципи співробітництва подаються в шведському документі таким чином : “Співробітництво між органами аудиту в ЄС повинно також характеризуватися повагою до незалежності різних залучених аудиторських органів, де лідерство не є нав’язаним, як правило, а вирішується за потребами, ситуативно. Умови а ргіоріі полягають у тому, що в основному кожен орган повинен сам визначати, чи дасть співробітництво йому додаткові вигоди.” Документи країн виявляють деякі відмінності в національних підходах до питання співробітництва з ЕСА.

14. Право SAI брати участь у перевірках ЕСА, закладене в Договорі, інтерпретується по-різному. Політикою SAI Сполученого Королівства не передбачена як потрібна участь у деяких аудиторських перевірках, “коли є переконливі причини не робити цього”. З іншого боку, SAI Португалії “виконувала кожну аудиторську перевірку Суду аудиторів щодо доходу і витрат Співтовариства, які проводились в Португалії.” Для деяких SAI ступінь участі стала приводом для прагматичного рішення – відповідно до наявних ресурсів (можливе також домінуюче примушення, як у випадку Сполученого Королівства). Шведська SAI налаштована набирати аудиторів, щоб супроводжувати Суд, але зараз вважає, що її початкові заходи для взаємодії були недостатніми.

15. У згаданих випадках, участь набирає форми приєднання представника SAI до аудиторської команди ЕСА як спостерігача. Австрійська SAI схильна до більш активної форми участі, коли ставиться відверте питання: чи може незалежність постраждати через активну участь в аудиті, запропонованому і

виконаному ЕСА? В даному випадку SAI розв'язала проблему встановлення “незалежності аудиту, який був заявлений суб'єктами, які підлягають аудиту.” Це означає, що “SAI перевіряє ті ж самі питання, що і ЕСА”, а “використовує власні методи і оцінки в проведенні аудиту, власні звітні процедури, передбаченні Конституцією і Законом про Аудиторський суд.”

16. Додержуючись результатів попередньої дискусії в структурі Контактного Комітету, SAI і ЕСА співпрацюють з початку 1990 років у напрямку проведення певної кількості спільних аудитів. Це є аудити, в яких ЕСА і одна або більш SAI об'єднали свої ресурси в одне аудиторське розслідування. Як варіант цієї ідеї, можна розглянути здійсненні експерименти з паралельними або координованими аудитами, в яких два або більше органів аудиту незалежно один від одного проводили перевірки з одного кола питань. Австрійська формула для участі в аудитах ЕСА (дивись попередній параграф) передбачає паралельний аудит у всьому.

17. Деякі SAI роблять наголос на виховній просвітницькій цінності (для обох сторін) спільних аудитів. SAI також привертають увагу до відносно обтяжливих вимог, які за всіма формами співробітництва з ЕСА постають перед їхніми наявними людськими ресурсами. Португальська SAI висловлює свою підтримку спільних аудитів так: “Не дивлячись на труднощі і залучення додаткових коштів, досвід все ж вважається досить позитивним і збагачувальним, оскільки він враховує корисне взаємопроникнення знань в галузях, які стосуються саме інтеграції, надаючи можливості для взаємовигідного обміну практикою як застосування аудиторських методів і процедур, так і підтримки необхідної узгодженості в розвитку координованих аудитів.” Вердикт SAI Австрії є менш позитивним: “Говорячи взагалі і беручи до уваги ресурсні труднощі SAI (гроші, людський час), слід поки що утримуватися від спільних аудитів з ЕСА, тому що зусилля і витрати для їх планування і координації є значними.” Документ Сполученого Королівства привертає увагу до труднощів паралельних аудитів і більших труднощів, які можуть з'явитися разом з ними. Спільні аудити сьогодні розглядаються в структурі Контактного Комітету.

18. Інша форма співробітництва SAI і ЕСА впливає з обов'язку, згідно зі ст. 188с. 3 Угоди, про “надання Європейському парламенту, Раді заяви про гарантію щодо надійності рахунків і законності і вірності основних дій”. Це дуже специфічна відповідальність, порівнянна з думкою аудиту або свідомством, яке є нормальним наслідком роботи аудитора в приватному секторі. Вона лягає важким тягарем на аудитора – в цьому випадку ЕСА – щодо забезпечення, і, якщо необхідно, демонстрування надійності, а його висновок підтримується доказами аудиту.

19. Додержуючись висновків дискусій в Контактному Комітеті, ЕСА намагається спрямувати переговори на укладення двосторонньої угоди на добровільній основі для того, щоб можна було використовувати результати аудиторської роботи SAI як матеріали вступу до SOA. Предметом переговорів є скорочення обсягів робіт ЕСА в зв'язку з SOA і/або зміцнення бази, на яку SOA опирається. Ключовим питанням є досягнення ступеня, на якому ЕСА задовольняється тим, що результати аудиту SAI є надійними. В цьому спостерігається схожість з недавніми ініціативами Комісії, викладеними в параграфі 7. В обох випадках органи національного контролю працюють згідно зі стандартами, закладеними і

узгодженими установами Співтовариства. Переговори ще не закінчились, але якщо вони будуть успішними, то можна припустити, що цей вид угоди, в якому ролі двох сторін є скоріш такими, що додаються ніж такими, що доповнюються, стане моделлю більш ефективних витрат на співробітництво у майбутньому, ніж спільні аудити.

#### **4. Співробітництво з Комісією**

20. Немає жодного положення закону ЄС, котре безпосередньо стосувалось би контактів SAI з Комісією, і до недавнього часу такі контакти були рідкісними. SAI Сполученого Королівства вважає такі контакти цінними, скажімо у випадку підготовки розслідування шахрайства і неправомірних дій проти проектів Загальної сільськогосподарської політики. Документи країни свідчать, що SAI починає виявляти більшу зацікавленість до діяльності Комісії.

21. Фінська SAI попросила надсилати до Фінляндії регулярно останню інформацію про діяльність Комісії аудиту та про невідомі державі зі звичних інформаційних джерел фонди соціальної допомоги (трансферти), такі що їх Комісія направляє прямо своїм фінським резидентам. SAI вважає аудиторів Комісії внутрішніми і бере до уваги, що інформація про висновки аудиторського відвідування Комісією є необхідною для національного зовнішнього аудитора як відомості про результати, одержані національними внутрішніми аудиторами. Дані про прямі трансферти фінським бенефіціантам є необхідними для допомоги SAI виконувати свій обов'язок в межах національного законодавства, щодо перевірки правильності обертання усіх коштів ЄС, бюджетних чи ні, направлених до Фінляндії.

22. Документи країни виявляють відмінні відповіді щодо двох ініціатив Комісії, викладених в параграфі 7. У Франції, Швеції і Сполученому Королівстві, державна влада визнала SAI як сертифіковані органи за положенням 1663/95. На підтвердження надзвичайності їх ролі в цій справі, французька SAI заснувала аудиторську комісію для того, щоб керувати сертифікаційною роботою, а Сполучене Королівство вступило в договірні відносини зі своїм національним платіжним агентством. Однак, аналогічні пропозиції, висунуті національною владою Данії і Фінляндії, йшли всупереч принципу SAI цих країн. Бо SAI наголошували, що вони не вважають добрим для себе бути втягнутими безпосередньо чи опосередковано в переговори між контролером фінансової Комісії і національними контролюючими органами влади щодо протоколів Структурного фонду (див. параграф 16 і параграф 17 публікації SIGMA № 19: Результати вступу до Європейського Союзу – Частина I. Бюджетний і фінансовий контроль.).

#### **5. Висновки**

23. Законодавство ЄС дозволяє SAI новій країні-члена мати значну свободу у вирішенні питання про активність ролі, яку вона бажає грати у контролі і аудиті фондів ЄС. Навіть до того обов'язок взаємодії (стаття 188 с.3. Договору) не розповсюджується автоматично на дії SAI в будь яких обставинах. Ця публікація засвідчує велику різноманітність підходів, що їх застосовують SAI ЄС.

24. Надана країнами документація все ж створює враження, що SAI ЄС бажають продовжувати розвивати співробітництво з ЕСА і іншими SAI та з Європейською Комісією, не зважаючи на формальні та інші перешкоди, які іноді зустрічаються. Португальська SAI аргументовано висловила за співробітництво так: “Оскільки національні інтереси, які стосуються контролю, стали добре гармоніювати з інтересами Європейського суду аудиторів, особливо щодо проектів і програм, які фінансуються спільно Європейським Союзом і європейськими країнами-членами, то співробітництво між Португальським судом аудиторів і Європейським судом аудиторів посилилось.”

25. Не скоро SAI країн-претендентів на членство почнуть планувати свою участь у процесі співробітництва після вступу до ЄС. Їх членство в INTOSAI і EUROSAI дає їм право користуватися досвідом існуючих в ЄС SAI. Неофіційні контакти з Комісією (DG XX) можуть також допомогти країнам-претендентам ознайомитися зі структурою фінансового контролю ЄС і аудиту взагалі, і з ролями різних служб Комісії по контролю зокрема.

26. Ці SAI мають також дати попередні міркування щодо відповідності вимогам як існуючого державного законодавства про аудит, так і їх власних людських та інших ресурсів. Основне питання, яке постає, полягає в з'ясуванні, чи існуюча правова влада SAI є достатньою для цілей взаємодії згідно статті 188 с.3 Договору. Друге питання полягає в тому, як уміння і досвід персоналу співвідносяться з його числом. Персонал, залучений до аудиту фондів ЄС, буде потребувати того ж самого виду аудиту і бухгалтерських навичок, як і відповідні кадри в інших SAI і ЕСА. Навчання мови стане значною частиною цієї підготовки.



## АВСТРІЯ

*Вольфганг Віклицьки<sup>2</sup>*

### 1. Короткий виклад.

27. Ця публікація змальовує деякі аспекти зовнішнього аудиту в Австрійській Республіці, включно з питаннями законодавства і організаційної структури.

28. Австрія вступила до Європейського Союзу 1 січня 1995 р. Від того часу відносини між Австрійським аудиторським судом (АСА) і Європейським судом аудиторів (ЕСА) стають чіткими. Наголос ставиться на практичні питання, зокрема, на заходи щодо взаємодії, основні принципи стосунків, канали інформації та участь у аудиті. Основні принципи відносин між Австрійським аудиторським судом – як незалежним органом – і Європейським судом аудиторів повинні характеризувати їх як довірливі стосунки між рівними партнерами.

29. Вступ Австрії до Європейського Союзу не вплинув на правову компетентність АСА щодо його аудиторів. Число їх не зросло, однак сфера аудиту розширилась. АСА є відповідним за аудит всіх грошових потоків та відповідних фінансових операцій, які отримує австрійський уряд від Європейського Союзу (наприклад, гроші від Структурних фондів Співтовариства) і які оформлюються через державні рахунки на федеральному і провінційному рівнях. Крім того, Австрійський аудиторський суд відповідає за аудит австрійських фінансових виплат, спрямованих до ресурсів ЄС. Ці аудити є перевіркою відповідності існуючих правил і положень, включно з відповідним законодавством ЄС, до фондів з різних джерел.

30. Однак, головним чином в наслідок вступу Австрії до Європейського Союзу і завдяки діяльності Європейського суду аудиторів (ЕСА), в країні з'явилися додаткові адміністративні завдання, здійснення АСА переважної більшості яких АСА мало забезпечуватися існуючими ресурсами (штатом, бюджетом). Іншими словами, після вступу до ЄС, в основному, не одержав додаткових посад або фінансування для покриття витрат і поповнення ресурсів. Для того, щоб керувати безперервними контактами з ЕСА, необхідно було здійснити деякі нові заходи в організації АСА, наприклад, було встановлено посаду службовця у питаннях взаємодії.

31. Для об'єктивного і неупередженого виконання своїх аудиторських завдань АСА є незалежним від урядового управління, хоча насправді він підзвітний – подає річні і спеціальні звіти – тільки законодавчим органам (Національній Раді і провінційним парламентам). Такі звіти повинні бути опубліковані.

32. У світі конституційних і правових передумов АСА, нині він не здійснює жодних акцій проти шахрайства. Однак, зовнішні аудити АСА можуть діяти проти зловживань як реальний застережливий засіб.

---

<sup>2</sup> Вольфганг Віклицьки (Wolfgang Wiklicky) працює з 1986 року як аудитор в Австрійському аудиторському суді (АСА), від 1996 року як службовець взаємодії АСА і заступник начальника департаменту у європейських справах в АСА. За останні 7 років він також був лектором у Федеральній академії державного управління. Раніше він був асистентом професора з питань вивчення реклами і ринку у Відні в Університеті економіки і управління бізнесом (1982-1986 рр.).

33. АСА брав участь в одному спільному аудиті (разом з ЕСА і декількома іншими SAI) щодо питання про несумісність різних джерел інформації в сфері непрямих податків в країнах-членах. Цей аудит закінчиться спільним звітом.

## **2. Вступ.**

34. Австрія має структуру федеральної республіки, що означає поділ законодавчої, виконавчої і юридичної влади між Центральним урядом, який також називається Федеральним, і урядами дев'яти складових штатів республіки, що відомі як федеральні провінції, провінції або землі .

35. Існування Австрійського аудиторського суду (АСА) гарантується Конституцією (розділ 5 Федерального Конституційного Закону, Стаття 121 – Стаття 128). Правові норми суттєво представлено Законом про Аудиторський суд, 1948 р.

36. АСА незалежний від федерального уряду; звітує прямо Національній Раді (Верхня палата парламенту). Саме тому, АСА не є адміністративним органом влади, але має розглядатися як невід'ємна частина законодавчого органу влади. Він безпосередньо підпорядковується Національній Раді.

37. До сфери аудиту АСА входять адміністративні органи влади та об'єкти, підприємства точно визначені на обох – федеральному і провінційному – рівнях. АСА – є єдиним органом в Австрії, який має широкі повноваження в державному зовнішньому фінансовому контролі.

38. Австрійська республіка вступила до Європейського Союзу 1 січня 1995 року. Вступ її до Європейського Союзу не вплинув на правову компетентність АСА щодо його аудитів. Їх число не зросло.

39. Однак сфера аудиту розширилась. АСА є відповідним за аудит усіх грошових потоків і відповідних фінансових операцій, які отримує австрійський уряд від Європейського Союзу (наприклад, гроші від Структурних фондів Співтовариства) і які оформлюються через державні рахунки на федеральному і провінційному рівнях. Крім того, Австрійський аудиторський суд відповідає за аудит австрійських фінансових надходжень до ресурсів ЄС. Ці аудити є перевіркою відповідності існуючих правил і положень, включно з відповідним законодавством ЄС до фондів з різних джерел.

## **3. Аспекти зовнішнього аудиту в Австрії.**

### ***3.1 Законодавча база для зовнішнього аудиту***

40. Положення щодо управління організаційними завданнями, які виконуються АСА, закладені в розділі V (аудит і фінансові операції) Федеральної Конституції у вересні 1929 року. Обов'язки і завдання, покладені на АСА, детальніше визначаються законом про Аудиторський суд 1948 р.

### ***3.2. Організаційна структура для зовнішнього аудиту***

41. Як зазначалося, АСА безпосередньо підпорядковується Національній Раді. Аудит здійснюється на федеральному і провінційному рівнях. Функціонально аудит АСА є вичерпним, унікальним, через його повну незалежність (з позиції виконавчої влади) як органу державного зовнішнього аудиту Австрії.

42. Офіційно АСА є органом Національної Ради чи провінцій, залежно від того, перевіряє він фінансові операції федерального або провінційного урядів.

43. Для найбільш об'єктивного і неупередженого виконання свого аудиторського призначення, АСА є незалежним від урядового управління. Насправді він підзвітний – подає річні і спеціальні звіти – тільки законодавчим органам (Національній Раді і провінційним парламентам). Такі звіти повинні бути опубліковані.

44. Вступ до Європейського Союзу не вплинув на організаційну структуру функціонування внутрішнього аудиту.

45. Однак, головним чином внаслідок вступу Австрії до Європейського Союзу і завдяки діяльності Європейського суду аудиторів (ЕСА), в країні з'явилися додаткові адміністративні завдання, здійснення АСА переважної більшості яких мало забезпечуватися існуючими ресурсами (штатом, бюджетом). Іншими словами, АСА після вступу до ЄС, в основному, не одержав додаткових посад або фінансування для покриття витрат і поповнення ресурсів.

46. Для того, щоб керувати безперервними контактами з ЕСА, необхідно було здійснити деякі нові заходи в організації АСА, наприклад, було встановлено посаду службовця у питаннях взаємодії (дивися нижче пункти 4.2. і 4.4.1).

### **3.3. Основні питання, які вивчає аудит**

47. Аудит вивчає як правильність бухгалтерського обліку і відповідність його до існуючих положень, так і економіку, ефективність і продуктивність операцій. АСА, ні в якому разі, не обмежує свої вивчення лише перевіркою математичної правильності бухгалтерського обліку.

48. На практиці аудити адміністративної діяльності є найбільш загальними видами аудиту. Це означає, що економіка, ефективність і продуктивність фінансового менеджменту і операцій є головними питаннями, яким приділяється увага. Крім того, у випадку розбіжностей між економікою, ефективністю і продуктивністю з одного боку, і законністю і відповідністю до існуючих правил з другого боку, АСА повинен чітко вказати на ті розбіжності.

### **3.4. Системи, методи, встановлена практика і процедури щодо зовнішнього аудиту**

49. Загалом, Розділ V і два простих закони – закон про аудиторський суд і установчі розпорядження Національної Ради – є наріжним каменем системи державного зовнішнього аудиту в Австрії. Важливо зазначити, що фактично, ініціатива проведення аудиту належить самому АСА. В основному, АСА проводить свої аудити ex post.

50. В цій системі АСА використовує безліч різних методів, практичних прийомів і процедур. Наприклад, аудит-плани на один рік і закрита перевірка у наступному періоді, спеціальні аудит-плани, які визначають різні галузі і предмети для аудиту більш детально, статистичні шаблонні процедури і вибірковий аналіз, заснований на досвіді від попередніх аудитів для того, щоб відібрати доречні елементи до глибшої перевірки. Більше того, ручний аудит АСА допомагає добути корисну інформацію щодо спеціальних тем, створюючи теоретичні засади.

51. При перевірці на місці особливо важливим є таке:

- перевірка всіх документів – книг, розписок, контрактів, кореспонденції, файлів і записів бухгалтерів і т. ін., включно з електронною базою даних (EDP), яку АСА вважає обов'язковою;

- вивчення і аналіз балансу і звітів рядових бухгалтерів;
- співбесіди з офіційними особами і іншими представниками суб'єкта, який підлягає аудиту;
- використання анкет;
- перевірка на місці наявної готівки.

52. Для своїх аудитів АСА уповноважений наймати експертів.

53. Володіючи віднайденою в процесі проведення своїх аудитів інформацією, АСА чи будь який найнятий експерт не повинні порушувати ділові і торгові секрети.

### **3.5. Масштаб здійснення аудиту.**

54. Президентів АСА, або АСА самому, зокрема доручено:

- складання федеральних фінансових звітів;
- контрасигнування всіх заходів щодо отримання фінансового боргу (обов'язок президента АСА);
- перевірку фінансових операцій федерального уряду (включно з фінансовими операціями всіх фондів і установ, керованих федеральними агенціями або особами (органами), призначеними для цих цілей агенціями федерального уряду). Це право, окрім того, охоплює підприємства, в яких федеральний уряд, самотійно або з іншими правовими суб'єктами підлягає повноваженням АСА, утримуючи щонайменше 50 % акціонерного капіталу, капіталу основного і власного, а також фінансові операції підприємств, повністю здійснювані федеральним урядом, або здійснювані разом з правовими суб'єктами;
  - здійснення аудиту у межах, що сягають фінансових операцій асоціацій Співтовариства та провінцій, місцевих органів влади в громадах, які налічують щонайменше 20 000 мешканців;
  - перевірку фінансових операцій корпорацій згідно з державним законом про використання федеральних фондів і фондів провінції;
  - перевірку фінансових операцій інших органів, визначених законом;
  - перевірку фінансових операцій закладів соціального страхування;
  - аудит фінансових операцій представництв, установлених законом.

55. У визначених для цього межах аудит є дискреційним рішенням АСА для перевірки всіх грошових потоків із фондів ЄС до Австрії – включно з тими, що стосуються відповідних організаційних структур, адміністрації урядів і системи внутрішнього аудиту – і визначення відповідності австрійського фінансового внеску до бюджету ЄС, враховуючи правила і положення та стосовне до цього законодавство ЄС. Все це може розглядатися скоріш як збагачення, ніж розширення аудиторської діяльності АСА.

### **3.6. Розподіл обов'язків між АСА та іншими органами аудиту.**

#### **3.6.1. Завдання АСА**

56. Повноваження АСА поширюються до перевірки суб'єктів внутрішнього аудиту на обох, федеральному і провінційному, рівнях і до перевірки суб'єктів, відповідальних за зовнішній аудит на провінційних рівнях. Таким чином, відповідальність АСА розповсюджується на широке коло аудиту в Австрійській Республіці.

57. У підготовці своїх аудитів АСА докладає зусилля щодо координації власних дій з тими суб'єктами, які відповідальні за внутрішній аудит на федеральному рівні і тими суб'єктами, які відповідальні за внутрішній і зовнішній аудит на провінційному рівні.

### *3.6.2. Федеральний рівень*

58. В організації кожного федерального міністерства, є органи, відповідальні за його внутрішній аудит. В основному внутрішній аудит змодельований як незалежний від управління і безпосередньо підпорядковується відповідному міністрові, якому надаються на розгляд звіти.

### *3.6.3. Провінційний рівень*

59. В урядах провінцій існують різні органи, відповідальні за внутрішній аудит з одного боку, і за зовнішній аудит з іншого боку. Відповідальність і межі внутрішнього або зовнішнього аудиту цих суб'єктів встановлюються фінансовим менеджментом відповідного провінційного уряду.

60. В основному, внутрішній аудит на провінційних рівнях змодельований як незалежний від управління і безпосередньо підпорядковується відповідному провінційному керівникові, якому надаються на розгляд звіти.

61. Суб'єкти, відповідальні за зовнішній аудит в провінціях, теж є незалежними від управління, хоча, в організаційному розумінні, вони є частиною провінційного уряду. Однак, у виконанні аудиторських функцій, вони підпорядковуються відповідному провінційному парламенту і подають на розгляд йому звіти.

### *3.6.4. Відповідальність суб'єктів урядового аудиту в контексті ЄС.*

62. Суб'єкт, відповідальний за внутрішній аудит у федеральному міністерстві сільськогосподарських справ, і відповідні суб'єкти в трьох провінційних урядах, делегували свої завдання утвореному ними сертифікованому агентству платежів стосовно до Європейського коригуючого та гарантійного фонду для сільського господарства (EAGGF) (див. Постанову Ради (ЄС) № 1287/95; Положення Комісії (ЄС) №1663/95). В цьому особливому контексті щодо виконання обов'язків Європейського Союзу ні АСА, ні приватні фірми (бухгалтери-експерти) не відіграють значну роль.

### *3.7. Зовнішній аудит і заходи проти шахрайства*

63. З огляду на конституційні і правові передумови АСА, він зараз не виконує завдань стосовно до вжиття заходів проти шахрайства. Однак, зовнішні аудити АСА можуть діяти як реальний попереджувальний захід проти шахрайства.

## **4. Відносини між АСА і Європейським судом аудиторів (ЕСА).**

### **4.1. Законодавство**

64. Згідно з положеннями статті 188 Договору про Європейський Союз, ЕСА є зовнішнім аудитором Співтовариства. Отже, він має автономні повноваження, засновані на первинному законодавстві Співтовариства, і без уваги на наявність чи відсутність у вищих аудиторських установах аудиту країн-членів відповідної компетентності проводить свої аудити в союзних державах і установах Співтовариства.

65. ЕСА відповідні за аудит усіх витрат і доходів Співтовариства такою ж мірою як і АСА – за аудиторський і фінансовий менеджмент і операції на федеральному, провінційному і муніципальному рівнях.

66. Договір про Європейський Союз вимагає, що ЕСА дає, за Положенням про гарантії (SOA), інформацію щодо перевірки надійності рахунків. Він повинен також перевіряти законність і правильність основних операцій. Цей вид аудиту, як фінансовий аудит, є виключним завданням ЕСА.

67. Стаття 188 Договору зазначає про співробітництво і координацію між ЕСА і органами національного аудиту: “В країнах-членах, аудит має проводитися у взаємодії з органами національного аудиту, або, якщо ті не мають необхідних повноважень, – з компетентними національними департаментами.”

68. Не беручи до уваги чи національна вища аудиторська установа (SAI) (за наявності необхідних повноважень) співпрацює "у взаємодії з" ЕСА чи ні, ЕСА має право незалежно проводити аудит в країнах-членах, лише спираючись на первинне законодавство Співтовариства. Дійсно, таж сама стаття Договору передбачає, що “Аудит, якщо необхідно, повинен бути ..., виконаний відразу ж в інших установах Співтовариства і в країнах-членах.”

#### ***4.2. Контактний комітет і зустрічі службовців взаємодії.***

69. Для того, щоб налагодити безперервний потік інформації між ЕСА і вищими аудиторськими установами країн-членів, існують два (неофіційні) допоміжні засоби (неофіційність полягає в тому, що не існує встановлених письмово положень і офіційних процедур). Відбуваються зустрічі службовців взаємодії і Контактного Комітету президентів SAI. Зустріч службовців взаємодії скликається двічі на рік (весною, коли SAI країни-члена діє як господар; пізно літом або рано восени, коли зустріч, звичайно, скликається ЕСА в Люксембурзі). Завдання цих зустрічей полягає в тому, щоб підготувати теми для засідань Контактного Комітету президентів SAI країн-членів, які скликаються один раз на рік (пізно восени; на кожній другій зустрічі господарем є ЕСА).

70. З 1995 року, такі теми, серед інших, обговорювались на цих зустрічах (підготовка деяких тем була делегована попередньо створюваним робочим групам з числа службовців взаємодії:

- можливості співробітництва між ЕСА і SAI в сфері спільного аудиту;
- практичне тлумачення словосполучення “у взаємодії з” в статті 188 Договору про Європейський Союз (це – вирішальне питання щодо відношень ЕСА і SAI, яке ніколи не було розв’язане, або повністю роз’яснене з моменту заснування ЕСА в 1975 році);
- Європейські стандарти для аудитів на основі INTOSAI аудиторських стандартів;
- ПДВ аудит в країнах-членах;
- застосування статей 92 і 93 (повідомлення про допомогу, надану країнами-членами) в країнах-членах;
- координація аудитів здійснена ЕСА і Комісією в країнах-членах (цей пункт є особливо важливим);

- звіти про дискусії на міжурядовій конференції розглядаються як відносини між ЕСА і САІ країн-членів (пропозиція ЕСА щодо статті 188.5 Угоди відносно вступу ЕСА до Європейського суду для того, щоб зберегти свої права і прерогативи щодо країн-членів);

71. Слід чітко зазначити, що організація зустрічей службовців взаємодії, також як і Контактного комітету, призводить до великих витрат, які, головним чином, викликані перекладом документації, залученням перекладачів, застосуванням відповідного обладнання у діяльності САІ як господаря. Наприклад, на зустрічах службовців взаємодії розмовляють англійською, французькою і німецькою мовами. На зустрічах Контактного Комітету, кожна делегація вільна користуватися своєю державною мовою. Мається на увазі, що потрібні переклади майже всіма мовами ЄС.

#### ***4.3. Провідні принципи відносин між АСА і ЕСА.***

72. З точки зору АСА (точку зору поділяє ЕСА), відносини характеризуються довірою між рівними партнерами. На практиці, це означає, що весь обмін інформацією, співробітництво і координація з ЕСА у разі об'єднаних аудитів, або фінансових аудитів відповідно до Положення про гарантії спирається на добровільність АСА. ЕСА поважає цю точку зору.

73. ЕСА регулярно надсилає свій щорічний звіт, свій звіт щодо Положення про гарантії, і інші спеціальні звіти до АСА для подальшого використання. З іншого боку, щорічні звіти АСА, які є відкритими для громадськості, після подання до Національної Ради передаються до ЕСА.

#### ***4.4. Практичний досвід АСА стосовно до ЕСА.***

##### *4.4.1. Повідомлення про аудити і інформаційні потоки.*

74. АСА є пунктом контакту ЕСА. ЕСА повідомляє АСА за чотири місяці раніше про свою заплановану аудиторську діяльність. Про індивідуальні аудити АСА повідомляється за шість тижнів.

75. Для ряду фінансових аудитів щодо Положення про гарантію, період в 6 тижнів, як свідчить практика, є коротким через те, що потрібні детальні інформаційні довідки для підготовки аудиту. Ці інформаційні довідки надсилаються до АСА, який передає їх до компетентного органу влади в австрійському уряді. Пізніше, АСА надсилає відповідну інформацію і документи назад до ЕСА. У терміновому випадку можуть мати місце безпосередні контакти між ЕСА і компетентними суб'єктами уряду, якщо АСА зберігає інформацію про ці контакти і результати.

##### *4.4.2. Сфери аудиту ЕСА.*

76. ЕСА проводить фінансові аудити і аудит адміністративної діяльності в країнах-членах. У випадку аудитів адміністративної діяльності, які проводяться ЕСА, головна увага приділяється результату конкретної політики. Цей тип аудиту вимагає оцінки систем і механізмів, покликаних для досягнення бажаних цілей. Витрати і доход перевіряються з точки зору якості за гроші на всіх ступенях фінансового аудиту, заради перевірки дії системи.

77. Таким чином, АСА має більший досвід фінансових аудитів, виконаних ЕСА. Цей тип аудиту ставить за ціль перевірити, чи суми завдяки Європейському Союзу були своєчасно встановлені, записані, надійшли на рахунки, оплачені або покриті. Ця робота, в основному, здійснюється в контексті Положення про гарантії.

78. Такі фінансові аудити проводились ЕСА в Австрії протягом 1995, 1996 років і перших чотирьох місяців 1997 року, головним чином, стосовно до Європейського коригуючого та гарантійного фонду для сільського господарства (EAGGF). Головна увага цих аудитів була спрямована на дотримання правил і положень, правильність записів і рахунків.

#### *4.4.3. Участь АСА у аудитах ЕСА.*

79. Стаття 188 с.3 Угоди про Європейський Союз передбачає, що серед іншого, національні SAI повинні інформувати ЕСА про їх намір брати участь в аудиті.

80. АСА (аудитори відповідного аудиторського департаменту) добровільно брав участь в аудитах, які ЕСА проводив в Австрії. АСА здійснював це шляхом незалежного аудиту, результати якого були повідомлені тим, хто його замовляв. Це означає, що АСА перевіряв ті ж самі питання, що і ЕСА. АСА використовує свої методи аудиту та оцінки його результатів, і свою процедуру звіту, передбачену Конституцією і Законом про Аудиторський суд. Перевага цієї процедури полягає в тому, щоб АСА міг звітувати дійсно до Національної Ради щодо діяльності ЕСА в Австрії. Крім того, ця процедура дає можливість АСА одержувати багатий досвід на основі аудитів ЕСА.

81. Загалом, беручи до уваги нужденні ресурси (кошти, особистий час) АСА, він має заздалегідь обумовлену участь у спільних аудитах з ЕСА. Дискусії і досвід показали, що в проведенні спільних аудитів повинен існувати, як передумова, спільний інтерес і певна очікувана допомога для всіх SAI, які беруть участь, тому що зусилля і витрати на планування і координацію спільних аудитів досить значні.

82. АСА брав участь в одному спільному аудиті (разом з ЕСА і кількома іншими SAI) щодо несумісності різних джерел інформації в сфері непрямих податків в країнах-членах. Цей аудит увійде до спільного звіту.

#### *4.4.4. Результати аудиту ЕСА.*

83. Типовий аудит посилює значення звіту за виконаною місією (тільки для внутрішнього використання ЕСА) і двох секторних листів, один з яких надсилається до Комісії, а інший, через АСА, – до суб'єкта аудиту. Суб'єкту аудиту, за звичаєм, надається два місяці для відповіді (стосовно до Положення про гарантії іноді необхідно встановлювати більш стислі строки).

84. Суб'єкт аудиту надсилає свою відповідь через АСА до ЕСА. На цьому ступені процедури АСА може, хоч і не обов'язково, зробити додаткові зауваження до відповіді суб'єкта аудиту. В основному, це робиться незалежно від процедури національного аудиту, щодо залучення АСА до участі в аудиті ЕСА.

85. ЕСА надсилає копію відповідей, які він одержує від суб'єктів аудиту в країнах-членах, до Комісії.

86. Важливо зазначити, що Комісія несе остаточну відповідальність за виконання бюджету навіть коли йдеться про країну-член, що дійсно керує витратами і доходом. Ні уряди країн-членів, ні SAI не беруть участі у процедурі, яка існує між ЕСА і Комісією для підготовки щорічного і спеціальних звітів ЕСА.



87. Один раз заключний текст узгоджується членами ЕСА, публікується в офіційному виданні ЄС разом з відповіддю Комісії, але не з відповідями країн-членів. Однак, ЕСА і/або Комісія може взяти ці відповіді до уваги, що залишається на їх розсуд.

88. Звіти ЕСА розглядаються Європейським парламентом як частина процедури завершення (офіційне прийняття виконання бюджету Комісією).

89. Австрія має лише обмежений досвід щодо практики звітів ЕСА, тому що викриття, які були опубліковані у листопаді 1996 року, не свідчили про серйозні проблеми.

#### **5. Відносини між АСА і Комісією.**

90. Як установа зовнішнього фінансового аудиту, АСА не має прямих відносин з Комісією. Не існує офіційного безперервного обміну інформацією між Комісією і АСА. Однак зустрічі службовців взаємодії є суттєвою частиною такого обміну.

91. АСА використовує офіційний журнал ЄС, який одержує інформацію від уряду з певних питань стосовно до Комісії (наприклад, SEM 2000), і вимагає надсилати поставлені питання прямо до Комісії.

## ДАНІЯ

### Ханс Андерсен<sup>3</sup>

#### 1. Стислий виклад Глави

92. Доходи і витрати Європейського Союзу в Данії включаються в щорічні асигнування уряду. Мається на увазі, що Служба генерального аудитора (*Rigsrevisionen*) несе повну відповідальність за зовнішній аудит фондів. Організаційна структура *Rigsrevisionen* співпадає з організаційною структурою міністерств; як правило, кожний аудиторський підрозділ контролює конкретне міністерство. Другий і дев'ятий підрозділи спеціально займаються аудитом фондів ЄС, тому що вони відповідальні за аудит міністерства продовольства, сільського господарства і рибальства та міністерства оподаткування. Дотепер, майже усі фонди спрямовувались у сільськогосподарський сектор, але тому що співробітництво збільшується й в інших областях, решта підрозділів також стає об'єктом уваги.

93. Відносини між *Rigsrevisionen* і Європейським судом аудиторів (ЕСА) базуються на співробітництві між рівними партнерами і прогресували без будь-яких серйозних проблем. Ймовірно, що подібність у керуванні і методах у цих двох інституціях сприяла їх плідному співробітництву. Крім того, *Rigsrevisionen* робить зусилля, щодо розвитку відносин шляхом збільшення числа посад, зайнятих нею в ЕСА, участі у зустрічах Контактного комітету, зустрічах службовців зв'язку, робочих груп, обміні звітами і візитами. З конституційних причин, відносини між *Rigsrevisionen* і Європейською Комісією існують тільки на добровільній підставі.

94. Концентрація всіх міжнародних відносин у секретаріаті Генерального аудитора сприяла координації всі зовнішніх відносин і забезпеченню Генерального аудитора повною і точною інформацією щодо всіх зв'язків з ЕСА. Це також забезпечило добру службу ЕСА і запрошених аудиторів, а разом з тим і внутрішню допомогу аудиторським підрозділам, що мають тільки обмежені контакти з ЕСА.

95. Відповідальність за фінансовий аудит і аудит адміністративної діяльності Гарантійних та Корируючих фондів EAGGF, які становлять 95 відсотків від усіх витрат ЄС у Данії, сконцентрована у спеціальному органі ЄС *Rigsrevisionen*, який співробітничав з ЕСА у розробці детального планування аудиторських відвідувань і забезпечує допомогу в перевірках. Більшість завдань з фінансового аудиту делеговано внутрішньому контрольному органу датського платіжного агентства, на який також покладено відповідальність за сертифікацію рахунків.

96. Заснування єдиного платіжного агентства спростило адміністрування і зовнішній аудит Гарантійних фондів EAGGF і дуже полегшило зв'язок між різними адміністративними, контролюючими і аудиторськими органами. Електронні системи обробки даних платіжного агентства поступово застаріли і тепер замінюються. Це, однак, не зменшує переваг цієї структурної організації.

---

<sup>3</sup> Ханс Андерсен (Hans Andersen) – голова підрозділу, відповідального за аудит міністерства продовольства, сільського господарства і рибальства і скандинавських інтеграційних заходів. Як економіст він працював для ООН у Мозамбіку перед тим, як розпочати роботу в Службі генерального аудитора Данії в 1984 році. Він ревізував заходи з міжнародного співробітництва та сільського господарства і був на відраженні до Європейського суду аудиторів з 1991 до 1995, перевіряючи витрати EAGGF.

97. Ресурси, що необхідні для аудиту фондів ЄС, важко оцінити, тому що передумови і методи аудиту постійно змінюються; дійсно, ставляться нові задачі для керівництва, більше залучаються приватні аудиторські фірми і т. ін. Можна стверджувати, однак, що аудит фондів EAGGF приблизно в 10 мільярдів Dkr (датських крон) щорічно вимагає 8 внутрішніх аудиторів і 4–5 аудиторів у *Rigsrevisionen*. Крім того, Секретаріат використовує приблизно 10 людино-місяців щороку на зовнішні стосунки із інституціями ЄС щодо використаних ресурсів для зборів Контактного комітету .

98. Аудит фондів ЄС вимагає спеціальних знань і навичок, серед інших, з мов, організації й законодавства ЄС, статистичних методів здійснення вибірки – усі вони можуть набуватися не тільки шляхом відвідування курсів перепідготовки, але й потребують засвоєння на робочому місці.

## **2. Вступ**

99. Ця робота дає загальний опис практики зовнішнього аудиту у Данії щодо фондів ЄС. Основна увага, однак, приділяється аудиту фондів гарантійного сектора EAGGF через їхню особливу важливість.

100. Сьогодні важко визначити вплив, який вступ до Європейського Співтовариства в 1973 році мав лише на зовнішній процес аудиту в Данії і відокремити його від впливу інших важливих подій. Новий Закон про Генерального аудитора, наприклад, прийнятий у 1975 році, спричинив низку змін у виборі методів і об'єктів уваги аудитів в наступні роки.

101. Ця робота концентрується на сучасніших змінах у передумовах аудиту, таких як заснування внутрішнього контрольного органу в платіжному агентстві, забезпечення надійності рахунків ЄС Європейським судом аудиторів (ECA), заснування сертифікаційного органу стосовно до рахунків EAGGF і ретельне фінансове керування Європейської Комісії програмою SEM 2 000.

102. Треба визначити як специфічну особливість датського управління, що фонди ЄС з часу вступу були досить сильно зосереджені у секторі сільського господарства і керувалися лише одним платіжним агентством.

103. Протягом багатьох років після вступу, адміністрація і системи внутрішнього контролю вважалися відносно сучасними і ефективними. Взагалі, системи відповідали вимогам країн-членів і все більш і більш складному законодавству щодо схем підтримки сільського господарства. Однак, одним важливим винятком була електронна система обробки даних, що поступово застарівала. Це викликало деякі зауваження Служби генерального аудитора та Європейського суду аудиторів в результаті чого триває установка нової системи апаратного та програмного забезпечення.

## **3. Аспекти зовнішнього аудиту**

### **3.1. Законодавство для зовнішнього аудиту**

104. Субсидії ЄС звичайно включаються в щорічні асигнування, і на урядових рахунках з'являються фактичні витрати і доходи. Асигнування в Данії не тільки зобов'язують виконувати пов'язані з ними дії, але й покладають безпосередньо на міністра відповідальність за витрати. У принципі, фонди ЄС, що виплачуються державним органам, приватним особам чи органам місцевого самоврядування, не

відрізняються від будь-якої іншої державної субсидії. Мається на увазі, що Служба генерального аудитора Данії (*Rigsrevisionen*) має компетентність перевіряти ці угоди; більш того, субсидії ЄС підлягають тим самим контрольним вимогам, що й національні субсидії.

105. Треба зазначити, однак, що не існує європейських постанов, щодо того як *Rigsrevisionen* слід проводити аудит субсидій ЄС. Європейська Комісія і Рада Європейського Співтовариств (СЕС) також не ставлять специфічних вимог стосовно до змісту аудиту. Таким чином, зовнішній аудит інституцій або індивідуумів, що отримують субсидії ЄС, є національною справою.

106. Виявляється, що в основі різних систем субсидій ЄС, різних вимог до їх контролю лежать різні умови субсидій. Задачі контролю покладаються на власті Данії, що керують цими заходами, але може бути обраний аудитор, щоб взяти на себе одне чи більше із завдань контролю інституцій, що одержують субсидії.

107. Хоча не висувалося ніяких офіційних вимог до вищих аудиторських установ (SAIs) країн-членів ЄС для виконання перед вступом у 1973 році, складається враження, що до їх діяльності існували деякі неофіційні сподівання. Наприклад, очікувалося, що фонди ЄС ревізувалися до того ж ступеня, що й національні фонди, і що аудит був виконаний відповідно до міжнародних стандартів. Також очікувалося, що аудит був виконаний на незалежній *ex post* основі достатнім числом компетентних фахівців. *Rigsrevisionen* мав необхідні повноваження і компетентність і ніколи не мав проблем, щоб справдити ці дуже загальні сподівання.

108. Існуюча державна система аудиту була заснована на законодавчих документах, що стали чинними з 1 січня 1976 року. До них належать закон від 26 червня 1975 р. щодо Закону про Генерального аудитора (див. закон № 321 з поправками, закон № 245 від 22 квітня 1991 р. і закон № 465 від 12 червня 1996 р.), і датований тим самим числом закон про парламентський комітет державного бюджету, (див. параграф 47 Конституції).

109. В адміністративних питаннях, *Rigsrevisionen* підпадає під владу парламенту Данії. *Rigsrevisionen* незалежно виконує свої обов'язки і звітує шістьом членам РАС, котрі всі призначені парламентом. Ніхто окрім РАС не може прохати *Rigsrevisionen* виконувати конкретні перевірки.

110. *Rigsrevisionen* і РАС проводять контроль від імені парламенту з метою встановлення відповідності доходів та витрат уряду до наданих бюджетних асигнувань і до законодавства взагалі, і з метою з'ясування правильності фінансового менеджменту керівництвом фондами. Коротше кажучи, *Rigsrevisionen* має ті самі повноваження у виконанні своїх обов'язків, що і ЕСА.

111. Парламент законодавчо уповноважив міністрів відповідати за визначені адміністративні сфери, щоб установлювати необхідні правила й інструкції для здійснення постанов ЄС в Данії, наприклад закон про здійснення постанов Європейського Співтовариства щодо спільної організації ринків сільськогосподарської продукції тощо (закон № 414 від 13 червня 1990 р. з поправками, найостанніший з них – закон № 399 від 14 червня 1995 р.).

### **3.2. Нові передумови і зміни цілей аудиту**

112. Починаючи з вступу Данії до Європейського Співтовариства в 1973 році, *Rigsrevisionen* переживав постійні зміни в передумовах аудиту і, відповідно, змінював його цілі. Деякі з головних змін, однак, були зв'язані не з самим вступом, а з більш загальними змінами в передумовах аудиту.

113. Під час вступу, *Rigsrevisionen* знаходився у процесі загальних змін у підходах до аудиту, переходу від аудитів, насамперед заснованих на перевірці фінансових операцій, до більш ефективного системного аудиту. У той же час, більш високий пріоритет надавався аудиторам адміністративної діяльності.

114. Іншою подією було збільшення числа внутрішніх контрольних органів у багатьох відділеннях міністерств. Вони були створені у кожному важливому урядовому інституті або закладі, що спеціалізувався в управлінні державними субсидіями.

115. Незважаючи на розвиток у напрямку зростання числа проектів, пов'язаних зі структурними фондами, тобто регіональним фондом, соціальним фондом і гарантійним сектором EAGGF, структурні фонди все ще становлять менше ніж 5 % від усіх фондів ЄС, асигнованих Данії. Більша частина фінансування ЄС усе ще спрямовується у сільськогосподарський сектор через гарантійний сектор EAGGF.

116. Аграрна реформа 1992 року була головною причиною істотних змін у межах гарантійного сектора: від субсидій, оплачених через обробку промисловість, до субсидій, виплачуваних безпосередньо фермерам. У Данії ці зміни відбулися без великих матеріально-технічних проблем, хоча існуючі комп'ютерні системи платежів платіжного агентства поступово застарівали.

### **3.3. Нова ситуація ризику**

117. Постійно зростаюча жорсткість правил і постанов, зв'язаних з гарантійним сектором EAGGF, зменшила загальний рівень оцінки ризиків неправильного використання цих фондів, і поступово перенесла увагу на структурні фонди, що регулювалися загальними і менш точними постановами. Ризик і центр уваги аудиту субсидій ЄС перемістилися у напрямку Структурних фондів.

118. За оцінками *Rigsrevisionen*, ризик у цих сферах був відносно високим і було проведено дві великі перевірки управління Структурними фондами у 1990 і 1991 роках. Результатом їх стали два звіти до РАС, які, серед іншого рекомендували урядові зробити спробу вплинути на Європейську Комісію з метою роз'яснення її постанов, а також встановити загальні правила й інструкцій для керівництва фондів, особливо стосовно до бухгалтерського обліку і аудитів, що здійснюються приватними аудиторами.

119. В останні кілька років, увага країн-членів і інститутів ЄС зосередилася на більш ефективному використанні фондів Співтовариства. У відповідь на це Європейська Комісія ввела програму SEM 2000 . Згідно з цією програмою, ризик відносно Структурних фондів оцінювався як високий і Комісія наголосила на необхідності роз'яснення і гармонізації правил керування фондами. Для того, щоб відповідати більш високій оцінці ризику, фінансовий контролер Комісії знаходиться тепер у процесі укладення угод з окремими країнами-членами.

120. У Данії, однак, фінансовому контролеру Комісії було важко знайти одного головного партнера. На відміну від ситуації в багатьох інших країнах-членах, міністерства Данії є досить автономними у здійсненні функцій, в ній не існує жодного міністерства з екстраординарними повноваженнями

координування. В той час, коли міністерство закордонних справ і міністерство фінансів представляють Данію в SEM 2000, різні міністерства, відповідальні за управління програмами і проектами, що фінансуються Структурними фондами ЄС, є партнерами фінансового контролера. Органи внутрішнього контролю в цих міністерствах тепер знаходяться у стадії планування чи утворення.

121. Умови Маастрихтської Угоди, що вимагають від Європейського суду аудиторів (ЕСА) легалізації рахунків Європейських Співтовариств, привели до зміщення центру уваги не тільки ЕСА але й національних аудиторських органів. Це виражається в переході від індивідуальних домовленостей до централізованих процедур, включно в електронними системами обробки даних оплати. Така зміна була важливою для Данії, де комп'ютерні системи Посередницької ради поступово застаріли. Стало ясно, що для забезпечення ефективності, нова система була повинна об'єднати не тільки систему соціальних службовців і систему оплати але й фінансову систему.

122. Зміна постанови Ради № 729/70 про фінансування спільної сільськогосподарської політики (САР) у 1995 році і теперішнє прийняття правил, наприклад постанова Комісії № 1663/95, спричинили кардинальні зміни у передумовах аудиту сільськогосподарських фондів ЄС.

### **3.4. Організаційна структура зовнішнього аудиту**

123. *Rigsrevisionen* має три департаменти з 23 підрозділами, консультативні секції й відділи. Відомчі дії координуються через виконавчу групу, яка зустрічається два рази на тиждень і складається з Генерального аудитора, трьох його помічників, голови секретаріату і голови адміністрації. Секретаріат і адміністративний підрозділ, включно з секцією електронної обробки даних, приділяють увагу діяльності персоналу. Горизонтальні задачі виконуються проектними групами *ad hoc*. Постійні професійні комітети розробляють методи в трьох важливих напрямках – фінансового аудиту, аудиту адміністративної діяльності і підвищення кваліфікації персоналу. Як правило, кожен підрозділ здійснює аудит конкретного міністерства і здійснює як системний фінансовий аудит, так і аудит адміністративної діяльності як об'єднані аудиторські перевірки.

124. Витрати і доходи ЄС в Данії включені в урядовий бюджет через бюджети причетних міністерств і ревізуються як національні фонди відповідними підрозділами *Rigsrevisionen*. Найчастіше залучувані підрозділи та їх задачі:

<i>Секретаріат</i>	Координує аудити, що охоплюють кілька контрольних підрозділів і несе відповідальність за міжнародні стосунки, в тому числі за зв'язок з Європейським судом аудиторів
<i>2-ий підрозділ</i>	Здійснює аудит міністерства продовольства, сільського господарства і рибальства, тобто гарантійний та коригуючий сектори EAGGF, що становлять приблизно 95 % від усіх субсидій ЄС. Координує аудити експортних оплат за сільськогосподарські вироби разом з 9-им підрозділом.
<i>3-ій підрозділ</i>	Здійснює аудит міністерства праці і міністерства соціальних справ, тобто субсидії від соціального фонду.

- 9-ий підрозділ* Здійснює аудит міністерства оподаткування, включно з процедурами митного контролю і доход ЄС з Данії. Координує аудити експортних відшкодувань на сільськогосподарські вироби разом з 2-им підрозділом.
- 10-ий підрозділ* Здійснює аудит міністерства бізнесу і промисловості, тобто субсидії від регіонального фонду.

125. Другий підрозділ завжди відігравав ключову роль у зовнішньому аудиті фондів ЄС у Данії. Він був відповідальним за аудит більшості витрат ЄС у країні. З 1980 до 1995 року підрозділ називався міжнародним, тому що він був відповідальним за зовнішні стосунки, включно зі співробітництвом з Європейським судом аудиторів. У 1996 році ці обов'язки було передано секретаріату замість інших аудиторських задач.

126. Зміни у передумовах і зосередженні уваги аудитів, разом з новою оцінкою ризику, не тільки змінили підхід до аудиту у бажаному напрямку, але й спричинили постійне скорочення штату у перші 10–15 років після нового Закону 1975 р. про Генерального аудитора, тобто з 370 осіб у 1975 р. до 250 осіб у 1988 р. Така чисельність підтримується й дотепер. У *Rigsrevisionen* нині працює 270 співробітників; було відносно зростання числа аудиторів, в порівнянні з групою помічників аудиторів.

127. Зменшилась чисельність штату і в другому підрозділі: від 25 аудиторів у 1980 р. до 13 у 1997 р. Скорочення відбулося частково шляхом загального скорочення *Rigsrevisionen* і частково – через заснування внутрішнього аудиту в платіжному агентстві у 1990 р.

### **3.5. Системи, методи, процедури зовнішнього аудиту**

128. Повна концепція аудиту *Rigsrevisionen* містить:

- Систему аналітичного аудиту й аудит електронної обробки даних;
- Технічний/Фінансовий аудит;
- Аудит адміністративної діяльності (аудит менеджменту/аудит "якості за гроші")
  - розширені дослідження
  - процедури й індивідуальні диспозиції;
- Аудит асигнувань.

129. Поточні контрольні процедури містять системи аналітичного аудиту, фінансового аудиту і аудитів процедур й індивідуальних диспозицій. Робота реєструється в аудиторських звітах і, зазвичай, після звіту до установи надсилається лист. Результати аудитів надходять до РАС у спеціальному і щорічному звітах й у меморандумах. РАС опубліковує звіт і надсилає його до парламенту. Концепція аудиту ілюструється шляхом показу її застосування в платіжному агентстві.

130. Хоча відповідальність за виконання деяких задач була делегована керівним і контролюючим органам, повна відповідальність за управління організаціями Спільного ринку залишається у платіжного агентства, яке укладає угоди з директоратами, що управляють і контролюють Гарантійні фонди EAGGF. Наприклад, датський директорат з розвитку – уповноважений орган для декількох програм підтримки, а також програм коригуючого сектора EAGGF. Так само, відповідальність за виконання заходів технічного контролю делегована, серед інших, директорату рослинництва і ветеринарної служби Данії. Угода про

співробітництво також була підписана з міністерством оподаткування, яке контролює експортні відшкодування.

131. До 1996 р., платіжному агентству відшкодовувалися витрати на контрольні заходи, разом із заходами інших директоратів і міністерств. Однак з 1996 р., ці компенсації асигнуються тим органам, що фактично проводять контрольні заходи.

132. Система аналітичного аудиту передбачає реєстрацію й оцінку процедур і внутрішні заходи контролю, щодо фінансових і бухгалтерських систем платіжного агентства. Завіряються процедури електронної обробки даних і безпеки, а також внутрішнього контролю. Функції зовнішнього контролю реєструються й оцінюються.

133. Технічний/фінансовий аудит виконує контроль, що охоплює: а) холдинги; б) кінцевий баланс, тобто перевірку окремих рахунків EAGGF та рахунків адміністрації на тлі бухгалтерії директорату; в) ваучери; г) порівняння оброблених на комп'ютері списків специфікацій товару з виплатами експортних відшкодувань і платежів (чеків чи трансферів); д) перевірку відповідності правилам бухгалтерських звітів EAGGF; е) інтервенційні акції, тобто порівняння зареєстрованих товарів з інформацією, поданою до EAGGF; є) бухгалтерський облік чистих втрат, тобто реєстрацію звітів акціонерів та перевірку сум чистих втрат; ж) порушення/позови щодо збитків; і) гарантійну бухгалтерію, тобто контроль організацій Спільного ринку.

134. Сфери аудиту вносяться до щорічно поновлюваного річного плану з оглядом на ризикову і фінансову важливість. Протягом п'яти років, поки внутрішній контрольний орган в платіжному агентстві не вступив повністю у силу, другий підрозділ здійснював аудит всіх організацій Спільного ринку.

135. Аудит адміністративної діяльності (аудит менеджменту/аудит "якості за гроші") це – аналітичний аудит керування урядовими фондами. Серед іншого речей перевіряється, чи задачі (індивідуальні диспозиції більшого масштабу, діяльність, програми або загальна ціль закладу) виконуються найкращим чином, чи досягається поставлена парламентом мета. Включається один чи більше наступних аспектів: економія (чи були товари і послуги придбані найбільш економічним способом стосовно до якості?), продуктивність (чи є рівень випуску продукції максимальним при можливо низькому витрачанні ресурсів?) і ефективність (чи були досягнуті довгострокові і бажані результати?).

136. Через важливість і ризикованість деяких схем другий підрозділ проводить аудит адміністративної діяльності платіжного агентства щороку. Для порівняння, інші директорати міністерства продовольства, сільського господарства і рибальства перевіряються один за іншим згідно з гнучким планом аудиту, тобто раз на чотири роки.

137. Згідно з Законом 1975 р. про Генерального аудитора, перевірки набули більш широкого масштабу. Це також відноситься до перевірки менеджменту платіжного агентства та управління різними заходами Спільного ринку. З 1975 року, було проведено приблизно 15 масштабних перевірок управління фондами ЕС (ЕЕС) в Данії, і більшість з них стосувалася сільськогосподарських фондів. Назви деяких звітів, представлених РАС, ілюструють різноманітність охоплених сфер:



- Звіт щодо внеску Данії у власні ресурси ЕЕС, доходи та витрати на реалізацію домовленостей Спільного ринку, червень 1981 р.

- Структурні фонди ЕЕС. Загальні відомості про фонди, частина I, листопад 1991 р.
- Структурні фонди ЕЕС. Діяльність фондів, частина II, січень 1993 р.
- Звіт про управління і контроль акцій ЄС у Данії, січень 1994 р.
- Звіт про виконання реформи сільського господарства ЄС у Данії, червень 1995 р.
- Звіт про контроль сиру Фета в Данії, березень 1996 р.

138. Крім того, РАС було надано безліч меморандумів стосовно незначних перевірок, тобто перевірок виконання більш ранніх звітів чи попередні дослідження для майбутніх.

139. Контроль асигнувань – це порівняння рахунків уряду з рахунками окремих урядових органів і порівняння асигнувань у межах цих рахунків. Трансферти EAGGF включаються в національну систему асигнувань і отже є сферою відповідальності *Rigsrevisionen*. Річний звіт про контроль асигнувань надається в РАС.

140. Другий підрозділ несе повну відповідальність за аудит платіжного агентства але координує аудиторську діяльність з органом внутрішнього аудиту. Особлива увага приділяється:

- аудиту адміністративної діяльності;
- фінансовому аудиту адміністративних витрат;
- додатковому фінансовому аудиту організацій Спільного ринку й інших заходів підтримки;
- консультативній допомозі;
- нагляду і якісному контролю органа внутрішнього аудиту/ сертифікації;
- висновкам за справами Суду ЄС;
- співробітництву в мережі з іншим вищими аудиторськими установами з приводу CAP.

### **3.6. Зовнішній аудит і запобіжні заходи проти шахрайства**

141. *Rigsrevisionen* не розглядає себе як орган, що бореться з шахрайством, але він намагається запобігати шахрайству і неточностям, здійснюючи аудит з метою перевірки правильності внутрішніх контрольних процедур. Про можливі випадки шахрайства, виявлені аудитором, повідомляється безпосередньо менеджеру закладу, в якому ведеться перевірка. *Rigsrevisionen* контролює, щоб у такому випадку було забезпечено здійснення належної перевірки виконання. Крім того, *Rigsrevisionen* звернувся в різні міністерства з проханням надавати інформацію про розкриті випадки серйозного шахрайства і порушень. Якщо необхідно, внутрішні контрольні процедури підлягатимуть додатковій експертизі для посилення їх слабких сторін.

142. *Rigsrevisionen* одержує копії всіх звітів про шахрайство і порушення, що були відправлені до Комісії, й стосувалися фондів EAGGF але не підтримує ніяких взаємин з UCLAF Комісії, її одиницею по боротьбі з шахрайством.

143. *Rigsrevisionen* звернувся в міністерства з проханням забезпечити надання інформації про судові справи, включно зі справами, представленими до Суду ЄС, а також про наслідки таких справ. Зараз *Rigsrevisionen* готує вивчення фінансового менеджменту платіжного агентства і передбачає заходи щодо

запобігання, обробки з метою вивчення і подальших дій у разі виявлення неточностей. Для цієї конкретної експертизи, *Rigsrevisionen* скористається низкою гіпотез, що їх застосовувало національне аудиторське управління Великої Британії приблизно два роки тому для подібного вивчення.

#### **4. Відносини між зовнішнім і внутрішнім аудитом**

144. Будь-який міністр спроможний установити незалежний орган внутрішнього аудиту чи контролю і за минулі 10 років було засновано безліч таких нових органів. Звичайно, вони утворюються відповідно до параграфа 9 Закону про Генерального аудитора, що дозволяє Генеральному аудитору делегувати відповідальність за виконання деяких задач органам внутрішнього аудиту.

145. Цікаво, що міністерство продовольства, сільського господарства і рибальства організувало два органи внутрішнього аудиту: один без огляду положення, викладеного в параграфі 9 домовленості з *Rigsrevisionen*, а другий з огляду на нього. Внутрішній знаходиться в відділі міністерства, а зовнішній – у платіжному агентстві. Міністерство вважає, що орган внутрішнього аудиту, організований поза параграфом 9 домовленості, отримує більшу незалежність у виборі контрольних задач і кращі можливості для забезпечення консультативної допомоги конкретній установі міністерства.

146. Нещодавно заплановані чи організовані контрольні органи в датському директораті розвитку, директораті бізнесу і промисловості й у відділі міністерства праці досліджують внутрішні контрольні процедури і забезпечують керівництво інформацією про якість фінансового управління на всіх рівнях. Тому, зазвичай, пріоритет надається консультативним функціям.

147. Головна незручність, пов'язана з утворенням контрольних органів і органів внутрішнього аудиту поза параграфом домовленості, полягає в тому, що *Rigsrevisionen* повинен встановити місце контрольного органа в організації, принципи його функціонування, а також його плани аудиту і звітність, щоб мати змогу оцінювати, до якого ступеня *Rigsrevisionen* може використовувати результати аудиту і керувати роботою органа. У деяких випадках такі органи не мають необхідної незалежності, отже, *Rigsrevisionen* вимушений проводити свої власні аудити, щоб скласти думку про стан рахунків. Однак, *Rigsrevisionen* усе ще вважає контрольні органи дуже корисними в процесі поліпшення процедур і внутрішнього контролю.

148. На щастя, подібні дії не дуже поширені, оскільки більшість міністрів вирішила організувати внутрішні контрольні органи відповідно до параграфа 9 домовленості. Більшість внутрішніх контрольних органів була встановлена в головних урядових закладах у межах міністерств в формі структури, що дає їм високий ступінь фінансової автономії. Кілька інших органів внутрішнього аудиту були засновані в закладах, які спеціалізуються на управлінні державними субсидіями. У цих інституціях, була особлива потреба в заснуванні адекватного внутрішнього контролю і органа внутрішнього аудиту для забезпечення злагодженості системи. Органи внутрішнього аудиту директорату податків і митниці та платіжного агентства можуть, відповідно, бути згадані як приклади цих типів закладів.

149. Угода про співробітництво підписується між зацікавленим міністром і Генеральним аудитором, якщо внутрішній контрольний орган організується відповідно до параграфа 9 домовленості. Угода,

зазвичай, містить умову скоординованості контрольних дій для запобігання їх дублюванню, яка засвідчує, що *Rigsrevisionen* усе ще має повну відповідальність за аудит міністерств.

150. У стандартній угоді обумовлюється, що орган внутрішнього аудиту зобов'язаний займатися: фінансовим аудитом річних рахунків; оцінкою внутрішніх процедур і контролю; виконувати неоголошені звірки готівки і фондів; проводити аудити адміністративної діяльності; контролювати і надавати подальші звіти по бюджету та фінансах; спеціальними дослідженнями і іншими перевітками, що зазвичай проводяться консультативними компаніями; і нарешті – надавати поради і допомогу в розумінні нових законів і інструкцій.

151. За домовленістю з міністерством продовольства, сільського господарства і рибальства, розподіл завдань аудиту між органом внутрішнього аудиту (внутрішній аудит) датського платіжного агентства і *Rigsrevisionen* суттєво відрізняється від стандартного. Це, по-перше, відбувається тому, що платіжне агентство є вузькоспеціалізованим в керуванні субсидіями; і по-друге, тому, що аудит Гарантійних фондів EAGGF вимагає знань складного комплексу правил і інструкцій окрім правил і інструкцій національного управління. Іноді ці два комплекси навіть входять у протиріччя. Платежі, наприклад, реєструються чи на основі готівки, чи на основі отримання законного права на оплату.

152. Це вимагає, щоб внутрішній аудит більше спеціалізувався на фінансовому аудиті і тісніше співробітничав з *Rigsrevisionen*, ніж з іншими органами внутрішнього аудиту. Від внутрішнього аудиту не вимагається ні проведення фінансових аудитів поточних витрат, ні звірвання готівки і фондів і аудиту адміністративної діяльності платіжних агентств. У внутрішньому аудиті також менше часу для спеціальних досліджень на прохання директора.

153. Ціль внутрішнього аудиту полягає в тому, щоб брати на себе контрольні завдання, пов'язані з управлінням платіжним агентством організацій Спільного ринку в Данії, тобто перевіряти:

- що управління платіжним агентством проводиться відповідно до правил ЄС;
- процедури внутрішнього контролю в платіжному агентстві гарантують що реєстрації утворюють надійну базу для щорічних рахунків;
- процедури платіжного агентства здійснюються правильно;
- електронні процедури обробки даних є безпечними.

154. *Rigsrevisionen* береться за будь які завдання, крім деяких спеціальних розслідувань. Вони, зазвичай, проводяться консультантами, яких наймає платіжне агентство. Орган внутрішнього аудиту відділу міністерства не втручається в аудит платіжного агентства.

155. Після багатообіцяючого початку в 1990 і 1991 роках незабаром стало очевидним, що внутрішній аудит платіжного агентства не можна було б виконати задовільно через невідповідне укомплектування персоналом і проблеми з управлінням. Угода була, однак, відновлена в 1996 році ще на 5 років.

#### **4.1. Нові типи і можливості аудиту**

156. Після модифікації постанови Ради № 729/70 і прийняття постанови Комісії № 1663/95 до кожної країни-члена звернулися з проханням створити сертифікаційний орган. Мета такої зміни полягала в тому, що сертифікаційний орган, як незалежне утворення, повинен доповнювати аудиторські заходи, здійснювані

органами внутрішнього аудиту, виконуючи додаткові аудити. У Данії, Генеральному аудитору у відповідності до закону, заборонено одержувати інструкції та накази від Комісії чи від будь-кого крім РАС і не дозволено перекладати відповідальність за аудит державних рахунків. Така відповідальність може бути лише делегована органам внутрішнього аудиту згідно з параграфом 9 Закону про Генерального аудитора. Не передбачалося, що дві внутрішні аудиторські одиниці будуть представлені у межах одного урядового закладу. Таким чином, єдине рішення полягало в тому, щоб призначити внутрішній аудит сертифікаційним органом.

157. Це, звичайно, надає сертифікаційному органу ту ж саму незалежну функцію, як і органу внутрішнього аудиту. Для нагляду за сертифікаційним органом з представників відділу міністерства, платіжного агентства і *Rigsrevisionen* було створено комітет з аудиту.

158. Орган внутрішнього аудиту/сертифікаційний орган і *Rigsrevisionen* координують свої річні і постійні плани аудиту на початку року EAGGF. У річному плані визначаються заходи, виділений на них час і коли і ким ці заходи будуть здійснені. Оцінюється, чи є задовільними масштабність планів організацій Спільного ринку, процедури оплати і електронна обробка даних і чи доступні необхідні ресурси. Протягом року EAGGF, заходи зіставляються з планом і обговорюються можливі зміни.

159. *Rigsrevisionen*, зазвичай, проводив деякі додаткові аудити організацій Спільного ринку, але з 1996 року лише декілька з них було закінчено. Найбільше уваги, однак, надавалося нагляду і завданням контролю якості.

160. *Rigsrevisionen* використовує різноманітні засоби нагляду:

- щоквартальні зустрічі комітету з аудиту з директорами міністерства і Посередницької ради;
  - щомісячні зустрічі з органами внутрішнього аудиту;
  - зустрічі *ad hoc* з органом внутрішнього аудиту з технічних питань;
- зустрічі двічі на місяць з відділом економіки;
- щорічна оцінка виконання параграфа 9 угоди і роботи внутрішнього аудиту;
  - участь у всіх перевірках ЕСА в Данії і деяких аудитах Європейської Комісії;
  - письмову інформацію, забезпечену Європейською Комісією, міністерством, Посередницькою радою, і т. ін.

161. Нарешті, треба зауважити, що гарні відносини і співробітництво між органом внутрішнього аудиту і *Rigsrevisionen* сприяли розширенню масштабів аудиту і значному поліпшенню його якості.

## **5. Співробітництво і координація**

### ***5.1. Співробітництво і координація з Європейським судом аудиторів***

162. Робочі відносини між *Rigsrevisionen* і Європейським судом аудиторів (ЕСА) засновуються на статті 188с Угоди про ЄС, згідно з яким перевірки країн-членів здійснюються в співробітництві з компетентними національними органами аудиту.

163. Методи, що використовуються ЕСА і для фінансового аудиту і для аудиту адміністративної діяльності, дуже схожі на ті, що застосовуються у *Rigsrevisionen*. Це дуже полегшило співробітництво.

164. Пріоритети ЕСА трохи змінилися з моменту підписання Угоди про утворення Європейського Союзу, що вплинуло на рахунки 1994 року. Це вимагало, щоб ЕСА забезпечив щорічне підтвердження надійності (SOA) щодо правильності рахунків та законності і правильності ведення трансакцій. Для виконання цього зобов'язання ЕСА збільшив число відвідувань країн-членів і розвинув систему фінансового аудиту з акцентом на статистичні методи здійснення вибірки і дослідження всього процесу аудиту шляхом участі в процедурі.

165. Співробітництво існує в декількох сферах. Генеральний аудитор бере участь разом з ЕСА і президентами від країн-членів ЄС у щорічних зустрічах Контактного комітету. У цьому комітеті, співробітництво між інституціями обговорюється і вирішується в таких галузях, як принципи виконання аудиторських стандартів INTOSAI, національних субсидій (статті 92 і 93 Угоди) і співробітництва між ЕСА і SAIs. З цих питань організуються робочі групи, а *Rigsrevisionen* представлений на рівні директорів.

166. Відібрані службовці зв'язку із SAIs готують зустрічі Контактного комітету, тобто вони обговорюють пункти порядку денного й інші питання. Голова Секретаріату бере участь в цих зустрічах як службовців зв'язку. У 1995 році, *Rigsrevisionen* організував зустріч для службовців зв'язку SAIs.

167. *Rigsrevisionen* організує зустріч Контактного комітету в жовтні 1997 р. Практична підготовка для зустрічі в Копенгагені проводиться робочою групою, затвердженою *Rigsrevisionen*. Деякі з пунктів порядку денного будуть, ймовірно, пов'язані з урядовою конференцією, співробітництвом з SAIs із третіх країн і звітами від різних робочих груп про робочі відносини між ЕСА і SAIs, національні субсидії, ПДВ на внутрішню торгівлю в Співтоваристві і керівні принципи для втілення стандартів аудиту INTOSAI.

168. Ще одна важлива сфера співробітництва, пов'язана з аудитами ЕСА в Данії. У 1995 році було 14 таких відвідувань: п'ять – стосовно до підтвердження надійності ЕСА (SOA), 3 – стосовно до експортних компенсацій, 3 – щодо контрольних систем в галузі сільського господарства, 3 – для паралельних перевірок водного господарства і 5 були пов'язані з іншими питаннями. У 1996 році було тільки 4 аудиторських відвідування ЕСА, 2 з яких – з приводу SOA. Відвідування стосувалися "власних ресурсів", допомоги сільському господарству, продукції рибальства і водного господарства і соціального фонду.

169. Про аудити ЕСА обов'язково оголошується заздалегідь, принаймні за два місяці, у формі листа від ЕСА. У листі країна-член інформується про підставу, мету, строк аудиту, а також називаються аудитори, що здійснюватимуть перевірку. Після цього *Rigsrevisionen* повідомляє відповідні державні установи і розробляє детальну програму перевірки разом з причетним міністерством.

170. Контрольні відвідування звичайно починаються і закінчуються зустрічами в *Rigsrevisionen* чи в міністерстві. На першій зустрічі пояснюється ціль відвідування, національний досвід й зацікавленість у аудиті, і програма розробляється далі. На заключній зустрічі із зацікавленими головами підрозділів обговорюються результати аудиту. *Rigsrevisionen* супроводжує аудиторів ЕСА під час їхніх перевірок, щоб полегшити відвідування і пояснювати третій стороні мету, повноваження і т. ін. аудиторів.

171. Практика звітування між ЕСА і *Rigsrevisionen* описана в розділі 6.

172. Третій цікавий напрям співробітництва – паралельні чи спільні аудити з ЕСА. Наведемо два приклади.

173. У 1995 році ЕСА і *Rigsrevisionen* виконали паралельний аудит деяких структурних програм ЄС при міністерстві рибальства (тепер включеному в міністерство продовольства, сільського господарства і рибальства). Окремі спостереження були опубліковані приблизно у той самий час, що і щорічний звіт ЕСА і звіт про контроль асигнувань *Rigsrevisionen*.

174. Зараз *Rigsrevisionen* співробітничав з ЕСА у дослідженнях стану збереження довкілля при веденні сільського господарства. ЕСА інформував *Rigsrevisionen* про попереднє дослідження і запросив його надати пропозиції для планування меморандуму аудиту. У початковій стадії *Rigsrevisionen* тільки брав участь, вимагаючи чи забезпечуючи інформацію щодо предмета досліджень від міністерства продовольства, сільського господарства і рибальства та міністерства навколишнього середовища. У заключній фазі, в 1998 році, *Rigsrevisionen* почне дослідження деяких аспектів такого вивчення в Данії.

175. *Rigsrevisionen* підтримує стосунки гарного і плідного співробітництва з ЕСА. Стосовно до аудиторських відвідувань Данії, співробітництво *Rigsrevisionen* в обміні інформацією чи участі в різних європейських контактних зустрічах, робочих групах тощо відбувалося без помітних проблем. Робочі відносини дуже полегшувались увагою *Rigsrevisionen* до роботи в ЕСА в ролі членів, співробітників кабінету і на конкретних посадах в штаті SIAs, тобто так званих агентів Controle Nationale (ICN). Зокрема датський представник в ЕСА, колишній Генеральний аудитор, позитивно впливав на встановлення добрих відносин між ЕСА і *Rigsrevisionen*.

## **5.2. Співробітництво і координація з Європейською Комісією**

176. *Rigsrevisionen* завжди підкреслював різницю між адміністративними і контролюючими органами як на національному, так і на Європейському рівнях. Датська адміністрація і Європейська Комісія співробітничать у підготовці, виконанні і внутрішньому контролі правил та постанов ЄС. Паралельно з цим ЕСА і *Rigsrevisionen* співробітничать в ефективному зовнішньому аудиті витрат і доходів ЄС. Ту саму різницю відмічено в Угоді про Європейське співтовариство. Отже, зв'язок між Європейською Комісією і *Rigsrevisionen* базується на підставі добровільності.

177. Протягом перших років після вступу *Rigsrevisionen* супроводжував Комісію в її аудиторських місіях, але пізніше він брав участь тільки в місіях, де сам планував чи здійснював контрольні дослідження. Відтоді, *Rigsrevisionen* вважає за необхідне спостерігати за діями Комісії небагато ближче. Для цього є дві рушійні сили.

178. По-перше, згідно з програмою SEM 2 000, Служба фінансового контролера Комісії повинна підсилити внутрішній контроль і змінити підхід до аудиту в напрямку контролю на місцях. Частково зміцнення контролю фондів Співтовариства, фінансовий контролер вбачав у встановленні угоди з органами внутрішнього аудиту, що ревізують Структурні фонди країн-членів.

179. У Данії, Генеральний аудитор не міг підтримувати цю ідею, бо співробітництво з органами внутрішнього аудиту регулювалося відповідно до параграфу 9 Закону про Генерального аудитора. Запропоновані угоди суперечили б принципу поділу функцій адміністративного і зовнішнього аудиту. Крім того, спроба віддати органи внутрішнього аудиту під керування і Генерального аудитора і фінансового контролера створила б практичні проблеми. Наприклад, хто має визначати пріоритети у плані аудиту?

Нарешті, Генеральний аудитор вказав, що фінансовий контролер донедавна був органом фінансового контролю, що виконує насамперед *ex ante* контроль.

180. Тепер міністерства, відповідальні за управління планом Структурних фондів нещодавно організували органи внутрішнього контролю, щоб вони, головним чином, співробітничали з фінансовим контролером. Генеральний аудитор схиляється до більш сильного внутрішнього контролю і не має жодних заперечень проти цього рішення, хоча може бути ризик дублювання дій *Rigsrevisionen*.

181. По-друге, зміна постанови Ради № 729/70 і супутньої постанови Комісії № 1663/95 викликала деякі критичні запитання.

182. Головною метою зміни правил було підсилення контролю фондів гарантійного сектора EAGGF. Друга мета полягала в тому, щоб регулювати відносини між національними органами, причетних до управління фондами, тобто відповідальних міністерств, платіжного агентства, технічних й адміністративних органів і органів внутрішнього аудиту та сертифікуючих органів. Сертифікуючі органи належало організувати негайно, згідно з правилом.

183. Відповідно до Закону про Генерального аудитора, Генеральний аудитор не зобов'язаний звітувати нікому, крім РАС, і при цьому документ не дозволяє приватній компанії здійснювати аудит урядового закладу. Правила тільки вимагають, щоб сертифікаційний орган функціонував незалежно від платіжного агентства. Таким чином, було вирішено, що орган внутрішнього аудиту повинен перебрати цю функцію. Таке рішення було також розцінено як практичну домовленість, оскільки це дозволило уникнути ще одного рівня контролю.

### **5.3. Співробітництво з іншими національними контрольними закладами, включно з приватними аудиторськими фірмами**

184. *Rigsrevisionen* обговорює питання, що становлять взаємний інтерес, з професійними асоціаціями аудиту на щоквартальних зустрічах. Однак, оскільки витрати і доходи ЄС включені в державні рахунки, *Rigsrevisionen* несе повну відповідальність за аудит цих рахунків. Це не означає, що приватні фірми не відіграють жодної ролі. Фактично, їх головна роль є головною у визначених галузях. Вони переважно несуть відповідальність за обов'язкові аудити від імені отримувачів субсидій по Структурним фондам і за обов'язкові аудити від імені власників, що одержують допомогу на складські витрати для інтервенційних виробів.

185. Аудит державних субсидій приватними фірмами виконується відповідно до аудиторських інструкцій, що мають законну підставу. Законна підстава для аудиту виробів в інтервенційному складі, наприклад, це закон по адміністрації організацій САР Спільного ринку. Такі аудиторські інструкції повинні бути схвалені *Rigsrevisionen*, що перевіряє не тільки зміст, але й відповідність їх до закону. *Rigsrevisionen* консультиється з професійними асоціаціями аудиту щодо проектів правил з метою їх удосконалення.

186. Приватні фірми також надають дорадчі послуги урядовим закладам у їх консультативній функції. Ці послуги важко отримати від *Rigsrevisionen*, тому що вони знаходяться поза сферою діяльності

*Rigsrevisionen* чи через несумісність конкретної поради з внутрішніх процедур контролю з аудиторською діяльністю *Rigsrevisionen*.

187. Якщо фірми забезпечують дорадчі послуги в ключових галузях бухгалтерського обліку, урядові заклади повинні повідомити *Rigsrevisionen* заздалегідь щоб уникнути недоречностей у діях і витратах ресурсів. Види необхідної допомоги можна проілюструвати такими прикладами:

- порада в процесі монтажу об'єднаної електронної системи обробки даних;
- оцінка доцільності заснування фінансової частини комп'ютеризованої системи на двох окремих чи об'єднаних наборах рахунків;
- оцінка штату, необхідного для виконання функцій сертифікаційного органа;
- найм додаткового персоналу, що працює під відповідальністю голови органу внутрішнього аудиту/сертифікації в момент, коли органу бракує штату;
- розробка методології здійснення вибірки для використання сертифікаційним органом.

#### **5.4. Співробітництво із SAI та іншими органами аудиту в інших країнах-членах ЄС**

188. *Rigsrevisionen* – член і INTOSAI і EUROSAI і завжди віддавав пріоритет міжнародній діяльності і співробітництву з іншими SAIs. Треба згадати, що *Rigsrevisionen* протягом кількох років співробітничав з багатьма східноєвропейськими країнами, зокрема в галузі обміну досвідом і навчальних програм.

189. Різномічне співробітництво з ECA і SAIs ЄС на зустрічах Контактного Комітету та співробітництво окремих службовців зв'язку вже згадувалося в цьому дослідженні, коли йшлося про співробітництво *Rigsrevisionen* з ECA.

190. У 1996 р. *Rigsrevisionen* брав участь у семінарі з аудиту CAP, що проводився шведськими SAI. У результаті семінару учасниками була створена мережа, а двома їх групами ініційовано два паралельних аудити.

## **6. Інформаційний потік**

### **6.1. Менеджмент інформаційним потоком з боку Комісії**

191. *Rigsrevisionen* одержує і поширює в країні різні публікації Європейської Комісії, включно з Офіційним журналом Європейського Співтовариства і щомісячними та щорічними публікаціями. Звичайно, більшість цієї інформації стосується платіжного агентства, і таким чином, другого підрозділу *Rigsrevisionen*.

192. Другий підрозділ звернувся до платіжного агентства з проханням відправляти копії всіх оновлених постанов ЄС стосовно до ринкових організацій EAGGF, а також вимоги і офіційні тлумачення таких інструкцій. Крім цього, другий підрозділ звернувся до платіжного агентства з проханням відправляти копії протоколів зустрічей Комітету EAGGF. Це стало в нагоді, наприклад щодо правила Комісії № 1663/95 про роботу сертифікаційного органа. *Rigsrevisionen* також одержує протоколи всіх зустрічей Комісії в Данії, а також звіти про них незалежно від того, чи є *Rigsrevisionen* їх учасником.

193. *Rigsrevisionen* бере участь у аудитах Комісії, якщо це співпадає з його діяльністю або ж аудит має особливу важливість, наприклад аудит щорічних рахунків. У залежності від предмета, *Rigsrevisionen* бере



участь лише в заключній зустрічі, щоб одержати попередні спостереження Комісії. Нарешті, якщо *Rigsrevisionen* довідується про існування доречних документів на зустрічі, то робить запит про надання їх копій.

## **6.2. Порядок звітування перед Комісією та ЕСА**

194. *Rigsrevisionen* має дуже обмежені контакти з Комісією з двох причин. Перш за все, *Rigsrevisionen* розцінює ЕСА як офіційного партнера у справах ЄС, в той час, як Комісія – партнер Датської адміністрації. По-друге, Генеральний аудитор зобов'язаний звітувати лише перед РАС парламенту, і ніхто, крім РАС, не може вимагати від нього розпочати конкретну діяльність.

195. Генеральний аудитор повідомляє міністерствам про результати аудиту і експертиз, а міністерства звичайно вільні використовувати цю інформацію vis-a-vis з Комісією. Відвідуване міністерство звичайно повідомляє *Rigsrevisionen* про відвідування Комісії, яке іноді співпадає з відвідуванням, скажімо, ЕСА у таких випадках *Rigsrevisionen* координує відвідування, тобто гарантує, що вони не перетнуться або ж одне з них буде відкладено.

196. Щоб забезпечувати добрі службові стосунки з ЕСА і гарантувати повагу до співробітництва, *Rigsrevisionen* вирішив підкреслити, що він є фокусом зв'язків між Данією і ЕСА. З тих самих причин, Секретаріат взяв на себе задачу координування всього письмового зв'язку з ЕСА. Перевага полягає в тому, що Секретаріат цілком інформований і здатен до задовільного інформування Генерального аудитора про всі дії ЕСА у Данії. Це також дозволяє Секретаріату забезпечувати корисну консультативну допомогу відділам. Відділ аудиту, відповідальний за співробітництво, несе відповідальність за весь зв'язок з міністерством, що перевіряється. Відділ може також роз'яснювати письмові зауваження і врегульовувати практичні питання, пов'язані з аудиторськими відвідуваннями Данії через неофіційні контакти з аудитором ЕСА.

197. Звітування між ЕСА і *Rigsrevisionen* зв'язано з аудиторськими місіями ЕСА. Після аудиторського відвідування член ЕСА, відповідальний за аудит, надсилає попередні спостереження до *Rigsrevisionen*. Той розсилає спостереження до зацікавлених міністерств і робить запит щодо їх зауважень перед кінцем перевірки. Міністерства відповідальні за подальші відносини з підлеглими закладами і, якщо вважається необхідним, також із приватними фірмами і особами. *Rigsrevisionen* координує відповіді, гарантує їх повноту і відповідність керівним принципам співробітництва.

198. ЕСА бере офіційну відповідь країни-члена на розгляд перед публікацією результатів спостереження в щорічному звіті, звіті про підтвердження надійності рахунків чи одного зі спеціальних звітів ЕСА. *Rigsrevisionen* підкреслює конфіденційність попередніх спостережень, поки вони не опубліковані. Однак були випадки, коли звіти попадали в пресу, часто в проектній версії, без зауважень країни-члена. Це, звичайно, цілком незадовільно і *Rigsrevisionen* запропонував міністерству закордонних справ поставити це питання в бюджетному комітеті Ради. Інші країни-члени також порушували це питання, і Рада у двох випадках вимагала, щоб ЕСА розглядав зауваження країн-членів перш, ніж проектні версії будуть відправлені до Комісії.

199. Процедура списання боргів – це ще одна сфера звітування, хоча тільки побічна. Звіти ЕСА – частина процедури списання боргів. ЕСА зараз інформує Європейську Комісію про спостереження, що були зроблені у країнах-членах. Комісія вимагала від Датського платіжного агентства відправлення копії зауважень до спостереження ЕСА. Однак, *Rigsrevisionen*, розуміючись на методах ЕСА і т. ін., часто змінює чи роз'яснює офіційну відповідь. Таким чином, щоб забезпечити, що та сама відповідь буде подана ЕСА і Комісії, *Rigsrevisionen* просив платіжне агентство відправляти копію лише офіційної відповіді *Rigsrevisionen*.

200. Коли повідомлення ЕСА опубліковані, *Rigsrevisionen* надсилає записку спеціальному Комітету бюджетних процедур ЄС під головуванням міністерства закордонних справ з коментарями до звіту. *Rigsrevisionen* звичайно запрошується до участі в зустрічі перед підготовкою інструкцій постійному представнику в бюджетному комітеті Ради.

201. *Rigsrevisionen* також повідомляє РАС про результати звітів ЕСА, а також доходи від парламентської процедури списання боргів.

202. Усі звіти *Rigsrevisionen* відправляються до ЕСА, де вони досліджуються на предмет відповідності інформації. Деякі звіти *Rigsrevisionen* перекладацькою службою цілком чи частково перекладено французькою чи англійською мовою і розповсюджено в зацікавлених секторах аудиту.

## **7. Укомплектування персоналом і вимоги щодо компетентності, пов'язані з функціями ЄС**

203. Персонал, що зайнятий питаннями, пов'язаними з ЄС, – насамперед аудитори, але тільки в другому підрозділі існує постійний штат, зайнятий задачами ЄС.

204. Час, витрачений на аудит, реєструється закладами, що підлягають перевірці, і фінансування не поділяється між національними фондами чи фондам ЄС. Треба згадати, однак, що Секретаріат витрачає приблизно 10 місяців щорічно на зв'язок і координацію з закладами ЄС. Сюди не включено час для зустрічей Контактного Комітету.

205. Збільшення чисельності штату до необхідного рівня восьми аудиторів у органі внутрішнього аудиту в платіжному агентстві викликав скорочення штату в одиниці ЄС – у другому підрозділі. Сьогодні це – п'ять аудиторів: один аудитор і два його помічники, перевіряють платіжне агентство повний робочий тиждень, і один аудитор і один його помічник по годинно здійснюють аудит Датського директорату з розвитку. Голова підрозділу присвячує істотну частину свого часу питанням, пов'язаним з ЄС. Штат виконує і фінансовий аудит, і аудит адміністративної діяльності.

206. Крім загальної програми навчання для нового штату *Rigsrevisionen* не існує спеціальних програм навчання як для штату, що має справу з задачами ЄС. Гарний аудиторський досвід і знання системи і процедур ЄС – важливі професійні якості. Для нового штату одиниці потрібен довгий час, щоб ознайомитися із системою і процедурами ЄС. Штат, зазвичай, одержує знання про систему і процедури через участь у роботі.

207. Також дуже важливо, щоб персонал добре розумів англійську мову, говорив і читав на ній. Багато документів складено англійською, і платіжне агентство вважає, що більшість зустрічей аудиторів

ЕСА слід проводити англійською. Навчальні курси з англійської і французької мов забезпечуються внутрішньо або в мовній школі міністерства закордонних справ.

208. Важливою сферою була також комп'ютеризація. *Rigsrevisionen* комп'ютеризував деякі внутрішні функції (планування, реєстрацію завершених задач, внутрішній і зовнішній зв'язок тощо) і аудит комп'ютерних систем – частину програми внутрішнього аудиту. До того ж, аудитори звичайно мають постійний доступ до систем органа, що ревізується і відвідують навчальні курси щодо використання цих систем. Однак, слід більше навчатися аудиту комп'ютерних систем. Коли об'єкт перевірки встановлює нову електронну обробку даних (edr) чи система зацікавленого підрозділу знаходить, що існує зазначена потреба, звичайно запрошується спеціальна допомога від внутрішньої одиниці edr. Так було при плануванні і створенні нової об'єднаної системи edr в платіжному агентстві.

209. Виконання розпорядження Комісії № 1663/95 в платіжному агентстві передбачає випуск сертифікату на основі статистичних методів здійснення вибірки з визначеним рівнем помилок. Другий підрозділ уже мав деякий досвід такого методу аудиту, але потребував подальшої технічної допомоги від іншого підрозділу *Rigsrevisionen*. В цій сфері потрібно більше вчитися.

210. *Rigsrevisionen* організував два візити до ЕСА і інших закладів ЄС для співробітників, що обіймають посади, пов'язані з Співробітництвом для вивчення цих закладів і застосованих ними процедур. У ЕСА існує посада для кожної країни – члена SAI в організації під назвою Institution controle nationale (ICN). Так званий агент ICN працює для взаємного обміну досвідом між ЕСА і країною-членом. Немає ніяких визначених рекомендації для обирання на цю посаду, але більшість агентів ICN працюють як керівники аудиторських груп. З моменту вступу *Rigsrevisionen* намагався займати в ЕСА позиції членів, працівників кабінету і агентів ICN. Сьогодні приблизно десять аудиторів одержали досвід від перебування протягом 4–6 років в ЕСА. Виявилось дуже важливим, щоб основний персонал придбав цей досвід через вивчення ЕСА.

## ФІНЛЯНДІЯ

### *Саму Туомінен<sup>4</sup>*

#### **1. Стислий виклад глави**

211. Європейський суд аудиторів (ЕСА) надав свій звіт про бюджет Співтовариства за 1995 рік до Ради і Європейського парламенту 12 листопада 1996 року. У той же самий день Державна служба аудиту Фінляндії влаштувала інформаційну зустріч, під час якої представник Фінляндії в ЕСА описав результати аудиту, виконаного Судом за 1995 фінансовий рік.

212. Ця робота була вперше опублікована 12 листопада 1996 Державною службою аудиту для забезпечення інформацією учасників вищезгаданої зустрічі про роль служби у справах, що стосуються Європейського Союзу. Для цієї публікації SIGMA, оригінальна фінська версія була перекладена англійською мовою. Багато частин первісного тексту були оновлені, змінені чи вилучені; були додані нові частини, а також пояснювальні примітки і додатки, щоб зробити роботу більш придатною для аудиторії SIGMA. Розуміння контексту, в якому була підготовлена оригінальна версія, – основа для розуміння цієї роботи.

213. Членство Фінляндії в Європейському Союзі мало різні наслідки для Державної служби аудиту. Фінські внески до Бюджету Співтовариства й надходження звітти стали новою галуззю аудитів служби. Законодавство ЄС почало бути чинником, що має братися до уваги і під час аудиту деяких національних фондів. Служба взяла на себе зобов'язання національного органу зв'язку з Європейським судом аудиторів (ЕСА). Ці і багато інших питань щодо ролі Державної служби аудиту в зв'язку зі вступом до ЄС розглянуто в даній роботі.

#### **2. Звільнення від аудиту**

214. Відповідно до Закону про Конституцію Фінляндії (№ 94 від 1919 р.) і Закону про державний аудит (№ 967 від 1947 р.), задача Державної служби аудиту полягає в аудиті законності і доречності фінансового керування держави, а також відповідності бюджету. Служба перевіряє: Державну Раду і її міністерства; державні агентства й служби; державні підприємства; позабюджетні державні фонди; субсидовані державою спілки, корпорації й органи; акціонерні компанії, в яких держава чи державна компанія разом володіють половиною голосів відповідно їх часткам; приватні фонди у володінні державної влади<sup>5</sup>

215. Служба також має повноваження здійснювати аудити всіх трансфертів фондів між Фінляндією і ЄС та керує до ступеня, що надається правом аудиту, фондами, фінансами і діями посередника, кредитора,

---

<sup>4</sup>Саму Туомінен (Samu Tuominen) – спеціальний дослідник у Службі державного аудиту Фінляндії.

<sup>5</sup>Служба не перевіряє банк Фінляндії, Національний інститут соціального страхування, Postipankki Ltd (державний депозитний банк), фонди, за які несе відповідальність парламент, ні сам парламент ( Див. Додаток 5). Служба не здійснює аудит всіх частин державного бюджету цілком до останнього бенефіціанта/отримувача. Фізичні особи як одержувачі трансфертів, так і платники податків знаходяться поза контрольними повноваженнями Служби (крім випадків, коли має місце трансферт коштів між Фінляндією і ЄС). Служба має доступ до всієї інформації стосовно аудиту, що належить органам влади, але коли інформація стосується приватних осіб, вона може бути вивчена тільки з метою аудиту влади.

одержувача чи платника будь-якого трансферту кредиту і будь-які сторони, яким одержувач трансферту кредиту передав отримані кошти. Це повноваження засновано на Законі про права парламентських державних аудиторів (PSA) і Державної служби аудиту, щоб перевіряти конкретні трансфери кредитів між Фінляндією і Європейським Співтовариством (№ 353 від 1995 р.). Згідно з законом, Служба може перевіряти трансфери фондів між Фінляндією і Співтовариством незалежно від того, чи вони розглядаються як частина державних фінансів чи ні<sup>6</sup>.

### 3. Трансфери фондів

216. Повна сума, виплачена Фінляндією ЄС, дорівнювала 5,8 мільярдів Мк (фінських марок) у 1995 р. Фінляндія одержала 5,9 мільярда марок у відповідному доході в 1995 р. До Фінляндії надійшла певна не підрахована кількість трансфертів у вигляді різних субсидій. Комісія надає різні субсидії, наприклад для досліджень і навчання безпосередньо бенефіціантам повз державний бюджет без повідомлення про те національних органів влади. Не враховуючи їх, чистий прибуток в 1995 р. становив 94 мільйони марок. Згодом Фінляндія стала чистим вкладником.

217. Трансфери фондів, спрямованих в обох напрямках між Фінляндією і Співтовариством, складають приблизно 6 мільярдів марок, що стало новою галуззю аудитів Державної служби аудиту від вступу Фінляндії в ЄС. Це складає близько 3 % від усього державного бюджету<sup>7</sup>. Якщо скласти національне фінансування, прив'язане до Структурних фондів, гарантійний сектор EAGGF і субсидію перехідного періоду, то повна сума становитиме приблизно 14 мільярдів марок, тобто 7 % усього державного бюджету. Служба враховує це число як один з факторів при визначенні пропорцій її ресурсів, необхідних щорічно для проведення аудиторських робіт, пов'язаних з ЄС.

218. Як інший фактор Служба розглядає доход і витрати держави, що не обов'язково мають прямий зв'язок з фінансовими трансфертами ЄС, але були введені чи змінені через ЄС; або отримання чи використання їх потребує дозволу ЄС, або до яких застосовуються визначені ЄС процедури. Деякими прикладами є податок на додану вартість<sup>8</sup> (36,9 мільярда марок у 1995 р.), державні субсидії галузям промисловості і послуг (4,6 мільярда марок у 1995 р.) і державним закупівлям (45–50 мільярдів марок у 1995 р., що також покривають витрати місцевої адміністрації).

---

<sup>6</sup>Закон 353/95 знаходиться у Додатку 1. Хронологічний опис законодавчих приготувань у зв'язку зі вступом до ЄС прикладений як Додаток 2.

<sup>7</sup>Державний бюджет не охоплює цілу контрольну галузь Служби (див. розділ 2 цієї роботи). Однак, оскільки важко вимірити обсяг суб'єктів аудиту поза державним бюджетом порівняно з трансфертами коштів ЄС, кінцева сума бюджету була обрана за критерієм.

<sup>8</sup>ПДВ у певному змісті має зв'язок з фінансовими трансфертами ЄС, бо національна основа ПДВ визначається сумою ПДВ ресурсів, виплачуваних до Співтовариства. ПДВ однак використовується тут як приклад пункту національного бюджету, що мав би залежати від впливу ЄС навіть якщо такого зв'язку не існувало б.

## ТРАНСФЕРТИ ФОНДІВ МІЖ ФІНЛЯНДІЄЮ І ЄС У 1995 р.<sup>7</sup>

(фінські марки)

Платежі	5 812	Доходи	5 906 + x
Європейському Співтовариству		від Європейського Співтовариства	
<b>Державний бюджет</b>			
Бюджетні витрати	4 816	Бюджетні доходи	5 499
Виплата ПДВ	3 027	Субсидія перехідного періоду	2 701
Виплата ВВП	1 272	Гарантійний сектор EAGGF	1 882
Європейський інвестиційний банк <sup>5</sup>	484	ESF	379
ECSC <sup>1</sup>	34	Коригуючий сектор EAGGF	300
Євроатом <sup>1</sup>	0	ERDF	174
EDF <sup>5</sup>	–	FIFG	13
		Стягування зборів	87
		Фінансування TEN <sup>4</sup>	22
		Митниця, чиста сума <sup>4</sup>	3
		Інші доходи	1
<b>Інші трансферти</b>			
Позабюджетні витрати	995	Позабюджетні доходи	407
Митні збори <sup>2</sup>	891	Посередницький фонд <sup>3</sup>	407
Аграрні ввізні мита <sup>2</sup>	76	Фонд розвитку сільського господарства	–
Витрати на цукор <sup>3</sup>	18	Різні субсидії <sup>6</sup>	X
Витрати на виробництво ECSC <sup>1</sup>	10		

*Джерела:* 1) Міністерство торгівлі і промисловості; 2) Національна митна служба; 3) Міністерство сільського господарства і лісівництва; 4) Міністерство фінансів; інше з державних кінцевих рахунків за 1995 р.

*Примітки:* 5) EIB і EDF належать Європейському Союзу, але не Європейському Співтовариству; 6) Відповідно до оцінки міністерства фінансів, зобов'язання щодо різних субсидій були введені на суму, що перевищує 600 млн фінських марок, але фактично оплачена сума у 1995 р. була ймовірно значно меншою; 7) Служба не перевірила точність і адекватність цих чисел за допомогою аудиту.

#### 4. Основні особливості наглядової системи

219. Ціль нагляду за державним фінансовим менеджментом полягає в тому, щоб гарантувати його законність і економічну доречність. Нагляд розділяється на внутрішній контроль, зовнішній аудит й інший зовнішній контроль. Нагляд за трансферами фондів між Фінляндією і ЄС здійснюється як національними, так і наднаціональними<sup>9</sup> контролюючими органами. Останні наглядають за управлінням фондами ЄС і на наднаціональному рівні й у межах Фінляндії. Контролюючі повноваження національних органів обмежені

фінансовим менеджментом, що існує у Фінляндії, і національною підготовкою наднаціонального фінансового менеджменту<sup>10</sup>.

220. Внутрішній контроль організовано через внутрішні дії управління, що керує фінансами. Внутрішній контроль втілюється у життя наглядом керівництва, внутрішнім моніторингом і внутрішнім аудитом. Внутрішній контроль містить *ex ante* і *ex post* заходи. Наднаціональний внутрішній контроль фондів, трансфертованих між Фінляндією і ЄС, виконується Комісією й підлеглими їй адміністративними органами. Національний внутрішній контроль здійснюється Державною Радою і підлеглими їй адміністративними органами<sup>11</sup>. Наднаціональний внутрішній контроль координується Генеральним директором з фінансового контролю (DG XX), для якого міністерство фінансів служило національною ланкою зв'язку.

221. Зовнішній аудит проводиться органом, що діє окремо і незалежно від адміністрації, яка є відповідальною за управління фінансами – її контрольні повноваження охоплюють управління в цілому, а діяльність полягає в аудиті законності і доречності фінансового менеджменту. Національний зовнішній аудит трансфертів фондів між Фінляндією і ЄС Державною службою аудиту<sup>12</sup>, яка представляє аудиторські звіти парламентським державним аудиторам, адміністративним підрозділам, що зазнають перевірки, міністерствам, що керують цими одиницями, і міністерству фінансів. Наднаціональний зовнішній аудит виконується Європейським судом аудиторів (ЕСА), що звітує про свої аудити Європейському парламенту і Раді. Національний орган зв'язку для ЕСА – Державна служба аудиту.

222. Інший зовнішній контроль фінансового менеджменту виконується системою народного представництва, контролюючим органом, що може бути скликаним з членів парламенту, органами державної влади, що спостерігають за загальною законністю державного управління, а також широкою громадськістю і платниками податків<sup>13</sup>. Національні органи, що виконують зовнішній аудит трансферту фондів між Фінляндією і ЄС – Парламент Фінляндії<sup>14</sup>, парламентські державні аудитори<sup>15</sup>, а також Канцлер правосуддя Державної ради<sup>16</sup> і парламентський Омбудсман<sup>17</sup>. Наднаціональний зовнішній контроль

---

<sup>9</sup> Поняття наднаціональний нагляд відноситься до нагляду зовні чи поза органів влади однієї країни-члена. В даному контексті слово "над" не означає "вище".

<sup>10</sup> Концепція фінансового управління охоплює не тільки управління ресурсами у вузькому розумінні, але й підготовку політики і її здійснення. Фінська система значною мірою заснована на принципі неподільності фінансів і управління політикою. Служба перевіряє підготовку політики і її здійснення з економічної точки зору

<sup>11</sup> Державна Рада має відношення до колегії міністрів і іноді також і до їхніх міністерств з державними службовцями. Фінансовий комітет Державної Ради і міністерство фінансів здійснюють фінансовий *ex ante* контроль, головним чином з питань, що становлять істотний економічний інтерес. Серед них деякі питання, пов'язані з ЄС. Інший засіб внутрішнього контролю діє на децентралізованій підставі. Керівництво кожної державної служби і агентства несе відповідальність за організацію внутрішнього контролю. У Фінляндії немає централізованої внутрішньої контролюючої організації з прямими повноваженнями для проведення *ex post* досліджень, але кожна вища адміністративна ланка має повноваження і зобов'язання контролювати фінансове управління підлеглого органа управління. Вступ до ЄС поки що не вплинув на фундаментальну регуляторну структуру внутрішнього контролю. Однак дослідник, призначений міністерством фінансів, вивчає це питання.

<sup>12</sup> Примітки 12–21, були надані як Додаток 3.

<sup>13</sup> Див. Додаток 3.

<sup>14</sup> Див. Додаток 3.

<sup>15</sup> Див. Додаток 3.

<sup>16</sup> Див. Додаток 3.

<sup>17</sup> Див. Додаток 3.

здійснюється Європейським парламентом<sup>18</sup>, Радою<sup>19</sup> і Європейським Омбудсманом<sup>20</sup>. Природною точкою зв'язку у Фінляндії для Комітету бюджетного контролю Європейського парламенту є парламентські державні аудитори<sup>21</sup>. Міністерство фінансів бере участь у роботі Ради в питаннях, що знаходяться у межах його компетенції.

## 5. Зв'язок між вищими аудиторськими установами

223. Державна служба аудиту кооперується з ЕСА і SAIs інших країн-членів ЄС. Зв'язок між національними закладами аудиту і ЕСА засновано на Статті 188с.3 Угоди про утворення ЄС і на відповідних умовах угод, що встановлюють Європейське об'єднання вугілля і сталі і Європейське співтовариство з атомної енергії. Цей зв'язок встановлюється між незалежними SAIs, і здійснюється на основі рівноправності. При виконанні перевірок, що стосуються Фінляндії, ЕСА кооперується зі Державною службою аудиту (SAO). Роль SAO в аудитах ЕСА обговорюється в частині 6.

224. Зв'язок між SAIs країн-членів засновано на їх взаємному інтересі до забезпечення законності і доречності фінансового керування Союзом. Національні органи аудиту кооперувалися в межах структури Європейського Співтовариства навіть раніше, ніж був організований ЕСА. У ЄС, зв'язок між національними органами аудиту може охоплювати також такі фінансові заходи для управління витратами, пов'язаними зі звичайною іноземною політикою і політикою безпеки та зі співробітництвом в галузях правосуддя і внутрішніх справ, що не знаходяться у межах компетенції ЕСА<sup>22</sup>. Контактний комітет голів SAIs служить вищим органом взаємного зв'язку між національними органами аудиту.

225. ЕСА був запрошений стати членом Контактного комітету в 1979 р. і таким чином, на практиці він також служить органом зв'язку між цими національними органами аудиту. Зустрічі Контактного комітету готуються на зустрічах службовців зв'язку, призначених національними органами аудиту і ЕСА, а також у робочих групах, заснованих комітетом безпосередньо.

226. Досі Державна служба аудиту брала участь у чотирьох зустрічах Контактного комітету і п'яти зустрічах службовців зв'язку. Крім того, служба була учасницею кількох аудиторських семінарів ЄС, скликаних іншими національними аудиторськими установами і залучалася разом з шістьма з них до двосторонніх відвідувань Європейського суду аудиторів<sup>23</sup> у справах ЄС. Проблеми, що були обговорені в зв'язку між вищими аудиторськими установами Європейського Союзу і заходи, вжиті в результаті цих обговорень SAO, пояснюються в розділі 7.

---

<sup>18</sup> Див. Додаток 3.

<sup>19</sup> Див. Додаток 3.

<sup>20</sup> Див. Додаток 3.

<sup>21</sup> Див. Додаток 3.

<sup>22</sup> SAO не знає про те, чи існувало на практиці таке співробітництво між національними аудиторськими установами в контексті ЄС. Наскільки відомо SAO, аналогічний приклад можна взяти з контексту НАТО (Eurofighter - Аудит).

<sup>23</sup> Політика вищих аудиторських установ повинна ретельно оцінити справжню потребу в будь-якому двосторонньому відвідуванні й обмежувати його зміст конкретним завданням, щоб уникати перевантаження інших організацій і здійснення недоцільних витрат.



## **6. Контакти з Комісією**

227. Для практичних цілей Державна служба аудиту також підтримує контакти з Європейською Комісією. Досі ці контакти підтримувалися, головним чином, через зусилля до систематизації одержання інформації, важливої для проведення аудиту фондів трансфертів між Фінляндією і ЄС на належному рівні. SAO вів переговори з Комісією про регулярне отримання інформації від неї щодо бухгалтерського обліку операцій, що впливають на Фінляндію, а також повідомлень про аудиторські відвідування і аудиторські звіти від різних Генеральних директоратів Комісії і від UCLAF.

228. Державна служба аудиту як і Європейський суд аудиторів, прохає еквівалентного доступу до інформації про бухгалтерський облік операцій стосовно Фінляндії з бази даних Комісії SINCOM. Принцип асиміляції статті 5 і першого параграфу статті 209а Угоди про утворення ЄС (і підтверджений прецедентним правом Європейського суду), разом з Законом 353/95, стали причиною того, що загальний обов'язок проведення аудиту фондів трансфертів між Фінляндією і ЄС був покладений на SAO до ступеня, на якому та перевіряє національні фонди, але практично нездатна робити це стосовно до усіх трансфертів ЄС, тому що Комісія не повідомляє національну владу одержувачів про різні субсидії, що вона надає поза державним бюджетом.

229. Що стосується запиту SAO щодо повідомлень Комісією про аудиторські відвідування і контрольні звіти, то вона бажає отримати можливість оцінювати адекватність наднаціонального внутрішнього аудиту в тому обсязі, як і при оцінці адекватності національного внутрішнього аудиту, також мати змогу координувати аудиторські заходи SAO з її власної ініціативи з службами Комісії, таким же чином, як і з національним внутрішнім аудитом і ЕСА. (SAO бере їхні плани аудиту і звіти до уваги при плануванні власних дій.)

230. З приводу цих питань Служба 23 липня 1996 р. звернулася до DG XX. Спеціальні уповноважені Лийканен і Градін, ЕСА, DG IX і міністерство фінансів були інформовані про лист. У своїх відповідях від 19 листопада 1996 р. і 19 грудня 1996 р., DG XX радив SAO, що національні контрольні органи повинні адресувати до ЕСА свої прохання про доступ до інформації від SINCOM і що DG XX не заперечує, щоб ЕСА надавав Службі щомісячний витяг про заходи бухгалтерського обліку. Згідно з DG XX, ЕСА проаналізує процедуру і відразу після отримання результатів повідомить DG XX. Що стосується повідомлень про аудиторські відвідування і передачу звітів про аудит службами Комісії і фінансовим контролем, DG XX не має заперечень, якщо ЕСА буде повідомляти про свої угоди, посилаючи до Служби копію програми контрольних відвідувань і інспекцій Фінляндії, запланованої службами Комісії, а також копії аудиторських звітів, адресованих фінським національним владним структурам.

231. Більше того, Державна служба аудиту брала участь у декількох зустрічах, організованих Комісією. Протягом першого року членства, міністерство фінансів надало їй можливість спостерігати за слуханнями Консультативного комітету з запобігання шахрайству і зустрічами фінансових контролерів Європейського Союзу. У 1996 р. SAO брала участь у семінарі по Структурним фондам під головуванням фінансового контролера Комісії в Хельсінкі.

## 7. Участь у аудиторських відвідуваннях

232. При виконанні своїх аудиторських місій у Фінляндію, Європейський суд аудиторів кооперується з Державною службою аудиту. Кожен місяць ЕСА посилає SAO графік його аудиторських місій у Фінляндії на наступні чотири місяці. Більш детально SAO сповіщають про індивідуальні аудиторські місії за шість тижнів. SAO завжди має право брати участь у аудиторських місіях, що здійснюватимуться ЕСА у Фінляндії. Практикою усталено, що SAO призначає спостерігача<sup>24</sup> для аудиторської місії, котрий і повідомляє суб'єкт аудиту. Між суб'єктом аудиту і ЕСА узгоджується детальна програма. Аудиторські відвідування звичайно продовжувалися не більше одного тижня. Посадові особи суб'єкта аудиту мають право користуватися рідною мовою. Суб'єкт аудиту зобов'язаний надати ЕСА всю інформацію, необхідну для проведення аудиту, незалежно від форми, у якій вона зберігається.

233. Державна служба аудиту брала участь як спостерігач в одинадцятьох аудитах стосовно до Фінляндії, що проводилися Європейським судом аудиторів, такого змісту: власні ресурси, засновані на ВНП (19–21 вересня 1995 р.); встановлення, реєстрація і методи концентрації для митних і сільськогосподарських авансів, збирання, реєстрація і методи концентрації для чистого доходу з ПДВ і методи обчислення бази для визначення ПДВ (9–12 жовтня 1995 р.); риболовний сектор та сектор молочної промисловості (11–13 жовтня 1995 р.); ERDF (8–9 січня 1996 р.); мита і сільськогосподарські податки (1–4 квітня 1996 р.); ESF (9–12 квітня 1996 р.); витрат гарантійного сектора EAGGF (24–28 червня 1996 р.); допомоги ERDF для SME (16–19 грудня 1996 р.); гарантійного сектора EAGGF (17–21 березня 1997 р.); мита і сільськогосподарських податків (5–7 березня 1997 р.); ESF (23–25 квітня 1997 р.)<sup>25</sup>.

234. Приблизно через два місяці після аудиторської місії доповідач від представника Європейського суду аудиторів, що несе відповідальність за розглянутий сектор аудиту, посилає так називаний лист сектора до Служби, де містяться попередні результати аудиту. SAO надсилає цей лист до суб'єкта аудиту. Для відповіді надається два місяці. Національна адміністрація посилає її заперечення до SAO, яка пересилає їх до ЕСА разом з власними спостереженнями, коли вони є. Представлені листи сектора і заперечення ЕСА використовує для підготовки його аудиторських звітів. Заперечення, представлені країнами-членами також розглядаються на зустрічах між Європейським судом аудиторів і Європейською Комісією разом з обговоренням його проектів повідомлень. Ці зустрічі називають "процедурою суперечностей".

235. Як тільки кінцевий варіант тексту узгоджується членами Європейського суду аудиторів, аудиторські звіти разом з відповідями Комісії надаються Європейському парламенту і Раді, що буде прийнято до уваги під час процедури погашення боргів. Звіти ЕСА і відповіді Комісії також публікуються в офіційному журналі Європейського Союзу. На додаток до публікацій звітів в офіційному журналі, ЕСА

---

<sup>24</sup> Політика SAO спостерігати за усіма аудиторськими місіями ЕСА принаймні протягом перших декількох років забезпечує SAO можливість ознайомитися з методами роботи ЕСА і знаходити ідеї для власної аудиторської роботи. SAO також відчуває відповідальність за забезпечення сприятливих умов для початку аудиторської роботи ЕСА в Фінляндії.

<sup>25</sup> Глава 8 надає інформацію про обсяг аудиторської роботи SAO щодо фондів Європейського Співтовариства у Фінляндії.

посилає їх його національним відповідникам для інформації. Державна служба аудиту практикує надсилати фінську версію будь-якого спеціального звіту, посланого до ЕСА, за винятком звіту в підтримку підтвердження надійності (SOA, але тут вживається французьке скорочення DAS щоб читач не переплутував її із SAO, Державною службою аудиту Фінляндії), до відповідного національного владного органа для інформації. Це робиться без огляду на той факт, що повідомлення також видані в офіційному журналі. Стосовно щорічного звіту ЕСА і спеціального звіту в підтримку DAS, служба вважає цю практику непотрібною, тому що адміністративні органи мають у їхньому розпорядженні офіційний журнал і, ймовірно, звернуть увагу на ці звіти так чи інакше. Міністерство фінансів прохає адміністративні органи надавати їхні коментарі щодо щорічного звіту, а DAS звітує міністерству фінансів протягом місяця після їхньої публікації. Міністерство фінансів використовує коментарі при підготовці позиції уряду до звітів. Урядові представники можуть висловити позицію в Раді під час процедури списання боргів.

## **8. Питання зустрічей зв'язку**

236. Зустрічі вищих аудиторських установ ЄС мали справу з процедурами, що керують зв'язком між національними аудиторськими установами і Європейським судом аудиторів; об'єднаними аудитами NAIs і Суду; скоординованими чи паралельними аудитами двох чи більше SAIs; керівними принципами аудиту ЄС; сертифікацією рахунків гарантійним сектором EAGGF; наглядом за державними придбаннями; статтями 92 і 93 Угоди про Утворення ЄС; умовами збору і аудиту податку на додану вартість при торгівлі в межах Співтовариства; підтвердження надійності рахунків (SOA чи DAS – французькою мовою); пропозиціями до міжурядової конференції про зміни умов ЕСА; координацією аудиторських відвідувань; перевіркою застосування маастрихтських параметрів державного дефіциту і державного боргу; введенням в обіг євро; співробітництвом з NAIs "третіх" країн чи країн, що не є членами ЄС.

### **8.1. Процедури зв'язку**

237. Процедури для зв'язку між національними аудиторськими установами і Європейським судом аудиторів були на порядку денному з 1978 р. Оскільки Фінляндія вступила до Європейського Союзу, Служба також обговорила з ЕСА процедури, яких потрібно дотримуватися стосовно до Фінляндії на двосторонній основі. Не було ніяких конкретних проблем двостороннього порядку. У листопаді 1996 р., Контактний Комітет засновує робочу групу, щоб готувати пропозиції про принципові рішення щодо процедур зв'язку. Крім вивчення процедур аудиторських місій, особливими задачами робочої групи є дослідження будь-яких проблем, що виникають в результаті співробітництва між NAIs і ЕСА (включно з проблемами стосовно до DAS), а також можливості для використання результатів аудиту аудитора-партнера, обговорення ролі посадових осіб ISN, призначених на цю посаду NAIs Судом на два роки, поліпшення координації аудиторських відвідувань і процедур для представлення щорічного звіту ЕСА.

### **8.2. Об'єднані аудити**

238. Об'єднані аудити національних аудиторських установ і Європейського суду аудиторів стоять на порядку денному з 1978 р. На початку 90-х рр., вищі аудиторські установи восьми країн-членів виконували об'єднані аудити з ЕСА. Ці аудити стосувалися заходів щодо реструктурування риболовецьких флотів

Співтовариства, допомоги для інвестування в обробку і маркетинг продукції рибальства і водного господарства, організації спільного ринку свинини, та ПДВ в торгівлі в межах Співтовариства. Стосовно до отриманого в об'єднаних аудитах досвіду, збори Контактного Комітету 1995 року запропонували, що об'єднані аудити повинні покривати інші сектори, такі як Структурні фонди, політику по охороні навколишнього середовища, допомоги країнам, що не є членами ЄС, й обчислення ВВП. Збори звернулися з проханням до службовців зв'язку зібрати матеріали для проекту багаторічної програми об'єднаних аудитів. У результаті цього прохання національні аудиторські установи і ЕСА поміняли свої програми аудиту і на зборах службовців зв'язку обговорили перспективи визначення галузей, в яких проведення об'єднаних аудитів принесло б кращі результати, ніж аудит, проведений тільки одним органом. У листопаді 1996 р., Контактний Комітет попросив робочу групу, що була заснована для дослідження процедур зв'язку, включити об'єднані аудити до кола питань, які розглядатимуться в майбутньому. Державна служба аудиту поки що не проводила об'єднаних аудитів з ЕСА.

### ***8.3. Скоординовані і паралельні аудити***

239. Аудити, що проводяться двома чи більше вищими аудиторськими установами скоординовано чи паралельно, як і об'єднані аудити, стоять на порядку денному з самого початку. Скоординовані і паралельні аудити є менш інтенсивними формами зв'язку, ніж об'єднані аудити під об'єднаним керуванням і з метою створення об'єданого аудиторського звіту. Скоординовані аудити, проводяться двома чи більше аудиторськими установами на одному об'єкті, з використанням тієї самої методології й одночасно, але в різних місцях і з застосуванням незалежних методів звітування. Паралельні аудити виконуються одночасно на одному об'єкті, але без ніяких формальних домовленостей щодо координації їх методології. Державна служба аудиту брала участь у скоординованому аудиті щодо міжнародного обміну інформацією з прямого оподаткування в країнах-членах Європейського Союзу з 1995 р. SAO також взяла участь в обговореннях перспектив розгортання паралельних аудитів адміністративної діяльності в галузі спільної сільськогосподарської політики (CAP). Згодом SAO почала аудити адміністративної діяльності в CAP.

### ***8.4. Керівні принципи аудиту***

240. Керівні принципи аудиту для ЄС були на порядку денному з 1980р. У 1991 р. Контактний Комітет засновує робочу групу з метою підготовки загальних керівних принципів для використання в аудитах заходів ЄС, заснованих на стандартах, що використовуються INTOSAI, міжнародною організацією вищих аудиторських установ. Робоча група підготувала десять проектів стандартів: планування аудиту, достовірність аудитів і підхід, оцінка внутрішнього аудиту і перевірка відповідності, документація, гарантія якості, матеріальність і ризик, аудиторська вибірка, звітування, неточності і використання роботи інших аудиторів і експертів. Ще п'ять проектів стандартів усе ще знаходяться в процесі підготовки. Десять проектів керівних принципів, що були підготовлені, оцінюються в SAO. Їхня придатність до використання буде окремо оцінена з точки зору як аудиту адміністративної діяльності, так і фінансового аудиту. SAO має намір використовувати результати цього оцінювання у власних інструкціях і забезпечувати зворотний зв'язок щодо проектів стандартів з об'єднаною робочою групою з їх розробки.

### **8.5. Сертифікаційні органи**

241. Аудит гарантійного сектора EAGGF був на порядку денному з 1980 р. На зустрічі 1995 р. відбувся обмін інформацією з організації задач сертифікаційного органа гарантійного сектора EAGGF в кожній країні-члені. Умови, що керують сертифікаційним органом є у Статті 3 постанови Комісії (ЄС) номер 1663/95, а також постанови Ради (ЄЕС) номер 729/70. Комісія інтерпретувала її вимоги, маючи на увазі, що одиниця внутрішнього аудиту органа, що виконує функції платіжного агентства для платежів EAGGF, звичайно не повинна забезпечувати функції сертифікаційного органа. Ця інтерпретація Комісії заснована на точці зору, що ті країни-члени, у яких система внутрішнього контролю була встановлена на децентралізованій основі, повинні створити централізований орган внутрішнього аудиту, купити цю послугу у приватної фірми, або просити національний заклад зовнішнього аудиту взяти відповідальність з цього питання.

242. Нідерланди, Данія, а також, з деякими обмеженнями, Німеччина й Австрія, здається, відстояли інтерпретацію, що краще враховує розходження між національними системами управління, з огляду на те, що вони організували легалізацію рахунків фінансового року EAGGF, починаючи з 16 жовтня 1995 р. до 15 жовтня 1996 р. на основі внутрішнього аудиту органів, що служать платіжними агентствами EAGGF. Інші країни-члени, навпаки, здається, схилиються до інтерпретації Комісії. Фінляндія, Бельгія і Ірландія призначили для виконання задачі приватну аудиторську фірму; Великобританія вибрала службу національного аудиту на підставі конкурентних пропозицій; Іспанія, Люксембург і Португалія мають централізований орган внутрішнього аудиту; Швеція призначила свою службу національного аудиту; Франція організувала ad hoc сертифікаційне правління під головуванням колишнього члена французького Суду аудиторів. Все ще не з'ясовано лишається ситуація (щодо Державної служби аудиту) в Італії і Греції.

243. Міністерство сільського господарства і лісівництва запитали SAO 15 травня 1995 р. чи бажала б вона діяти як сертифікаційний орган. Служба дала міністерству 2 червня 1995 р. після аналізу доступної інформації негативну відповідь. Пояснення відмови було простим: сертифікаційний орган – інструмент Комісії для виконання загального бюджету ЄС. Тому обов'язки сертифікаційного органа за своїм характером є внутрішнім аудитом. Як національному аудиторському закладу на рівній підставі з ЕСА, Державній службі аудиту слід мати змогу ревізувати сертифікаційний орган зовні, аналогічно тому, як це робить ЕСА, і SAO не може бути об'єктом аудиту ЕСА, ні його основного об'єкта аудиту, Комісії. Крім того SAO цікавиться питанням, чи інтерпретація закладів ЄС, згідно зі статтею з розпорядження Комісії 1663/95, є цілком відповідною до організаційної автономії країн-членів.

244. У своєму листі від 2 червня 1995 р. SAO запропонувала міністерству сільського господарства своє бачення проблеми організації задач сертифікаційного органа гарантій EAGGF – зміцнення організації внутрішнього аудиту міністерства таким чином, щоб Комісія могла ухвалити його як сертифікаційний орган. Міністерство, однак, віддало перевагу приватній аудиторській фірмі. Організація легалізації рахунків гарантій EAGGF, може все-таки стати принциповим рішенням для всієї національної системи нагляду, якщо плани Комісії будуть реалізовані відповідно до розширеного спектра принципів, яких слід

дотримуватися у процедурі проведення розрахунків гарантійного сектора EAGGF, включно з Структурними фондами і традиційними власними ресурсами.

#### **8.6. Державні закупівлі**

245. Нагляд за державними закупівлями був на порядку денному з 1991 р. У листопаді 1996 р., Контактний Комітет заснував робочу групу, щоб розглянути переміщення директив Співтовариства про державні закупівлі на національний закон і оцінити роль і контрольні методи SAIs в цій сфері. SAO бере участь у діяльності робочої групи. SAO призначила відповідальну особу, чие завдання полягатиме в участі у робочій групі і слідуванні за питаннями щодо державних надходжень. Державним закупівлям може бути надано увагу в деяких із триваючих фінансових аудитів SAO. Служба також почала аудит адміністративної діяльності з державних закупівель в сфері охорони здоров'я. Потреба в подальшому аудиті буде оцінена на основі аудиторської роботи й інформації, зібраної під час здійснення перевірки виконання<sup>26</sup>, а також водночас з поступом у діяльності робочої групи.

#### **8.7. Статті 92 і 93 Угоди про створення ЄС**

246. Статті 92 і 93 з Угоди про створення ЄС були на порядку денному з 1992 р. Ці статті визначають межі і процедури ліцензування, згідно з якими державне управління країн-членів може надавати допомогу деяким підприємствам і галузям виробництва. Робоча група, заснована Контактним Комітетом, в даний час досліджує роль SAIs в перевірці реєстраційних процедур державної допомоги, процедури призупинення і правильного надання допомоги після схвалення Комісією. Робоча група випустила два проміжних звіти, а її кінцевий звіт повинен бути закінченим у 1997 р. У січні 1996 р. SAO заснувала свою власну робочу групу, що складається з двох голів аудиту дослідження організації аудиту і експертних заходів в межах SAO, зв'язаних зі статтями 92 і 93 Угоди про створення ЄС. На основі звіту робочої групи (використовувані ресурси: 5–10 робочих днів), SAO призначила аудиторську групу, щоб контролювати проблеми у цій сфері. Потреба в національних аудиторських заходах оцінювалася на основі інформації, зібраної під час роботи цієї групи. Згодом SAO почала аудит адміністративної діяльності з цієї теми.

#### **8.8. ПДВ у торгівлі в межах Співтовариства**

247. Умови для збору і аудиту ПДВ в торгівлі в межах Співтовариства були на порядку денному з 1993 р. Робоча група, заснована Контактним Комітетом, зараз досліджує співробітництво між країнами-членами щодо запобігання шахрайству з ПДВ в торгівлі в межах Співтовариства. Робоча група випустила два проміжних звіти: "Контроль ПДВ в торгівлі в межах Співтовариства " і " Дія проміжних домовленостей і перехід до кінцевих домовленостей щодо ПДВ в торгівлі між країнами-членами ". Кінцевий звіт робочої групи повністю буде закінчений в 1997 р. У січні 1996 р. SAO засновує свою власну робочу групу з двох

---

<sup>26</sup> SAO наглядає за адміністрацією, використовуючи свій персонал, щоб забезпечити належний вибір теми аудиту виконання роботи за щорічним планом аудиту. Оскільки сфери дій після проведення аудиту широкі, а ресурси для нагляду за ними дещо обмежені (два тижні/рік/ аудитор виконання роботи), реальне вивчення багатьох питань відбувається після того, як вони були внесені до плану аудиту. Мета техніко-економічного обґрунтування – установити, чи було початкове враження про необхідність аудиту вірним чи ні. Якщо початкове враження, виявляється невірним, питання знімається чи до нього підходять з іншого боку (наприклад, звертаючись з ініціативою до адміністративних органів), а не проводиться повний аудит. Так чиниться, щоб уникнути марнування ресурсів.

голів аудиту, щоб досліджувати в межах SAO організацію аудиту й експертних заходів, пов'язаних з ПДВ в торгівлі в межах Співтовариства. На основі звіту робочої групи (використовувані ресурси: 2–3 робочих днів), SAO призначила аудиторську групу, щоб контролювати проблеми, що виникають у цій сфері. Згодом SAO розпочала аудит адміністративної діяльності з ПДВ. Головний предмет занепокоєння аудиту це стан торгівлі в межах Співтовариства, але аудит може стосуватися і проблем, пов'язаних з цим. Потреба в подальших контрольних заходах буде оцінена на основі аудиту й інформації, зібраної під час роботи цієї групи.

#### **8.9. Підтвердження надійності рахунків**

248. Підтвердження надійності рахунків (DAS) було на порядку денному з 1993 р. ЕСА забезпечує Європейський парламент і Раду щорічним підтвердженням як надійності рахунків (звіт про загальні доходи і витрати та баланс), так і законності і правильності трансакцій. Ці трансакції перевіряються за допомогою статистичних методів здійснення вибірки. Оскільки більшість бюджету Співтовариства керується на рівні країн-членів, аудит трансакцій часто веде саме до них. З цього випливає, що багато аудиторських відвідувань ЕСА пов'язаних з основними угодами, спрямовані до країн-членів. Для зменшення числа аудиторських місій до країни-члена без загрози надійності підтвердження ЕСА прагне отримувати можливість використання результатів аудитів національних аудиторських установ.

249. Команда підтвердження надійності Європейського суду аудиторів відвідала NAI кожної з країн-членів, щоб визначити юридичні, методологічні чи практичні обмеження до співробітництва і можливі форми конкретного співробітництва. ЕСА оголосив свою готовність починати двосторонні експериментальні проекти для співробітництва з тими національними аудиторськими установами, що бажають це робити за розкладом, що дозволило б використати результати аудиту в підтвердженні надійності на 1997 фінансовий рік.

250. Державна служба аудиту готує себе до можливої конкретизації співробітництва щодо підтвердження надійності, наприклад, оцінюючи проект керівних принципів для використання під час аудиту дій ЄС, вивчаючи методи і результати роботи ЕСА, контролюючи відповідь, яку DAS одержує в Співтоваристві й в інших країнах-членах в руслі розвитку подій співробітництва між ЕСА і іншим NAIs стосовно DAS. Конкретизація співробітництва залежить від результату можливих подальших переговорів між SAO і ЕСА.

#### **8.10. Міжурядова конференція**

251. Пропозиції до Міжурядової конференції щодо змін до інструкцій управління Європейським судом аудиторів були на порядку денному з 1995 р. У звіті, наданому у травні 1995 р. до конференції міжурядової групи відображення, ЕСА висловився, між іншим, що йому слід надати право, у випадку будь-якого порушення його прав і прерогатив, звертатися безпосередньо до Європейського суду. Після обговорення в Контактному Комітеті, ЕСА роз'яснив свою первісну пропозицію президії Ради, що право ЕСА звертатися до Суду слід обмежити судовим позовом проти органів Співтовариства чи національних агентств, яким доручено керувати фондами Співтовариства.

252. У листі від 23 травня 1996 р., національні аудиторські установи країн-членів також висловили їхні погляди щодо пункту № 122 меморандуму конференції міжурядової групи відображення і щодо пункту № 22,3 резолюції, схваленого Європейським парламентом 13 березня 1996 р., відповідно до яких NAI мають бути зобов'язані до виразного співробітництва з Європейським судом аудиторів, особливо в зв'язку з підтвердженням надійності. З точки зору парламенту, відповідальність за підтвердження надійності лежить на Європейському суді аудиторів і участь національних аудиторських установ найбільш доречна на принципах добровільності. За пропозицією Президента ЕСА, думку NAI було представлено до уваги голови ради, голови бюджетного контрольного комітету Європейського парламенту і спеціального уповноваженого, відповідального за бюджетні справи<sup>27</sup>.

### ***8.11. Координація аудиторських відвідувань***

253. Координація аудиторських місій була поставлена на порядок денний у 1996 р. У 1995 р. ЕСА здійснив 243 аудиторські місії в країнах-членах. Аналогічних відвідувань Комісії було 492, тобто приблизно вдвічі більше. Протягом років країни-члени критикували ЕСА і Комісію за неналежне координування їхніх місій. Через це вищезгадані заклади оголосили, що вони почнуть координувати їхні аудиторські програми. Поточні періоди планування, приблизно чотирьохмісячні, були замінені щорічним плануванням. Після складення попередніх планів (серпень), будуть улаштовані координаційні зустрічі (вересень–листопад), після чого плани будуть виправлені і підтвержені (листопад–грудень). На додаток до цього, поліпшиться обмін аудиторськими звітами, буде досягнута більша послідовність методології аудиту, приділятиметься увага наданню відповідних даних для ясного аудиторського розслідування впродовж всього шляху аж до кінцевого бенефіціанта.

254. Також були здійснені зусилля для залучення органів, відповідальних за координування національного внутрішнього контролю, до координаційного проекту, розпочатому з ініціативи Комісії, тобто міністерств фінансів у північних країнах-членах і централізованих внутрішніх одиниць внутрішнього контролю – в південних. Проект Комісії не торкається самих державних служб аудиту.<sup>28</sup> Однак SAO підготовлена, щоб брати до уваги плани аудиторських місій і звітів Комісії при плануванні власних дій так, як вона це робить стосовно до планів і звітів ЕСА і національного внутрішнього контролю. SAO також представила свою щорічну програму роботи в ЕСА.

---

<sup>27</sup> Через ці комунікації SAO природно пробувала залишатися інформованою про події у IGC і сама інформувати міністерство фінансів, коли це можливо.

<sup>28</sup> До деяких документів SEM 2000/3 і проектів протоколів Комісія включила національні еквіваленти ЕСА, чия участь була б бажана при організації об'єднаної щорічної програми аудиту національними і наднаціональними аудиторськими службами. Пункт Р резолюції щодо SEM, схвалений Європейським парламентом 15 листопада 1996 р., здається, співпадає з вищезгаданим бажанням Комісії. SAO визнає потребу поліпшити координацію всіх аудиторських відвідувань стосовно до фондів ЄС і цінує відповідні зусилля закладів Співтовариства. Та оскільки ідея створення об'єднаної щорічної програми усіх внутрішніх і зовнішніх аудиторських органів Співтовариства і країн-членів, відповідно до концепції SAO, є проблематичною і з організаційної і практичної точок зору, SAO, принаймні протягом часу свого існування, схиляється скоріше до проведення координаційних заходів за власною ініціативою, ніж до боротьби за участь у спільному плануванні. Щодо умов такої самокоординації стосовно до інших аудиторських служб, SAO вважає проблемою нестаток систематичного потоку інформації від Комісії до неї про контрольні відвідування Комісії і результати цих відвідувань. Про дії, здійснені SAO щодо цієї проблеми, див. розділ 5.



## **8.12. Інші справи**

255. Перевірка застосування маастрихтських параметрів до державного дефіциту і державного боргу стоїть на порядку денному з 1996 р. Значення введення євро для NAIs, а також співробітництво з NAIs третіх країн постало на порядку денному з 1997 р. Контактний Комітет поки що не прийняв ніяких рішень щодо цих питань. SAO вважає, що ці питання мають бути вивчені й обговорені далі, поки не буде отримана корисна інформація.

## **9. Власні аудиторські заходи**

### **9.1. Принцип еквівалентного аудиту**

256. SAO перевіряє трансферти фондів між Фінляндією і Європейським Співтовариством до того ж самого ступеня і згідно з тими самими принципами і процедурами, як і національні фонди. За статтею 5 і першим параграфом статті 209 Угоди ЄС, країни-члени зобов'язані захищати фінансові інтереси Співтовариства так само ефективно, вони захищають їх власні фінансові інтереси. Здійснення належного нагляду за фондами Співтовариства становить спільний інтерес країн-членів.

257. SAO перевіряє також національну підготовку і виконання рішень ЄС так само, як підготовку та виконання національного рішення. У Раді та в комітетах і в робочих групах Комісії країни-члени беруть участь у підготовці законодавства для фінансового керування і фінансового контролю Співтовариства, віднайдення рішень для програм, загального бюджету Співтовариства тощо, які мають наслідки для національного бюджету. Країни-члени несуть відповідальність за дотримання на національному рівні закону Співтовариства і його належного практичного застосування. Невиконання зобов'язань може призвести до відповідальності за збитки для приватних осіб чи до накладення санкцій закладами Співтовариства.

### **9.2. Фінансовий аудит**

258. Фінансовий аудит Державної служби аудиту є щорічним і охоплює кожну службу бухгалтерського обліку держави. В його ході досліджується законність фінансового управління і узгодження з бюджетом; доречність внутрішнього контролю; надійність бухгалтерії й іншого обліку; правильність кінцевих звітів агентств, а також державних агентств; точність і адекватність кінцевої інформації, наданої в щорічних звітах. Фінансовий аудит займає приблизно 45 днів службовця.

259. На рівні служби бухгалтерського обліку приватних осіб, фінансовий аудит зосереджено на обов'язкових і ризикованих питаннях в кожному підсекторі фінансової перевірки. Деякі заходи, необхідні для ЄС, містять загрозу в разі зневаги до них, відповідальності за збитки; скорочення, припинення і скасування допомоги; компенсація; чи інші санкції, що накладаються ЄС за рахунок національного бюджету. Однак, слід зберігати відчуття міри при оцінці цих ризиків.

260. В рахунках приблизно двох третин від ста офісів бухгалтерського обліку держави у 1995 р. містяться пункти щодо фондів ЄС. Вони перевірялися з використанням тих самих процедур, що і для внутрішніх фондів. Коли при фінансових аудитах надається інформація відносно державної бухгалтерії й іншого бухгалтерського обліку, кінцевих звітів і внутрішнього контролю в кожній службі бухгалтерського

обліку, є такою, що узгоджується з головними настановами щодо бюджету і його використання, то й внесок, зроблений для усунення можливих помилок і дефіцитів, вигоди, що досягаються у такий спосіб, стосується не тільки управління національних фондів, але також і управління фондами ЄС.

261. Спостереження, висновки і рекомендації, зроблені під час щорічного аудиту 1995 фінансового року, доведені до відома національної влади і парламентських державних аудиторів. Керівництво ще не спромоглося до виконання усіх вимог ЄС навіть за обставин наявності деякого позитивного розвитку. SAO надає особливого значення внеску керівництва кожної служби бухгалтерського обліку у виправлення ситуації.

262. SAO провела приблизно 70 фінансових аудитів у процесі підготовки служб бухгалтерського обліку, які керували фондами ЄС протягом 1996 фінансового року. SAO надішле звіти на основі своїх аудитів до національної влади і до парламентських державних аудиторів навесні 1997 р.

### *9.3. Аудит адміністративної діяльності*

263. Аудит адміністративної діяльності Державною службою аудиту має одноразовий характер і здійснюється в сферах, що торкаються кількох партнерських об'єктів; дій, що стосуються адміністрації; певної задачі, що виконується конкретним адміністративним сектором, органом чи одержувачем державної допомоги; державних фондів поза державним бюджетом; державних підприємств чи акціонерних компаній, у яких держава сама чи разом з державною компанією контролюють половину голосів. Аудит адміністративної діяльності досліджує економічність, ефективність і результативність виконання задач, а також несподівані наслідки; надійність і адекватність зовнішньої інформації про результати, правильність обґрунтувань при визначенні цілей; оперативність контролю, системи оцінки і подальших заходів; законність адміністративних задач і відповідність цілям відповідність до бюджету. Аудит адміністративної діяльності потребує приблизно 230 днів службовця, в тому числі 10–60 днів – для техніко-економічного обґрунтування.

264. Теми аудиту адміністративної діяльності відбираються на основі матеріальності і ризику в усіх галузях державних фінансів. Пропозиції про теми щодо доходів і витрат в межах сфери впливу ЄС розглядаються як інші пропозиції<sup>29</sup>

265. Теми, пов'язані з ЄС, можуть бути відібрані не тільки через вищезгадані ризики, але також і тому, що керівним органам ще не до кінця зрозуміло, що гроші на фінансові платежі з бюджету Європейського Співтовариства були також зібрані з фінських громадян і об'єктів як податки і збори. Ні принцип додавання, ні складна система, що побудована для управління фондами ЄС, імовірно, не заохотять економність витрат влади. Наглядові служби Співтовариства, з свого боку, можуть мати тенденцію

---

<sup>29</sup> SAO бореться за концентрацію аудиту виконання роботи на небезпечних областях, що мають помітне пряме чи непряме економічне значення. Щоб гарантувати належний вибір об'єктів, SAO підтримує контакти з ключовими групами інтересу, залученими до спрямування і контролю державних фінансів і наглядає за адміністративними заходами за допомогою свого повного персоналу. Пропозиції тем для нового аудиту виконання роботи надходять від аудиторського штату і старшого керівництва. Від фінансових аудиторів очікується постановка питань вигідності, виявлених під час їхньої роботи. Штат аудиторів виконання роботи розглядає їхні контрольні файли і післяаудиторські заходи та готує пропозиції. Приблизно 200 ідей виникає щорічно, приблизно 10-15 відсотків яких схвалюються і досягають стадії техніко-економічного обґрунтування (цитата з публікації "Державний аудит і звітність, " NAO Великої Британії, 1996 р.).

розглядати цілі Співтовариства як значною мірою зрозумілі і надавати більшість уваги процедурам і правильності дій, а не створенню бази для установлення мети, вигідності і можливих несподіваних ефектів втручання Співтовариства в його основний об'єкт інтересу.

266. Поки SAO внесла до плану перевірок 20 аудитів адміністративної діяльності на теми, пов'язані з ЄС. Одинадцять з них торкнулися фондів ЄС, а дев'ять – національних фондів, що зазнають впливу ЄС. Теми, пов'язані з ЄС, перевірялися згідно з тими самими принципами і процедурами, що й інші.

267. Три аудити адміністративної діяльності чи пов'язаних з фондами ЄС були вже закінчені: проект державного бюджету (аудиторський звіт № 2/97); підготовка, фінансування і виконання Структурного фонду програми 6 у Фінляндії (аудиторський звіт № 5/97); використання регіональних фондів розвитку (публікація фінансової контрольної одиниці). Було проведено чотири аудити національних фондів, підлеглих непрямому впливу ЄС, а саме: розгляд справ ЄС у фінській національній адміністрації (аудиторський звіт № 8/96); субсидування навчання підприємців малого і середнього бізнесу під час економічного спаду (аудиторський звіт № 7/96); акцизний збір (аудиторський звіт № 14/96); контроль харчових продуктів (аудиторський звіт № 3/97). Спостереження, висновки і рекомендації, зроблені під час семи аудитів, представлені до уваги національної влади і парламентських державних аудиторів.

268. У процесі підготовки перебувають вісім аудитів адміністративної діяльності, що стосуються фондів ЄС: використання національних фондів і фондів ERDF для сприяння забезпеченню зайнятості згідно з цілями 6 і 2; вивчення № II умов систем державних субсидій; надання, нагляд і керування допомогою від регіональних фондів розвитку нагляду за нею та керування; контроль проектів, що фінансуються різними адміністративними органами, особливо в північній Фінляндії; загальна сільськогосподарська політика; виконання і операційність програми Європейського соціального фонду, мета 3; інформація системи передачі платежів Структурного фонду; заходи щодо підтримки рибальства.

269. Очікується п'ять аудитів адміністративної діяльності, котрі стосуються національних фондів, які знаходяться під впливом ЄС: скоординований аудит міжнародного обміну інформацією, що має відношення до прямого оподаткування в країнах-членах ЄС; системи планування і фінансування будівництва доріг; державна допомога, що підпадає під Статті 92 і 93 Угоди ЄС; державні контракти в галузі охорони здоров'я операційне ведення статей витрат і доходів з ПДВ.

## **10. Запобігання шахрайству**

270. Одна з цілей заходів SAO полягає в попередженні випадків шахрайства в управлінні державними фінансами. Запобігання шахрайству насамперед є справою фінансового аудиту. Постійна увага приділяється також аудитам адміністративної діяльності, вивченню ступеня схильності адміністративної системи і системи субсидій до шахрайства, а також діями владних структур, спрямування на їх запобігання і розслідування. З іншого боку, запобігання, виявлення і розслідування конкретних випадків шахрайства не є завданням SAO. Це компетенція адміністративних органів, поліції й інших органів попереднього розслідування.

271. Час від часу окремі випадки шахрайства впливають під час аудитів SAO. Пропозиції і петиції<sup>30</sup> до SAO також часто містять інформацію про незаконні дії державних службовців. SAO повідомляє зацікавлений державний орган, заклад, підприємство чи загальний наглядовий орган про зловживання службовим становищем, що стали очевидними під час її перевірки. Якщо проінформована сторона не виявляє намірів вирішувати питання, або коли йдеться про злочинне порушення, SAO вживає заходи щоб висунути обвинувачення винним у шахрайстві. SAO також перевіряє, щоб ревізована сторона вживала заходи щодо сплати компенсації державі за можливі збитки. SAO має спеціальну одиницю для розслідування петицій і допомоги в розслідуваннях зловживань службовим становищем, виявлених під час аудитів.

272. Країни-члени ЄС зобов'язані повідомити Комісію про неправильне використання фондів Співтовариства. Адміністративні органи Фінляндії повідомили Комісію про 14 таких випадків у 1995 р. Дванадцять з них стосувалися традиційних власних ресурсів. В основному це були неправильні митні декларації. Два інших повідомлення стосувалися витрат гарантійного сектора EAGGF. Помилки були помічені в заявах двох фермерів про надання субсидій. Так як ніякі субсидії не були оплачені помилково, не було ніякої потреби в будь-яких компенсаційних заходах. Шахрайства в зв'язку з транзитом, які було виявлено у 1996 р., становили приблизно 15 млн марок<sup>31</sup>.

273. До державного декрету про аудит було додано новий розділ 18a (№ 733 1996 р.), відповідно до якого треба сповістити SAO про будь-яке зловживання службовим становищем, що спостерігається у керованих органами державної влади фондах чи закладах. Ця стаття набула чинності 1 листопада 1996 року.

274. В державному декреті про аудит в 1990 р. подібна стаття фактично була анульована. SAO запропонувала вилучити статтю з державного декрету про аудит і внести до статуту більш загального типу, наприклад, бюджетний закон чи декрет про бюджет. Дійсно, проста стаття в маловідомому статуті організації ніколи не приводила до практики повідомлення, а державний закон про аудит забезпечує SAO загальними повноваженнями звертатися з проханням до влади про надання будь-якої інформації, що придатна так чи інакше для перевірок SAO. З іншого боку, було помічено, що конкретна стаття була кращою, ніж загальне положення. Однак, тільки перша частина пропозиції SAO була здійснена.

275. Тому в 1996 р. SAO запропонувала повернути статтю до державного декрету про аудит поки не настане слухна година для перенесення її до статуту загальнішого типу. SAO не тільки бажала підтримати життєздатність ідеї про автоматичну процедуру повідомлення, але й вважала, що стаття, навіть у державному декреті про аудит, забезпечила б додаткову підтримку звички органів влади повідомляти SAO

---

<sup>30</sup> Петиція - письмове прохання про розслідування з ім'ям прохача, адресованого SAO. Будь-хто може подати петицію. Немає ніякого рекомендованого терміну у який треба подати петицію. SAO одержує приблизно 50 петицій на рік. Петиція – публічний документ. Вона не завжди веде до розслідування, але SAO потрібно відповісти на петицію. (Див. також виноску 13 до внесеного у Додаток 3.)

<sup>31</sup> До шахрайства транзитів належить, наприклад, контрабанда сигарет. Щодо цифр неточностей, офіційно повідомлених Фінляндією в 1996 р., читачам рекомендовано звертатися до щорічного звіту за 1996 р. Комісії по боротьбі проти шахрайства.

про ті ж самі порушення, що і Комісію. Крім того, поряд з кампанією проти шахрайства Співтовариства, SAO почала одержувати постійні запити від преси про можливі зловживання службовим становищем у державних фінансах і вирішила, що стаття, якщо до неї буде додано доречні умови, могла б надати допомогу в підготовці відповідей на ці запитання.

276. SAO випустила більш точні вказівки з цього питання 11 березня 1997 р. SAO слід повідомляти про потенційні кримінальні порушення, пов'язані з державними субсидіями, що надаються державним органом чи закладом; про потенційні злочинні порушення, пов'язані з державними службовцями, коли порушення стосуються фондів чи власності, якою керує адміністрація чи утворення; про всі порушення влада повинна повідомити Комісію. Повідомлення, як очікується, включатиме короткий опис випадку, оцінку збитків і звіт про заходи, які влада вжила чи збирається вжити внаслідок зловживання службовим становищем. Від органів влади вимагається розробляти проекти повідомлень так, щоб особи, яких вони стосуються, не можна було визначити. Згідно з Законом про файл особистих даних (№ 471 від 1987 р.), SAO не дозволяється реєструвати ні імена, ні номери соціального забезпечення причетних приватних осіб.

277. Навіть якби стаття про повідомлення була б внесена до статуту більш загального типу, то все ще була б потреба доповнити її більш точними вказівками, з більш системним характером. Владі потрібно нагадувати про те, що статтю не обов'язково застосовувати так часто; виконання зобов'язань вимагає звички в утриманні числа повідомлень під контролем; та й важко сказати наперед, про який вид зловживань службовим становищем SAO хоче бути сповіщеною в майбутньому.

## **11. Організація, ресурси і підготовка**

278. Членство Фінляндії в ЄС суттєво не вплинуло на організацію Державної служби аудиту. Організація складається з Генерального аудитора, двох підрозділів аудиту адміністративної діяльності, підрозділу фінансового аудиту, підрозділу внутрішніх служб і спеціального підрозділу. SAO має квоту на 124 посади, з яких 120 були заповнені. Підрозділ аудиту адміністративної діяльності має 62 посади, фінансового аудиту – 43, Генерального аудитора і внутрішніх служб – 14, для спеціальних завдань – 1. Організаційна схема наведена в додатку 4.

279. Голова підрозділу внутрішніх служб (голова планування) діє як службовець зв'язку з ЄС. Одна посадова особа була призначена для допомоги йому. Обоє мають в SAO й деякі інші обов'язки, не пов'язані з ЄС. Підрозділ діє як контактний пункт для ЕСА, SAO, а на практиці – також для міністерства фінансів; готує питання щодо зв'язку; складає різні вимоги, листи і меморандуми у справах ЄС; та поради щодо нього, навчальні і інформаційні послуги для цілої організації. Аудитори несуть відповідальність за збір матеріалів для конкретного аудиту. Аудиторські підрозділи повідомляють адміністрацію про аудиторські відвідування ЕСА; беруть участь у відвідуваннях як спостерігачі; беруть участь у підготовці питань зв'язку; проводять всі аудиторські роботи, пов'язані з фондами ЄС і з національними фондами, підлеглими впливу Співтовариства.

280. Приблизно 10 відсотків операцій Державної служби аудиту стосуються Європейського Союзу. До них належать дії по зв'язку, а також аудити трансфертів фондів між Фінляндією і Європейським

Співтовариством, аудити національних фондів, пов'язаних з трансфертами ЄС, і аудити національних фондів, підлеглих впливу ЄС через законодавство. Оскільки законодавство Європейського Співтовариства частково замінило національне законодавство, а деякі з платежів ЄС замінили національні платежі, додаткові витрати становлять менше 10 відсотків від експлуатаційних витрат SAO чи 2–4 млн марок (5–10 людино-років). Ці цифри треба розглядати як показові, тому що вони не засновані на бухгалтерському обліку вартості. Система бухгалтерського обліку вартості SAO не була розроблена для відокремлення витрат, понесених SAO через членство Фінляндії в ЄС.

281. Державна служба аудиту очікує, що її аудитори матимуть розуміння Європейського Союзу і планів його розвитку, розуміння впливів ЄС у кожній сфері аудиторської відповідальності, знання інструкцій і методів фінансового керування та аудиту трансфертів грошей між Фінляндією і ЄС. Для цього SAO забезпечила письмові матеріали і улаштувала кілька внутрішніх інформаційних брифінгів. Штату також дали можливість взяти участь у різних курсах навчання, що забезпечуються різними навчальними закладами. Курс з законів ЄС був відносно популярним. Крім того, SAO організувала для аудиторів навчальні відвідування до закладів Співтовариства. SAO має також внутрішні групи вивчення англійської і французької мов (1,5 години на тиждень протягом зими). Вони були організовані в зв'язку з приєднанням Фінляндії до ЄС.

**Додаток 1. Закон про права парламентських державних аудиторів і Державної служби аудиту здійснювати аудит деяких трансфертів кредитів між Фінляндією і Європейськими Співтовариствами (17 березня 1995/353)**

**Частина 1**

*Масштаб застосування*

282. Цей закон стосується трансфертів кредитів між Фінляндією і Європейським Співтовариством та контролю і аудиту їх використання. У цьому законі *трансферти кредиту* означають оплату чи заборгованість рахунків та інші зобов'язання держави, муніципалітетів, федерацій муніципалітетів, фінських громад, громад, що працюють у Фінляндії, приходів і інших громад, фондів, інституцій, підприємств й приватних осіб Європейського Співтовариства, а також субсидії, позики, інше фінансування, цінні папери, пільги та інші форми субсидій, направлені до Фінляндії з ресурсів ЄС.

283. Посилання у параграфі 1 на одержувача трансферту кредиту від ЄС будуть означати також посередника й особу, якій одержувач передав ці ресурси.

**Частина 2**

*Компетентність*

284. Парламентські державні аудитори і Державна служба аудиту повинні мати право перевіряти трансферти кредиту, згадані в частині 1, їх використання і контроль, а також, до необхідного для аудиту ступеня, фінансів і дій посередника, кредитора, одержувача і платника трансферта кредиту, або особу, якій одержувач передав ресурси, що були отримані.

285. Парламентські державні аудитори і Державна служба аудиту повинні мати право ревізувати трансферти кредиту, згадані в розділі 1 у приміщеннях одержувачів і відповідальних за оплату; об'єкт перевірки має допомагати аудитору в виконанні завдань. Парламентські державні аудитори і Державна служба аудиту можуть використовувати досвідчених радників під час аудиту.

**Розділ 3**

*Доступ до інформації*

286. Не зашкоджуючи конфіденційності окремих положень, питань і документів, об'єкт перевірки без недоречної затримки має забезпечити парламентських державних аудиторів і Державної служби аудиту необхідною для аудиту інформацією, рахунками, документами і звітами.

287. Парламентські державні аудитори і Державна служба аудиту повинні мати доступ до всієї інформації, документів, інших звітів і копій, що знаходяться у володінні постійних аудиторів цих об'єктів перевірки, коли вони необхідні для аудиту, а також копій меморандумів, протоколів і інших документів щодо дій об'єкта перевірки і складених постійним аудитором.

288. Державні органи, федерації муніципалітетів, муніципалітети, і округи мають надавати парламентським державним аудиторам і Державній службі аудиту офіційну допомогу, необхідну для реалізації права аудиту і доступу, які оговорені в цьому законі, а також забезпечувати їх необхідними для аудиту інформацією, документами й інші звітами щодо об'єктів перевірки.

## **Розділ 4**

### *Конфіденційність*

289. Парламентський державний аудитор, член штату Служби парламентських аудиторів чи Державної служби аудиту, і експерт, згаданий в розділі 2, параграфі 2, не повинні використовувати для власної вигоди, або розкривати будь-яку інформацію, отриману під час виконання обов'язків, про економічну ситуацію, ділові чи професійні секрети чи особисті обставин іншого, чи будь-яку інформацію, яку попрохали зберегти конфіденційною.

290. Не зашкоджуючи дії параграфа 1, можна забезпечувати інформацією і документами:

1. Поліцію чи інші органи, що проводять попередні розслідування, митні органи, прокурорів і суди, для розслідування порушення;

2. Заклади Європейського Співтовариства і інші компетентні органи, коли це потрібно, відповідно до закону Співтовариства.

## **Розділ 5**

### *Відношення до інших законодавчих документів*

291. Статті в інших законах про парламентських державних аудиторів і Державну службу аудиту також стосуються контролю і аудиторських заходів, згаданих у цьому Законі.

## **Розділ 6**

### *Набуття чинності*

292. Цей Закон набирає чинності відповідно до декрету (1 квітня 1995 р.).

293. Заходи, що необхідні для виконання цього закону, можуть бути розпочаті до набуття ним чинності.



## Додаток 2. Аудиторський мандат SAO : законодавча підготовка, пов'язана зі вступом до ЄС

294. Хронологічний опис подій, стосовно розширення аудиторського мандата SAO і питання, чи потрібно регулювати на рівні закону позицію SAO як національного органу зв'язку для ЄСА.

- Червень 1993 р. Національний комітет інтеграції (NIC) рекомендує міністерству фінансів почати готувати його частину пропозиції Державної Ради до закону про вступ до ЄС (1540/94)<sup>32</sup>.

- Вересень 1993 р. Міністерство фінансів просить SAO взяти участь у підготовці Статей 188а–188с Угоди ЄС.

- Листопад 1993 р. Бюджетний підрозділ NIC засновує робочу групу для вивчення заходів щодо складання бюджету і фінансового управління трансфертами фондів між Фінляндією і ЄС. Група проводить попередні експертизи про впливи вступу до ЄС на функції державного аудиту. Виникає питання, які із органів зовнішнього аудиту Фінляндії, PSA чи SAO, повинні діяти як національний орган зв'язку для ЄСА. Відповідно до проекту меморандумів, підготовлених робочою групою, SAO має перейняти зобов'язання органу зв'язку. Можливі потреби врегулювати питання в законі про вступ до ЄС (1540/94) і розширити аудиторський мандат SAO, переглянувши Закон про Державний аудит (967/47), також були обговорені у проекті документів.

- Травень 1994 р. PSA подають запит міністерству фінансів щодо отримання інформації про підготовку до наслідків вступу до ЄС на нагляд за державними фінансами. Міністерство фінансів повідомляє PSA, що з точки зору вищезгаданої робочої групи, SAO повинна діяти як національний орган зв'язку для ЄСА.

- Травень 1994 р. SAO організує робочу групу для підготовки вивчення наслідків вступу до ЄС на SAO. Задача робочої групи полягає в тому, щоб представити оцінку кількісних і якісних результатів вступу до ЄС на всі робочі підрозділи SAO і оцінити можливу потребу переглянути Закон про державний аудит (967/47), щоб гарантувати, що SAO може за всіх обставин діяти як національний орган зв'язку для ЄСА. Термін, визначений для робочої групи ЄС, – кінець жовтня 1994 р.

- Липень 1994 р. У SAO складається враження, що законодавча техніка, обрана для пропозиції Державної Ради до Закону про вступ до ЄС (1540/94), не зможе регулювати роль SAO як національного органу зв'язку для ЄСА. SAO одержує сигнал, що можливо не буде необхідності регулювати питання на рівні закону. Парламент має, однак, бути інформованим, що SAO діятиме як аналог ЄСА і буде забезпечена поясненням.

- Серпень 1994 р. Пропозиція Державної Ради до Закону про вступ до ЄС (1540/94) представлена парламенту. Запропонований закон не містить посилань на порушене питання, але в поясненні до пропозиції вказується, що, оскільки конституційна задача PSA – наглядати за державними фінансами, а відповідна задача SAO полягає в тому, щоб здійснювати їх аудит, SAO є національним органом аудиту, про що згадано в статті 188с Угоди ЄС, і, відповідно, повинна діяти як орган зв'язку з ЄСА.

- Вересень 1994 р. Тим часом, робоча група SAO по ЄС, зайняла позицію, що принцип асиміляції, який впливає зі статті 5 і першого параграфу статті 209 Угоди ЄС (і підтверджений у прецедентному

---

<sup>32</sup> Закон про прийняття деяких постанов Угоди щодо вступу Фінляндії до Європейського Союзу, 8 грудня 1994. № 1540/94 стосується закону, а не пропозиції Державної Ради.

праві Європейського суду) зобов'язує SAO, хоча й в загальних рисах, забезпечувати однаковий захист фондів ЄС і національних фондів. З цієї причини і через потребу гарантувати, що SAO може за всіх обставин діяти як національний орган зв'язку для ЕСА, SAO приходять до висновку, що усі трансферти фондів між Фінляндією і ЄС слід підпорядкувати аудиторським повноваженням SAO, незалежно від того, чи розглядаються фонди як частина державних фінансів, чи ні. Через напружений графік, встановлений парламентом для подання пропозицій про закони, що стосуються вступу до ЄС, SAO відокремлює питання про розширення свого аудиторського мандата від діяльності робочої групи ЄС. З практичних міркувань, SAO вибирає проект окремого закону (353/95)<sup>33</sup> замість перегляду Закону про Державний аудит (967/47). Як постійний секретар робочої групи, зобов'язаний здійснювати підготовку під керівництвом АГ, продовжує термін діяльності робочої групи до листопада 1994 р.

- Жовтень 1994 р. SAO надає свою пропозицію про закон 353/95 до міністерства фінансів після обговорення його з PSA (SAO склала проект відповідних аудиторських повноважень для PSA щодо ролі SAO стосовно фондів ЄС, щоб підтримувати баланс між закладами). Міністерство фінансів передає пропозицію до інших міністерств для коментарів.

- Жовтень 1994 р. Парламентський фінансовий комітет формує свою точку зору відносно пропозиції Державної Ради до Закону про вступ до ЄС (1540/94). Точка зору не містить коментарів для пояснення пропозиції, відповідно до якої SAO діятиме як національний орган зв'язку для ЕСА.

- Листопад 1994 р. Робоча група SAO по ЄС здає кінцевий звіт АГ.<sup>34</sup> Звіт надіслано до служби бухгалтерського обліку для інформації.

- Грудень 1994 р. Парламент приймає Закон про вступ до ЄС (1540/94).

- Грудень 1994 р. Пропозиції Державної Ради до закону 353/95, завершені міністерством фінансів, представлено парламенту. Як і у випадку з пропозиціями до закону 1540/94, у поясненнях до пропозицій до закону 353/95 вважається, що конституційне завдання PSA полягає в тому, щоб наглядати за державними фінансами, а відповідна задача SAO – в здійсненні їх аудиту. SAO – національний орган аудиту, згаданий у Статті 188с. Угоди про ЄС і тому повинен діяти як орган зв'язку з ЕСА.

- Лютий 1995 р. Парламентський фінансовий комітет формує свою точку зору стосовно до пропозиції Державної Ради до закону 353/95. Комітет вважає невідповідною спробою уладнати питання про національний орган зв'язку для ЕСА у поясненнях до пропозиції. Комітет вважає, що дуже бажано, щоб SAO діяла як перший національний орган зв'язку для ЕСА і практично єдиний, і що питання повинне бути вирішено в законі 353/95. Комітет однак заявляє, що PSA збираються діяти як національний орган співробітництва для ВСС Європейського парламенту.

- Березень 1995 р. Парламент приймає закон 353/95.

---

<sup>33</sup>Закон про права парламентських державних аудиторів і Служби державного аудиту здійснювати аудит деяких кредитних трансфертів між Фінляндією і ЄС. 17 березня 1995. № 353/95 відноситься до закону, а не до пропозиції Державної Ради.

<sup>34</sup> SAO використовує загалом 246 робочих днів для діяльності робочої групи і для підготовки законів 353/95 і 1540/94.

### Додаток 3. Примітки 12–21

295. (12) SAO функціонально незалежна від виконавця, але адміністративно підпорядковується Державній Раді і міністерству фінансів. У той самий час вони – об'єкти аудиту SAO відповідно до його конституційної аудиторської задачі. SAO гарантована від зовнішнього втручання в її аудиторські функції і призначення її штату. Президент республіки призначає Генерального аудитора. Той призначає всіх інших посадових осіб. SAO визначає свою щорічну програму незалежно і встановлює свої власні завдання. Ні уряд, ні парламент, що визначає бюджет SAO, не мають повноважень змінити мету, установлену SAO в процесі вироблення бюджету. SAO має повну автономію у плануванні, виконанні і звіті про свою аудиторську роботу. SAO має право доступу до всіх урядових документів і звітів.

296. (13) Громадяни і платники податків не мають прямої контролюючої ролі, але вони можуть висловлювати свої занепокоєння щодо законності і доречності державного фінансового керування, подаючи петиції наглядовим органам (див. також виноску 30). Прямо змінювати рішення через цю процедуру неможливо, але за наявності причин це може призвести, до застосування дисциплінарних чи кримінальних заходів щодо відповідального державного службовця, або процедури анулювання. Громадяни і платники податків можуть природно забезпечувати зворотний зв'язок з членами парламенту і органами влади також менш організованим способом чи особисто через засоби масової інформації. Хоча SAO визнає, що громадяни і платники податків відіграють свою непряму роль в нагляді за державними коштами, все ж вона традиційно вважає, що державна адміністративна система має бути організована таким чином, щоб не заохочувати громадян контролювати один одного. Нагляд за державними коштами – задача державної влади.

297. (14) Парламент здійснює цей контроль головним чином через PSA, до меншого ступеня – через органи правопорядку й деякою мірою також через SAO (звіти PSA містять, на додаток до матеріалів власної роботи PSA і роботи адміністративної влади під наглядом PSA, список перевірок SAO і посилання на зміст деяких з них). На основі звіту PSA, розглянутого разом зі звітом Державної Ради про стан державних фінансів, парламент висловлює свою точку зору щодо того як виконується державний бюджет і управляються державні фінанси, а також як у зв'язку з цим здійснюються пропозиції. Парламентське рішення надається Державній Раді разом зі звітом PSA. Державна Рада, у свою чергу, повинна надати звіт до парламенту про вжиті на основі його рішення заходи. Хоча Державна Рада, як і її міністри, несе відповідальність перед парламентом за законність і доречність своїх офіційних дій, у юридичному сенсі парламент не звільняє її від виконання державного бюджету.

298. Парламент також відіграє роль у контролі національної підготовки до наднаціонального фінансового управління (про концепції фінансового управління див. примітку 10). Прем'єр-міністр має повідомляти парламенту чи компетентному комітету про питання, що обговорювались на зустрічі Європейської Ради. Державна Рада має надсилати спікеру будь-які пропозиції, про які тому стало відомо, для подальших дій, узгодження чи інших заходів, що буде вирішено Радою ЄС, або в іншому разі підпаде під компетентність парламенту. Пропозиція надається на розгляд Великому Комітету, або одному чи кільком спеціалізованим комітетам, що повинні висловити свою думку про неї. Комітети інформовані про

стадію розгляду питання в ЄС і позиції Державної Ради у питанні. В доповнення до вищезгаданих зв'язків Великий Комітет одержує, на запит, або якщо того потребують обставини, звіт від Державної Ради про підготовку питань у ЄС. Державна Рада надіслала Великому Комітету, наприклад, щорічний звіт ЕСА разом зі спеціальним звітом ЕСА на підтримку підтвердження надійності рахунків за 1995 фінансовий рік. Великий Комітет представив питання фінансовому Комітету, що обробив звіти ЕСА і вирішив, що вони не дають підстав для подальших дій з боку комітету.

299. (15) Парламент обирає п'ятьох парламентських державних аудиторів серед своїх членів на чотири роки. Їм допомагають 14 державних службовців. (SAO має 124). Конституційна задача PSA – від імені парламенту наглядати за державними фінансами і контролювати відповідність бюджету (відповідна задача SAO полягає в тому, щоб *ревізувати* державні фінанси і відповідність бюджету). PSA здійснюють ряд інспекційних відвідувань щорічно, а також розсилають щорічну анкету до міністерств і фінансують науково-дослідну роботу. PSA потрібно надати свій щорічний звіт парламенту до кінця року після бюджетного року, що наглядається. Звичайно їх звіт є єдиним, хоча не виключаються окремі звіти. Про наглядові повноваження PSA щодо грошових потоків між Фінляндією і ЄС див. Закон 353/95.

300. (16) Канцлер правосуддя наглядає за дотриманням закону і виконанням обов'язків державних органів таким чином, що законні права особистості не порушуються. В центрі уваги канцлера – нагляд *ex ante* Державної Ради і нагляд *ex post* інших органів влади і державних службовців. Іноді він торкається питань, пов'язаних з державним фінансовим керуванням. Канцлер представляє щорічний звіт президенту і парламенту. Йому допомагають приблизно 30 державних службовців.

301. (17) Парламентський Омбудсман наглядає за органами влади, а також державними службовцями та іншими особами, що виконують державні обов'язки, щоб гарантувати, що вони дотримуються закону і виконують свої зобов'язання. Омбудсман приділяє увагу нагляду *ex post* за органами влади і державними службовцями. Іноді Омбудсман торкається питань, пов'язаних з державним фінансовим керуванням. Омбудсман надає щорічний звіт до парламенту. Йому допомагають приблизно 30 державних службовців.

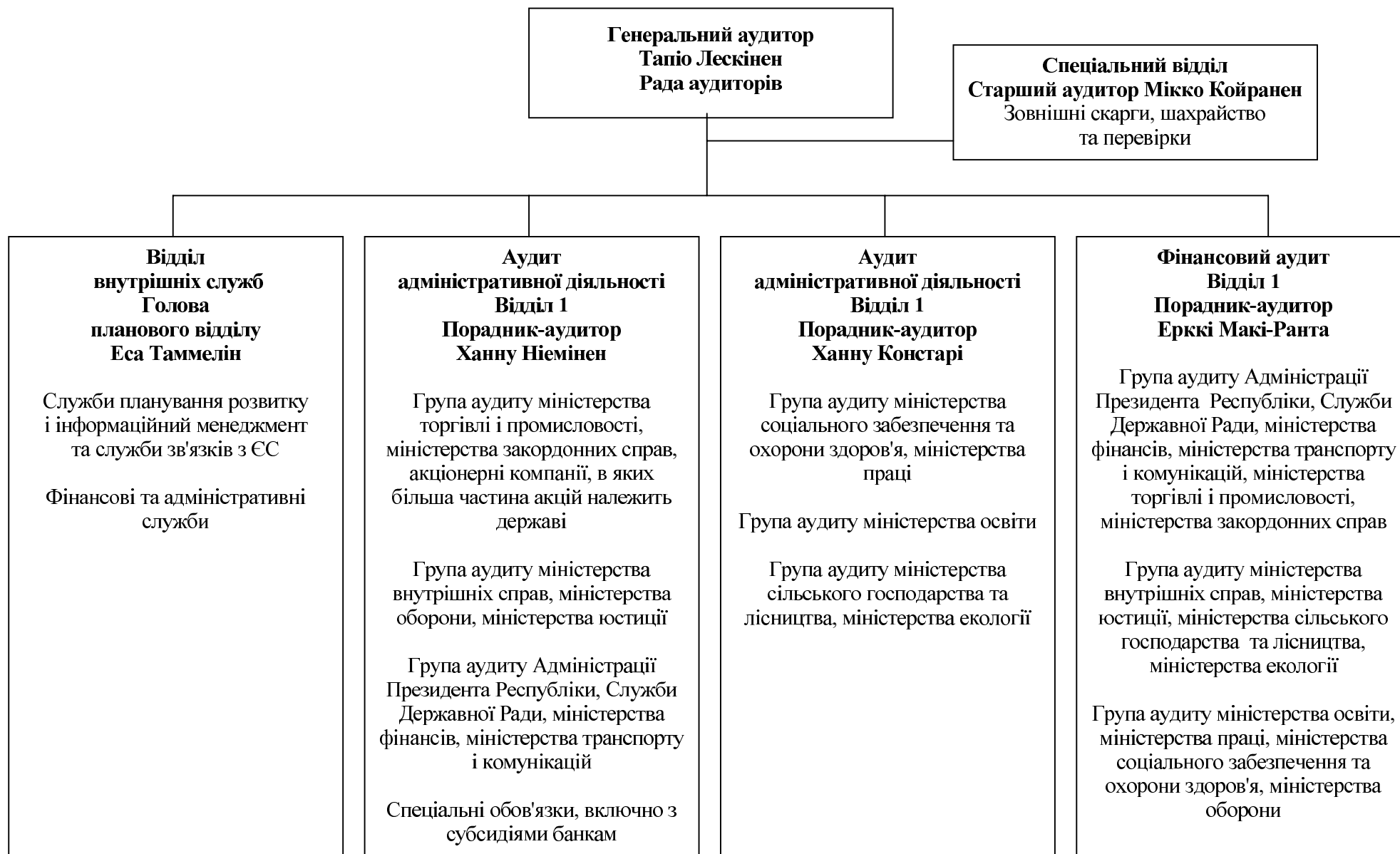
302. (18) Європейський парламент здійснює непрямої нагляд за країнами-членами через Комісію і ЕСА. Крім того, Стаття 138с Угоди про ЄС забезпечує його повноваженням розпочати розслідування, що можуть стосуватися також органів влади країн-членів. Див. також Рішення Європарламенту, Ради і Комісії від 6 березня 1995 р. про детальні положення, що керують здійсненням права Європарламенту на розслідування.

303. (19) У Раді країни-члени опосередковано контролюють одна одну через Комісію і ЕСА. Крім того, їхні посадові особи мають можливість брати участь як спостерігачі на місці перевірок Комісії в інших країнах-членах, щоб захищати фінансові інтереси Співтовариства від шахрайства й подібних порушень. Участь підлягає узгодженню з зацікавленою країною-членом. Див. статтю 6 (2) Постанови Ради 2185/96.

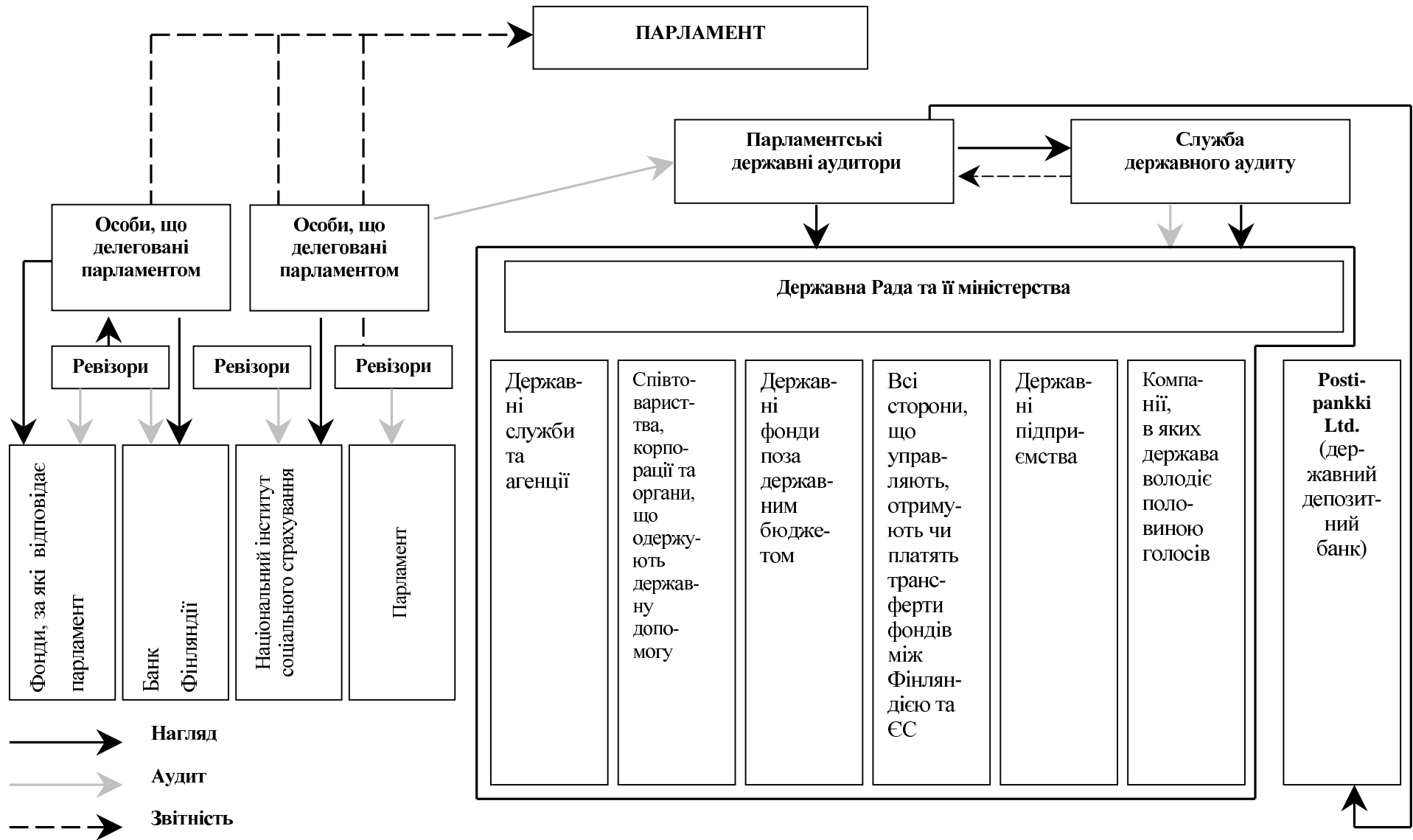
304. (20) Контролююча роль Європейського Омбудсмана не стосується країн-членів, але він може просити країну-члена відправити документи, в яких він має потребу при виконанні його задачі нагляду за закладами Співтовариства.

305. (21) Альтернативно адміністративна і аудиторська секції парламентського фінансового комітету могли перебрати на себе роль зв'язку для ВСС. Однак, фінансовий комітет випустив заяву у 1995 (HE 342/1994 *вр.*), відповідно до якої PSA повинні слугувати ланкою зв'язку для ВСС. Можливо позиція Комітету була частково мотивована фактом, що у нього є чи, принаймні, була обмежена кількість державних службовців для допомоги в порівнянні з PSA. Поки що зв'язок між PSA і ВСС не встановлено, хоча деякі початкові контакти були здійснені. PSA можна однак порівняти з ВСС: обоє можуть проводити розслідування *ad hoc* (щодо повноважень ВСС при розслідуваннях, див. статтю 138с Угоди ЄС); обоє одержують аудиторські звіти від SAI; обоє засновують частину своїх власних повідомлень на звітах SAI (хоча в даний час у більшості своїх щорічних звітів PSA спираються на власну роботу і на роботу адміністративних органів, підлеглих їхньому нагляду); обоє, здається, борються за підтримання образу об'єктивності (на противагу прийняттю цілком політичної ролі); обоє – органи парламенту, а не підлеглих йому органів влади; обоє страждають від порівняно низького статусу серед парламентаріїв, як, нерідко, й питання, пов'язані з контролем *ex post* державних фінансів.

**Додаток 4. Організаційна структура і поділ обов'язків в Державній службі аудиту Фінляндії**



Додаток 5. Система зовнішнього нагляду за державними фінансами



## ФРАНЦІЯ

*Бенуа Шеваші*<sup>35</sup>

### 1. Короткий зміст розділу

306. Цей документ доповнює французький розділ про складання бюджету у збірнику № 19 (SIGMA). “Результати вступу до ЄС. Частина 1: складання бюджету та фінансовий контроль”. Той розділ присвячено французькій організації та процедурам контролю за співвідношенням обороту готівки та бюджетних коштів між Європейським Союзом та громадськими фінансами держави.

307. Хоча цей документ зрозумілий і без попереднього читання розділу про систему складання бюджету у Франції, де детально описуються основні структури, система управління та бюджет країни, все ж було б цілком доречно його прочитати до знайомства з цим розділом. Адже він знайомить з коштами Співтовариства, що проходять через адміністративні та бюджетні структури у Франції. У ньому не говориться про витрати, які в основному позначаються терміном “внутрішня політика”, і становлять близько 4 мільярдів єкю (1/5 – для Франції). Ці кошти переважно використовуються для досліджень та безпосередньо чітко контролюються Комісією.

308. Треба розглянути основні структури та процедури системи контролю у Франції, перш ніж описувати її систему контролю коштів Співтовариства.

### 2. Французька система контролю.

309. У Франції контроль державної системи фінансування має такі самі стандарти і стосовно до місцевого самоврядування.

#### 2.1. Держава

310. Основна різниця між уповноваженим службовцем і фінансистом:

- Уповноважений службовець – це міністр, котрий відповідає за витрати коштів, або державний урядовець з міністерства з певними повноваженнями, наданими йому міністром. Він відповідає за використання бюджету, прийнятого парламентом; має повноваження видавати кредити, підписуючи всі рішення, котрі, цілком імовірно, можуть призвести до державного боргу через дії третьої сторони: знаходження партнера, закупівля продуктових запасів, виділення коштів для певної організації, будівництво громадських споруд і таке інше.

- Фінансист – це державний службовець міністерства фінансів. На вимогу уповноваженого урядовця, він виплачує гроші кредиторам в тому разі, коли послуги здійснені або товар доставлений. Він – єдина особа, котра уповноважена регулювати громадськими коштами, які зберігаються і рухаються в межах рахунку державного казначейства.

---

<sup>35</sup> Бенуа Шеваші (Benoit Chevauchez) розпочав свою кар’єру у французькому міністерстві фінансів. Сьогодні він адміністратор, який працює в програмі SIGMA.



311. Після опису основних характеристик французької системи, описується система контролю відповідно до логіки та хронології обробки інформації про використання коштів.

312. Перша стадія – це фінансовий контроль за використанням коштів. Здійснюється він на вищому рівні фінансовими аудиторами, котрі відповідають за контроль використання коштів, під керівництвом бюджетного відділу міністерства фінансів, а на місцевому рівні контрольні функції належать другорядному уповноваженому службовцю, котрий є помічником Головного казначея. Регулюючий контроль здійснюється шляхом розгляду та підписання документа, яким санкціонується необхідність кредиту для подальшого покриття витрат.

313. В державних установах, таких як сільгоспуправління, більш гнучкий та поглиблений фінансовий контроль здійснюється державним аудитором, котрий призначається міністерством фінансів.

314. Під час оплати, бухгалтер, котрий одержує платіжне доручення, послане відповідальним розпорядником, перевіряє певні аспекти використання коштів: надання послуг, постачання товарів, точну кількість боргу та ідентичність кредитора. Якщо бухгалтер дозволяє невірні витрати, він особисто матеріально відповідальний за це; саме тому кожен бухгалтер повинен бути застрахованим.

315. Крім цих головних принципів виконання бюджету і контролю громадських коштів слід звернути увагу ще на два практичних елементи, щоб зрозуміти, як конкретно втілюється ця система.

316. Завдяки введенню відповідальності та загального контролю, велика частина щоденних витрат конкретно фінансовим контролером не перевіряється. Крім того, повна комп'ютеризація процедур використання бюджету спрощує контроль керування, допомагаючи уникати надмірних затримок і здійснення операцій в останній момент терміну.

317. Отже система контролю *ex ante* повністю задовольняє і приймається відповідальними службами.

318. *Ex post* аудит може бути внутрішнім і зовнішнім.

319. Кожне міністерство має внутрішню інспекційну службу, відповідальну за своєчасну перевірку чи загальний аудит і підпорядковану безпосередньо міністру. Перевірки здійснюються згідно з інструкціями міністра та відповідно до запропонованої ними процедури. Таким чином, ці інспекційні послуги санкціонуються міністром, що надає їм ваги і престижу задля ефективності контрольної місії.

320. Як і його/її колеги, міністр фінансів має внутрішню службу контролю: загальний інспекторат фінансів. Його контроль здійснюється на другій стадії. Тому що кожна з його фінансових послуг забезпечується його власною відповідною службою внутрішнього контролю, а саме:

- казначейською інспекцією у межах державного управління планування фінансів, яка налічує з 56 000 агентів для бухгалтерського обліку і казначейського управління платежів, зборів і т. ін.
- податковою інспекцією у межах державної податкової інспекції для перевірки бази, зборів та контролю прямих податків і ПДВ.
- службовою інспекцією у межах державної митної та акцизної інспекції для перевірки митниці, акцизних зборів та ПДВ Співтовариства.

321. Таким чином, для з цих трьох організацій інспекторат фінансів виконує координуючу і контролюючу роль і має право робити пряму і несподівану часткову перевірку чи перевірку документів. На

нього також покладено відповідальність за кінцевий звіт і пропозиції щодо внутрішнього функціонування і місії міністерства чи будь-яких питань, що входять до сфери його юрисдикції.

322. Зовнішній контроль здійснюється відділом аудиту, який щонайменше має повноваження стосовно до державних фінансистів. Щороку державні рахунки і відповідні документи перевіряються безпосередньо під наглядом аудиторського відділу. Наприкінці цієї процедури і після колегіального обговорення, аудиторський відділ дає висновок фінансисту, а у разі порушення примушує, щоб той відшкодував державному казначейству певну визначену суму. Це рішення можна апелювати до Державної Ради, найвищого адміністративного суду.

323. Другу за значенням роль аудиторський відділ відіграє щодо міністерських службовців. Згідно з його власною програмою він регулярно виконує аудити менеджменту – якість за гроші – якість бюджетного менеджменту в міністерствах, відповідальних за витрати і їх ефективність. Висновки контролю розглядаються міністрами, котрі відповідають на критику й оцінюють пропозиції. Щороку аудиторський відділ робить найважливіші критичні оцінки та вносить пропозиції. Цей загальний звіт висвітлюється у пресі і широко використовується парламентом. Однак ці звіти не мають ніяких юридичних наслідків. Уповноважені службовці розглядаються як звичайні посланці міністрів, для яких вони складають бюджети. Відповідальність міністра може бути піддана сумніву тільки шляхом політичних процедур. Однак, Суд бюджетних і фінансових стягнень (орган, що слідкує за бюджетним і фінансовим порядком) уповноважений штрафувати організаторів за серйозні порушення. Але на практиці такі правила мало ефективні, а санкції застосовуються рідко і є незначними.

## ***2.2. Місцевий орган влади***

324. Методи контролю за витратами місцевого органа влади значною мірою є відповідними до тих, що використовуються для вищих державних органів.

325. Існують ті самі, що й на рівні держави, відмінності між уповноваженим чиновником, тобто мером або одним з його помічників у комуні, і фінансистом, який завжди є державним службовцем відділу бухгалтерського обліку у межах міністерства фінансів.

326. Немає ніякого контролю за витратами, зробленими на рівні місцевого органу влади.

327. Оплата витрат здійснюється бухгалтером з тими ж самими обмеженнями, що і для рівня держави.

328. Однак місцеві установи звільнені від внутрішніх інспекцій, їх здійснюють лише інспекції зверху.

329. Зовнішній контроль здійснюється аудиторськими регіональними відділами, повноваження яких подібні до тих, що їх має відділ аудиту.

330. Методи контролю за фондами Співтовариства були значною мірою розроблені на практиці. Це дуже прагматичні методи, засновані на французьких адміністративних традиціях, які поступово пристосовуються до нових вимог, що висуваються установами Співтовариства.

331. Вивчення контролю доходу, сільськогосподарських витрат і Структурних фондів відбувається у наступних параграфах.

### **3. Контроль власних ресурсів**

332. Контроль внутрішніх ресурсів здійснюється головним чином під керівництвом державної митної та акцизної інспекції. Близько 40 відсотків від повного штату – 19 000 агентів – безпосередньо чи побічно беруть участь в зборах традиційних внутрішніх ресурсів. Але щодо питомої ваги, то ці збори становлять лише 3 % від повного доходу, зібраного Головним департаментом митних і непрямих податків. Скасування границь у 1993 р. привело до контролю, що здійснюється у Франції, на товари, вже оподатковані за її межами, але в межах Європейського Союзу. У відповідності до статті № 18 від 1989 року “Про регулювання у Співтовариствах”, національний контроль здійснюється Генеральним інспектором фінансів Головного департаменту митних і непрямих податків. Крім того, Комісія може здійснювати свій власний контроль для вищезгаданих організацій.

333. Ефективність цієї системи здається задовільною. Щороку застосовується 180 000 детальних засобів контролю на імпорт, до яких слід долучити постійний контроль за використанням цукру та за діяльністю підприємств. При цьому широко використовуються методи “аналізу ризику”.

334. Обсяг зібраних в 1993 році французькою митницею зборів становить 12 % від загальної суми, зібраної Європейським Союзом. Протягом того ж самого року Комісія наклала зобов'язання на 150 значних галузей загальною сумою, що становить понад 1 % від грошей, зібраних у Франції. У 1994 році контроль внутрішніх ресурсів забезпечив збори у розмірі приблизно 500 мільйонів франків.

335. Контроль за витратами більш складний. З одного боку є давно існуюча система контролю – гарантійний сектор EAGGF що розглядає відповідні суми (близько 55 мільярдів французьких франків у 1993 р.) і оцінює важливість сільського господарства для Франції (700 000 ферм). З іншого боку існують Структурні фонди з меншим доходом – 15 мільярдів французьких франків, – система керування для яких була розроблена недавно.

### **4. Контроль сільськогосподарських витрат.**

336. Контроль EAGGF має пристосовуватися до CAP, що зменшує допомогу виробнику. За своєю природою ці два утворення мають досить різні системи контролю.

337. Є три рівні допомоги у виробництві продукту:

- контроль, заснований на документах, здійснюється 250 агентами сільськогосподарських управлінь. Їхні дії скоординовані й підкріплені 30 інспекторами Центрального агентства інтервенційних організацій у сільськогосподарському секторі. В деяких секторах і для певних типів допомоги вони підтримуються державними службами, зокрема з боку Генерального директорату митних і акцизних зборів для відшкодувань, що користуються особливою увагою останніми роками, а також для деяких виробів, таких як, вино, фрукти та овочі. Генеральний директорат конкуренції, споживання та боротьби з шахрайством при міністерстві фінансів має 4 500 агентів, з особливою відповідальністю за контроль якості і безпеки основних товарів споживання для використання технічних засобів, таких як лабораторії, вимірювальні прилади і т. ін. для вина, фруктів та овочів.

- a posteriori аудит підприємств планується відповідно до постанов Співтовариства і за виконанням розподіляється між трьома організаціями: DGDDI, ACOFA, DGCCRF. У 1994 р. були перевірені близько 1 200 підприємств: 440 – Головним департаментом митних зборів і непрямих податків, 700 – ACOFA, а решта DGCCRF. В результаті 15 % підприємств були зобов'язані зробити виплати, але тільки невеличка частка цих порушень була важливою. Такий стан стійко зберігається вже тривалий період часу.

- загальне керівництво здійснює Координаційна Комісія контролю Співтовариства (CICC), створена у 1981 р., очолювана Генеральним інспектором фінансів. До комісії входять представники державного управління сільським господарством, міністерства сільського господарства, міністерства бюджету, державного контролера сільськогосподарського управління, (раніше – чиновник аудиторського відділу), відділення і представника міністерства юстиції. Всі вони зустрічаються щокварталу, а їхнє правління збирається один раз на місяць, щоб:

- скласти програми контролю в підприємствах – приблизно 1 100 аудитів у 1995 р.;
- розподілити задачі між трьома відповідними аудиторськими службами;
- розглянути труднощі виконання і зміцнити інструменти і методи аудиту шляхом навчання, створення баз даних і звітів.

338. Секретаріат CICC, заснований ACOFA, служби якого визначають необхідні заходи щодо тих, хто не правильно отримав платежі. Ці служби є цілком відповідальними за свої задачі, CICC відіграє тільки консультативну роль, а президент комісії також керує правлінням ACOFA.

339. Існує кілька різних підкомісій:

- для виноробного сектора;
- та, що має назву “intentionality”, недавно створена на запит Комісії Євросоюзу, для відшкодування збитків тими операторами, що вже здійснили витрати. У цих випадках чиновник аудиторського відділу і представник міністерства юстиції розподіляють відповідальність за визначення провини порушника.

340. Для допомоги виробнику, є також три варіанти:

- на термін попереднього встановлення необхідності допомоги відповідною службою чи територіальними службами міністерства сільського господарства призначаються державні службовці, на яких покладається проведення часткової перевірки (приблизно 10 % від усієї справи). У секторі виробництва хлібних злаків і насіння для олії, що є головним, служби наймають 800 контролерів, це – один контролер на 70 господарств. Санкціонована сума дуже велика, понад 10 %.

- сума менша на 4 %, затверджується для допомоги у тваринному секторі, якої той потребує головним чином через брак працівників. Ця допомога давня і регулюється місцевими сільськогосподарськими відділами, котрі є територіальними службами міністерства сільського господарства.

- введення об'єднаного керування і системи контролю, запропонованих відповідно до інструкцій Співтовариства у 1992 році, спричинило важливі зміни у прямому контролі допомоги, здійснення якої ще не закінчено.

## **5. Контроль Структурних фондів**

341. Структурні фонди були створені на основі досвіду, отриманого в результаті контролю витрат на Спільну сільськогосподарську політику (САР).

342. Дотримуючись реформ, впроваджених відповідно до постанов 1993 року, в Франції була створена комісія, що має назву Структурні фонди Координаційної комісії контролю Співтовариства. Складена із трьох секторів – за числом фондів, – ця комісія перебуває також під керівництвом Головного фінансового інспектора, і її секретаріат встановлюється відділом об'єднаного керування і системи контролю. Координаційна комісія контролю співпрацює з Комісією фінансового контролю, утвореною відповідно до інструкцій Співтовариства, котрі визначають, що Комісія Європейського Союзу може делегувати свої повноваження національній організації, яка діє від її імені і під її назвою.

343. Щодо ERDF, контроль є, фактично, частиною процесу керування витратами. Після перевірки виконання процедур французького закону про бюджет контролер, зв'язаний з регіональним префектом, досліджує платежі, що їх вимагає комісія, і посилає їх тільки тоді, коли дотримано всі умови. Таким чином, робота комісії зосереджена на декількох аудитах системи, які дозволяють контролювати безпеку умов надання коштів на рівні регіонального префекта.

344. ESF керується через делегацію регіонального префекта територіальними службами міністерства праці. Він має специфічні проблеми, пов'язані з характером розподіленої допомоги. Європейські кредити є тільки маленькою частиною (10 %) коштів на професійно-технічне навчання у Франції. Це близько 50 мільярдів французьких франків. Крім того, вони не тільки передаються регіонам, значним в цьому секторі, але також часто використовуються “асоціаціями”, заснованими відповідно до закону 1901 року, які мають зовнішні структури контролю бухгалтерського обліку. Отже, ці фонди не знаходяться під прямим контролем держави. Аудит здійснюється Національною групою контролю (приблизно 100 контролерів для близько 120 детальних перевірок на рік) під наглядом Структурних фондів Координаційної Комісії контролю Співтовариства.

345. Корируючий сектор EAGGF надає допомогу різних видів. Допомога для розвитку сільських областей має ті ж самі процедури, що і для FRDF. Інші форми допомоги, власне кажучи, допомога молодим фермерам, керуються в такий же спосіб як і пряма допомога, що надається ERDF. Вони керуються місцевим сільськогосподарським відділом, платежі надходять до Національного Центру планування структур ферм.

346. Ці аудити регулярно здійснюються на трьох рівнях:

- на першому основний контроль, названий “сертифікація” є технічним і фінансовим. Що стосується технічної сторони, відповідні доречні послуги свідчать про умови, за яких можлива допомога типу: найм штату, інвестиції, контроль, що опирається на свідчення і на часткові перевірки, плановані після аналізу фактора ризику. Що стосується фінансової сторони, то платник знайомиться з точною сумою для сплати, ідентифікує особистість отримувача, дату оплати, і т. ін.;

- на другому аудит здійснюється контрольною особою, зв'язаною з регіональним префектом (приблизно десять агентів на кожного префекта) і має на меті гарантувати безпеку потрібних сум, посланих Комісією ЄС перед тим як Комісія підписує їх і бере відповідальність за них. Кожен з наступних кроків угоди перевіряється, щоб мати гарантію проти помилок;

- на третьому рівні аудит здійснюється шляхом детальної випадкової перевірки. Це має подвійну вигоду: з одного боку – це зразкова нагода спровокувати відмову, з іншого – це аналіз відмови, що називається системним аудитом. В даний час цей контроль знаходиться під прямим керівництвом Координаційної Комісії контролю Співтовариства. Розширення допомоги планується після приблизно десяти детальних перевірок на регіон/фонд/рік/, здійснених командами, до складу яких входять казначейські інспектори та чиновники, котрі належать до державних організацій за відповідальністю регіонального префекта.

## 6. Санкції аудиту

347. Довгий час індивідуальні штрафи залишалися в компетенції держави. У Франції існувала національна частина репресивного законодавства, яка опікувалась державним фінансуванням. Це ж саме законодавство було також застосовано до порушень щодо фондів Співтовариства. Це було підтверджено статтею 209 з Маастрихтської угоди, яка вимагає, щоб держави аналізували порушення стосовно до фондів Співтовариства так само, як і до національних державних фондів.

348. Таким чином, митні порушення переслідуються судом й штрафуються відповідно до загальноприйнятого закону, котрим рекомендується проводити детальні дослідження й надавати повноваження митним чиновникам. Крім того, кримінальний кодекс протистоїть усяким шахрайствам і фальсифікаціям. Практично, судове переслідування у таких випадках є досить млявим. Для вирішення цієї ситуації, Комісія ЄС планувала систему спеціальних санкцій за порушення в розподілі прямої допомоги як частини реформи сільськогосподарської політики Спільного ринку.

349. У сільськогосподарських питаннях, процедура аудиту встановлює бюджетні санкції до держави, які направлені проти порушень, що допускаються у розподілі фондів Співтовариства. Після реформи Комісії 1995 року, французька адміністрація здійснила такі необхідні зміни:

- одинадцять сільськогосподарських офісів і служб міністерства сільського господарства успішно увійшли в нову угоду організацій про процедуру оплати після повної експертизи їхнього керування і процедур оплати допомоги. Деякі з процедур були потрібні Комісії ЄС перед затвердженням істотних змін у процесі керування. Повторна перевірка запланована на кожні три роки.

- ACOFA відповідає за підготовку процедури аудиту для Гарантійного фонду сільського господарства Франції. Власне кажучи, її роль полягає у об'єднанні і передачі інформації і документів до Комісії ЄС і з 1996 року – до Аудиторської комісії Гарантійного фонду сільського господарства у Європі. Крім того ACOFA має сприяти виконанню правил Співтовариства щодо всіх, властивих цій сфері послуг.

- важлива реформа була розпочата наприкінці 1995 року і здійснена у 1996 році. Комісія ЄС віддала головні функції перевірки національним організаціям. В Франції такою організацією став

аудиторський відділ, котрий створив аудиторську комісію, що складалася з п'яти чиновників та їх команди, до якої ввійшло близько десяти державних службовців. Ця комісія виконує потрійну роль:

- аудит внутрішніх систем контролю і процедур для організацій, що відповідають за попереднє вивчення справи, тобто сільськогосподарські відділи і місцеві сільськогосподарські відділи;
  - перевірка повноти і послідовності зміни рахунків цих відділів;
  - перевірка свідчень про трансакції.
- Підготовлена після слухання обох сторін звітна доповідь аудиторської комісії посилається до EAGGF, котра використовує її як підставу для прийняття остаточного рішення.
  - Внутрішнє бюджетне правило – це відповідальність національного бюджету за кінцеву суму кредитів міністерства сільського господарства. Це правило тепер добре засвоєне і справляє великий вплив на зацікавлені служби.

350. За період 1988–92 рр. в результаті аудиту в середньому з французького бюджету оплачувались суми по 200 мільйонів франків, що становило менше 0,5 відсотка від отриманих фондів, і було найменшою виплатою за санкціями у ЄС.

351. На даний час така система доступна тільки для гарантійного сектора EAGGF. Ті ж самі процедури могли б передбачатися для Структурних фондів.

## **7. Боротьба з шахрайством**

352. Протягом декількох років захист фінансових інтересів Співтовариства становив предмет занепокоєння його установ, а також країн-членів. Це був один із пріоритетів французького президентства протягом першої половини 1995 року. На прохання уряду, два французьких представника у Співробітництві комітетів за боротьбу проти шахрайства аналізували ситуацію у Франції і запропонували реформи, що були тоді здійснені.

353. Було створено новий орган – Координаційну організацію для боротьби з шахрайством, яка є французьким представником у Координаційному Співтоваристві для боротьби з шахрайством (COCOLAF). Очолюваний двома французькими представниками Комітет Співтовариства для боротьби з шахрайством – це державний інспектор фінансів і радник у Верховному апеляційному суді. Комітет включає:

- секретаріат міжміністерського комітету з європейських питань, що діє і як його секретаріат;
- президентів Комісії координації контролю Співтовариства і їх секції;
- державне управління фінансів, відповідальне за контроль внутрішніх ресурсів;
- чиновника аудиторської фірми;
- представника міністерства юстиції.

354. Його задачі такі:

- досліджувати і координувати усі національні аудиторські програми;
- регулярно відображати результати боротьби з шахрайством і готувати щорічні повідомлення для прем'єр-міністра;

- кооперуватися з європейською комісією, що запобігає шахрайству (UCLAF) і подібними структурами інших країн-членів;

- вносити будь-які доречні пропозиції для запобігання й покарання тих, хто винен у шахрайських діях щодо фондів Співтовариства.

355. Були здійснені інші ініціативи для підсилення боротьби з шахрайством. Наприклад, Сільськогосподарська координаційна комісія контролю Співтовариства зміцнена введенням до неї нових чиновників, котрі відповідали б за міру покарання внаслідок аудиту, головним чином, це – компенсація неправильно зібраних сум. Крім того, ця французька організація створює можливість для кожної країни-члена ввести своїх митних чиновників на кордонах з іншими країнами-членами. Скажімо, французько-нідерландський пост розташований між Марселем і Роттердамом.

356. За інструкціями 1991 і 1994 рр. Комісія організувала передачу кожні два роки інформації щодо головних порушень країн-членів, щоб скоординувати роботу проти контрабандистів у галузях сільського господарства чи Структурних фондів. В Франції митниця важливу інформацію поширює дуже часто.



## ПОРТУГАЛІЯ

*Хелена Лопес*<sup>36</sup>

### 1. Короткий зміст розділу

357. Ця стаття розподілена на три частини:

1. Визначення статуту, юрисдикції і компетентності португальського Суду аудиторів і важливих особливостей його сучасного розвитку, включно з селективністю, цілями, методологією і обсягом контролю, а також його зв'язок із внутрішніми аудиторськими системами.

2. Короткий опис загальних і конкретних наслідків вступу Португалії до Європейського Союзу на підставі компетентності, структури і діяльності португальського Суду аудиторів з особливим зосередженням на аспектах контролю щодо програм, котрі фінансуються фондами Співтовариства, і ініціативи співробітництва з Європейським судом аудиторів, включно з участю у спільному аудиті і супроводом відповідних перевірок виконання у Португалії.

3. Презентація деяких висновків після входу в Європейський Союз для зовнішніх фінансових контрольних організацій на досвіді португальського Суду аудиторів за останні десять років, серед яких може бути висунуте на перший план таке:

- мають бути встановлені юридичні і практичні умови, щоб гарантувати національній вищій аудиторській установі контроль правильного використання фінансових ресурсів Співтовариства.
- аудит повинен включати аналіз виконання, а також контроль за регулярністю і законністю.
- співробітництво з Європейським судом аудиторів і SAI інших країн-членів є важливим для узагальнення інформації щодо підходів до методів контролю і розвитку чітко накресленого і більш ефективного контролю.
- обережні, але серйозні інвестиції слід зробити у навчання щодо адаптації до вимог ЄС.

### 2. Португальський Суд аудиторів

#### 2.1. Юридична структура

358. Португальський Суд аудиторів – вища (зовнішня) аудиторська установа і вищий суд – підпорядковується тільки закону. Це забезпечує колегіальність і повну незалежність. Його експерти незалежні, і він визнається як самоврядний орган.

359. Предмет контролю і юрисдикції португальського Суду аудиторів: різні відділи, служби й органи центральної регіональної і місцевої адміністрації, фінансово незалежні чи негромадські інститути й асоціації, а за недавнім новим законодавством – також приватні підприємства, якщо вони є концесіонерами державних служб, і якщо вони одержують суспільні кошти, включно з фондами Європейського Співтовариства.

360. Повноваження Суду в даний час розподілені так:

---

<sup>36</sup> Хелена Лопес (Helena Lopes) – з 1996 року заступник генерального директора португальського Суду аудиторів. З 1981 року була контролером з високими повноваженнями протягом останніх семи років, головним чином, у відділі аудиту. Має диплом юриста.

а. Суд має аудиторські повноваження в межах технічної оцінки державної фінансової діяльності. Ці повноваження відображаються в щорічному наданні звітної доповіді до парламенту з приводу загального державного рахунку і повідомлень щодо рахунків автономних областей, також як і схвалення аудиторських оцінок з різними цілями, можливостями чи типами. Підготовка щорічних доповідей щодо загального державного рахунку і рахунків автономних областей здійснюється в рамках закону, коли призначено аудит, в той час як його призначення відбуватиметься за ініціативою Суду. Однак перевірки можуть також виконуватись на вимогу парламенту чи уряду.

б. Розширення повноважень відбувається, коли здійснюються:

*Ex ante* контроль зосереджений, насамперед, на проблемах, що стосуються законності виконання і на контрактах, які є результатом витрат або фінансовими зобов'язаннями, такі контракти не можуть бути чинними, а Суд повинен відмовити в їх схваленні і засвідченні відповідності.

Висновки про фінансову відповідність робляться після збору результатів експертизи і перевірки рахунків. Це може призвести до застосування санкцій (в формі штрафів чи компенсації кожної розтраченої суми) проти сторін, винних у будь-якому фінансовому порушенні, що було виявлено.

## **2.2. Важливі особливості сучасного розвитку**

361. Португалія приєдналася до Європейського Співтовариства в 1986 році, і португальський Суд аудиторів, можна сказати, зазнав значного розвитку, зокрема, в результаті вступу.

362. Підтвердження Суду аудиторів як незалежного органу міститься, в португальській конституції 1976 року і супроводжується послідовними важливими ініціативами, що мали на меті модернізацію установи і типу контролю. Ці ініціативи зазнали посилення після перегляду конституції і реформи Суду аудиторів у 1989 році.

363. Традиційний контроль, хоча і вичерпний, не був дуже суворим. В його основі лежала звичайна практика і розповсюджені критерії формального бухгалтерського обліку. Він цілком відрізнявся від контролю, здійснюваного іншими контролюючими органами. Традиційний контроль контрастує із сучасними принципами аудиту, для якого характерними є такі усталені риси:

а. Набагато зменшені можливості контролю, котрий зараз зосереджується на залученні ініціатив та більшого ризику і контрастує з більш значним фінансуванням. *Ex ante* контроль, як елемент, що сповільнив адміністративні дії, тепер підпорядкований крайнім термінам для рішень Суду. Якщо Суд не виніс рішення до встановленого крайнього терміну, то підрозумівається його позитивне рішення передбачається.

б. *Ex post* контроль, керований принципами селективності і необхідності, виділяє контроль систем, аналіз внутрішнього контролю і експертизу їх надійності і безпеки. Вибірковий контроль ставить за обов'язок визначення середніх і довгострокових цілей, що дозволяє визначити критерії, які гарантують селективність і дають можливість ефективно виконати справу під юрисдикцією Суду у межах визначеного щорічного періоду. Критерії селективності висувають на перший план визначені фактори, такі як фінансові можливості чи розмір комісії або інвестиції; рівень ризику – шляхом експертизи придатності внутрішніх структур управління і безпеку внутрішніх органів контролю; рівень здійсненого контролю, відповідний і сучасний, щоб дозволити своєчасно прийняти можливі рекомендації Суду аудиторів, і в такий спосіб

отримати вигоду від них та внаслідок обґрунтованого виявлення серйозних порушень. Цей тип вибіркового контролю також супроводжується розширенням можливостей Суду, що включає ділові органи, відповідальні за керування суспільних фондів і такі галузі, як виконання і значення фінансового керування, з дотриманням принципів правильності і законності, що є обов'язковими з точки зору його юрисдикції. Хоча в даний час ці два принципи, правильності і законності, розглядаються менш формально, ближче до реалій. Нові напрями, такі як аудит інформаційних технологій і технологій навколишнього середовища є все ще досить експериментальними і вводяться зараз Судом аудиторів.

в. Нині потреба співпрацювати з органами внутрішнього адміністративного контролю вважається важливою. Це саме так, тому що Суд, з його зовнішніми і високими повноваженнями контролю, є найвищою інстанцією нагляду за фінансовим контролем. Суд повинен підтвердити оцінку ефективності і доцільності внутрішніх систем контролю. Закон установлює, що органи внутрішнього контролю посилають свої звіти до португальського Суду аудиторів. Він є основою для розслідування будь-яких незаконних дій, які можливо виявилися чи були ідентифіковані в тому звіті, можуть зрештою призвести до фінансової відповідальності. Найбільш важливою особливістю такого співробітництва є те, що воно має привести до заснування національної системи керування, здійсненої на різних рівнях і діючої скоординовано шляхом об'єднання внутрішніх програм контролю окремих органів, до уникнення у такий спосіб дублювання зусиль і непотрібних перевірок задля збільшення ефективності і якості контролю. Закон стверджує і детально визначає цей вид системи контролю структури підтримки Співтовариства. З точки зору Співтовариства, обмін інформацією на декількох рівнях контролю є дуже важливим.

### **3. Вплив вступу Португалії до Європейського Співтовариства на португальський Суд аудиторів**

#### **3.1. Загальні наслідки**

##### *3.1.1. Вплив на повноваження і структуру Суду аудиторів*

364. Вступ Португалії до Співтовариства сам по собі не спричинив радикальних змін ні в юридичних повноваженнях її Суду аудиторів, ні в його організаційній структурі.

365. Відчулося це тільки на законодавчому рівні, коли у 1989 році закон проголосив, що Суд тепер відповідає за вивчення використання фінансових ресурсів, наданих Європейським Співтовариством, в згоді з законом, у силі й у співробітництві з відповідними органами Співтовариства згідно зі статтею 188 с. Угоди.

366. Все це однак, стосувалось повноважень Суду, бо починаючи з більшості розміщених ресурсів Співтовариства, асигнування здійснюються через державні служби і тому є фінансовими діями підлеглими контролю, що знаходиться в компетенції Суду.

367. Існувала думка, що ця стаття Закону 1989 року збільшила контрольні аудиторські можливості Суду, чітко дозволяючи йому вивчати використання фондів ЄС приватними підприємствами.

368. У той час, тільки державні органи були підпорядковані фінансовому контролю Суду хоча й можна було послатися на те, що у межах цього ж контролю завжди існує можливість перевірити правильне

використання фондів, які державні органи надали приватним підприємствам. Ця можливість стала незаперечною з часу прийняття закону у 1989 році про фонди ЄЕС.

369. В даний час немає сумніву, що Закон № 14/96 стверджує, що Суд аудиторів повинен ручатися за фінансовий контроль тих приватних підприємств, що одержують державні кошти, незалежно від того, чи є вони коштами ЄС чи ні.

370. Організаційна структура Суду також не зазнала ніяких істотних змін. Контроль використання фондів у згоді з інструкціями Співтовариства виконується усіма аудиторськими відділами в межах їхньої компетенції.

### *3.1.2. Вплив на діяльність Суду аудиторів*

371. Очевидні негативні наслідки у повноваженнях і організаційній структурі португальського Суду аудиторів значно контрастують з важливими позитивними змінами у його діяльності, що є результатом вступу до Союзу. Наведемо приклади:

а. Економічна, юридична і політична інтеграція країн-членів Європейського Союзу, зміцнення наднаціональних систем і повноважень, зазнали значних змін з національних і фінансових точок зору, зокрема, зобов'язуючи системи контролю пристосовуватися до нових структур і інструкцій. Ці зміни вимагають величезних зусиль на загальному й індивідуальному рівнях, спрямованих на дослідження і професійно-технічне навчання для розуміння нових явищ і інструкцій. Кожна галузь контролю має розглянути директиви й інструкції Євросоюзу, що застосовуються відповідно до кожної ситуації, механізми інтеграції в національне законодавство, нові заклади, переміщення, системи контролю та управління, такі як ті, що об'єдналися для використання різних фондів Співтовариства. Одним з найбільш важливих, але можливо також найбільш важким і найповільнішим поступом є адаптація, спонукання всіх виконавців і чиновників до звички застосовувати ці нові інструкції.

б. Роль португальського Суду аудиторів як національного співрозмовника Європейського суду аудиторів передувє Угоді Співтовариства, і той факт, що в межах розширеного Європейського Співтовариства співробітництво між вищими аудиторськими установами інших держав стає обов'язковим, вимагає від Суду залучення до цього Європейського "динамізму" фінансового контролю, що сам по собі стає опорою європейської інтеграції і сприяє модернізації закладу, як повідомляється в абзацах підрозділу 2.2.

Контакти між службовцями зв'язку (представники кожної SAI), зустрічі спеціалізованих робочих груп, рішення контактного комітету президентів вищих аудиторських установ і співробітництво під час перевірок закінчилися виробленням спільного підходу до контролю, що концептуально і методично знаходиться в межах європейського простору. Дві існуючі моделі контролю, які відрізняються типом повноважень і рішеннями (підвідомчі суди і головні аудитори) наблизились одна до одної після застосування цих методів.

Така вимога до гармонії в межах критеріїв і інтерпретації законодавства Співтовариства також висунута розширенням і поліпшенням якості чи загальної політики Європейського Союзу і необхідністю гарантованого використання фінансових повноважень, що їх надають відділи Союзу. Зміст гармонізації був конкретно визначений цілями, висунутими разом з SAI:

- розробка посібника з аудиту, що буде прийнятий SAI у межах Європейського Союзу;
- створення чітко сформульованої системи програмування контролю (щорічної чи багаторічної);
- спільно виконані акції для професійного навчання;
- обмін даними щодо інформаційних технологічних систем;
- існування координаційної структури для акцій, що виконуються і проводяться під головуванням Європейського суду аудиторів і національних аудиторських установ поперемінно.

в. Нові обставини привели до деякого урегулювання в керуванні персоналом, бюджетом і технічною роботою, хоча ці обставини не спричинили змін у існуючій структурі. Призначення службовця зв'язку (чия відповідальність полягає в тому, щоб організувати аудит і зустрічі, залучаючи інші SAI, і стосується до усіх питань щодо функцій партнера), виявилось недостатнім, так як кількість ініціатив щодо співробітництва і перевірок Європейського суду аудиторів збільшилася, що вимагає, аби постійна група у складі двох чи трьох чоловік підтримувала службовця зв'язку в його роботі. Незаперечний факт, що кожен контрольний відділ повинен знати і застосовувати вимоги ЄС і повинен співпрацювати з іншими у горизонтальних перевірках, привів до зміцнення координації між ними, і саме цей факт вимагає вивчення індивідуальних і колективних зусиль, щоб досягти більшого успіху і відповідати новим вимогам, одночасно виконуючи традиційну щоденну роботу, і саме він привів до зростаючої необхідності розширити програми навчання на умовах ЄС. У складанні бюджету слід орієнтуватись на більші витрати на відрядження, прийоми, влаштування гостей та навчання.

### ***3.2. Реальний вплив членства Португалії в Європейському Союзі на діяльність аудиторів.***

372. Щоденна діяльність Суду, як описано вище, зазнала змін в деяких практичних аспектах.

#### *3.2.1. Ex ante контроль*

373. Ціль ex ante контролю полягає в перевірці контрактів та актів, що представляють витрати або фінансові обов'язки, на відповідність до закону, і забезпеченість відповідних зобов'язань бюджетними фінансовими ресурсами. Цей тип контролю також застосовується, для аналізу відповідності до Закону Співтовариства і правильності складання бюджету будь-яких залучених фондів Співтовариства.

374. Цей тип контролю особливо важливий, оскільки він виявляє контракти, що не дотримують законів Співтовариства щодо державних ринків, і стає підставою відмови в їх схваленні, такі факти були в минулому, що означає неможливість виконання контракту чи здійснення витрати.

375. Проблеми виникають за наявності протиріч між нормами Співтовариства і національними законами, тому що вони або не були прийняті в національному законодавстві, або не сприймалися адекватно.

#### *3.2.2. Ex post контроль і перевірка рахунків*

376. Ex post контроль використання фондів Співтовариства і у відповідності до його законодавства, а саме в аудиті державних заходів допомоги, контролю за ПДВ в трансакціях Співтовариства чи виявленні шахрайства, здійснюється або для підготовки звіту, або для накладення санкцій у межах структури аудиту через експертизу і перевірку рахунків, що передбачено аудиторським планом, розробленим Судом, або виконується на вимогу парламенту чи Уряду.

377. Суд аудиторів, маючи повноваження перевіряти використання фондів Співтовариства, додає аналіз фінансової структури інвестиційних програм і проектів до загальних критеріїв вибору і саме так забезпечує систематичність такого вибору для контролю цих об'єктів, фінансованих фондами.

378. Згадані інвестиційні програми чи проекти характеризуються залученням до них різних органів, використанням різних типів фінансових готівкових угод, контрактів і витрат, відповідальний менеджмент, і все це – в різні звітні роки. Вони підпорядковуються контролю оперативних втручань; підлягають експертизі щодо структур управління і внутрішніх систем контролю на різних рівнях; експертизі використання фінансових ресурсів Співтовариства, наданих його Структурою підтримки; експертизі щодо використання фондів та досягнутих результатів у відповідності до раніше поставлених цілей і очікуваних наслідків здійснення.

379. Розпочатий *ex post* контроль може закінчитися схваленням звітів, що містять рекомендації, але наслідком можуть бути і санкції за виявлені фінансові порушення, включно з фінансовою розтратою.

380. Були проведені численні контрольні дії за програмами, що включають фонди Співтовариства. На початку роботи Структури підтримки Співтовариства була проведена глобальна перевірка з метою аналізу і дослідження юридичного і фактичного становища інформації, експертизи, контрольного і фінансового кругообігів для усіх Структурних фондів і додаткових фінансових пересилань.

381. Найсучасніша перевірка виконана щодо фондів Співтовариства, зосереджувалась вона на використанні суми, наданої Європейським соціальним фондом у Португалії і була виконана на запит її уряду. Перевірка охопила 10-річний період і була спрямована на експертизу керування типів діяльності і охопила концепції ефективності, доцільності і економізації, що проводиться органами і включає внутрішню інформацію і системи контролю.

382. Зростаюча перевага аудиторських програм і проектів, чи навіть визначені сфери фінансової діяльності, що можуть включати експертизу постійно діючих органів, привели до введення мультидисциплінарних контрольних команд, члени яких мають навички в різних галузях і навіть звертаються в окремих випадках за допомогою до зовнішніх експертів. Це вимагає величезної організаційної гнучкості, досягнути якої не завжди легко.

### 3.2.3. Співробітництво з Європейським судом аудиторів

383. Досвід європейської інтеграції привів до потреби розвитку в SAI різних країн-членів з метою розвитку нових методів співробітництва між ними і рекомендував координувати контрольну діяльність кожного з них через загальний план з метою розширення раціоналізації, та скорочення витрат.

384. Однак потрібне й попереднє узгодження контрольних методів і методів різних інстанцій. Таким чином, задля такої однорідності було вирішено, що заходи, що ведуть до неї мають бути такими, як спільні перевірки з залученням Європейського суду аудиторів (ECA) і національних аудиторських установ, одночасно з ведеться підготовкою аудиторського і процедурного посібника на рівні Співтовариства.

385. Португальський Суд аудиторів залучився до цього проекту від самого початку і не тільки супроводжується Європейським судом аудиторів у аудитах в Португалії, але також брав участь у спільних перевірках.

386. Так як національні інтереси щодо аудиту все більш погоджуються з інтересами Європейського суду аудиторів, особливо в проектах чи програмах, фінансованих Європейським Союзом і його країнами-членами, то співробітництво між португальським Судом аудиторів і Європейським судом аудиторів посилилося. Це стало особливо очевидно з 1990 року, після підписання угоди про методи співробітництва між цими двома судами.

387. Згадана угода передбачає, що найбільший обмін інформацією, що вважається обов'язковим для збільшення обсягу повного контролю документів і забезпечує представників португальського Суду і представників Європейського суду аудиторів рівними повноваженнями, коли вони беруть участь у спільних перевірках.

388. Співробітництво між португальським Судом аудиторів і Європейським судом аудиторів розвинулося у двох сферах:

*А) Участь у перевірках Європейського суду аудиторів*

389. Португальський Суд аудиторів брав участь у кожній європейській перевірці щодо доходів витрат Співтовариства, виконаній у Португалії.

390. Співробітництво такого роду гарантується більш-менш типовою процедурою, за якою звичайно здійснюються такі кроки:

i. Європейський суд аудиторів повідомляє національний суд аудиторів про плани щодо перевірки в Португалії на наступні чотири місяці.

ii. Відбуваються обміни інформацією між обома судами, протягом яких деталі і вимоги кожної комісії погоджуються щодо дати, місця, мети, назв державних адміністративних органів, які потрібно перевірити і відповідних керівників.

iii. Португальський Суд повідомляє про перевірку структури, які потрібно перевірити, і відповідних членів Уряду за чотири тижні до аудиту. Їх також інформують щодо аудиторської програми і цілей.

iv. Спостереження забезпечується одним чи двома аудиторами від португальського Суду аудиторів.

v. Після висновку аудиту Європейський суд аудиторів посилає "Проект результатів" до португальського Суду аудиторів. Цей документ вказує на головні недоліки чи виявлені відхилення і вимагає, щоб португальський Суд повідомив ті структури, що перевірялися, а потім у двомісячний термін представив свої коментарі .

391. Відповідь від структур, що перевіряються не обов'язкова. Якщо відповідь надійшла, то кінцеве рішення буде знову переглядатися відповідно до зроблених спостережень.

392. Це співробітництво виявляється надзвичайно корисним для обох сторін, і Європейський суд аудиторів користується даними, що португальський Суд аудиторів має від Центральної португальської і місцевої державної служби; мовні бар'єри долаються; час, необхідний для довідок, істотно зменшується. португальський Суд поповнює свої знання щодо європейської перспективи і заходів, вживаних для контролю, щоб отримати більшу користь і додаткову інформацію щодо програм, які також можуть бути необхідними для перевірок.

### ***Б) Участь у спільних перевірках***

393. Португальський Суд аудиторів і Європейський суд аудиторів провели спільну перевірку, більш специфічну для галузі сільського господарства. Спільна перевірка, зосереджена на Структурних фондах, є планованою на 1998 рік. Ще одна спільна перевірка фінансового стану проводиться зараз із залученням інших країн-членів Європейського Союзу.

394. Відповідно до угод протоколу з Європейським судом аудиторів, спільні перевірки базуються на спільному програмуванні методів, включно зі спільною командою, котра також готує спільний звіт.

395. Однак ці перевірки викликають деякі труднощі і вимагають деяких застережень, які не часто враховуються. Тому:

i. планування і програмування слід здійснювати заздалегідь (від шести до дванадцяти місяців) щоб існував період, необхідний для обміркування проблеми;

ii. ідентифікація того, що викликає інтерес, а тож вимагає взаємного інформаційного обміну щодо запрограмованих багаторічних завдань обох судів, разом з віднайденням сфер, де фінансування Співтовариства і національне фінансування зв'язані, і де існує близький зв'язок між Співтовариством і національним законодавством.

iii. Підготовка аудиту повинна включати обмін інформацією щодо національних інструкцій і інструкцій Співтовариства про те, які належить розглянути проблеми; обговорення плану глобальної перевірки; встановлення критеріїв для вибору проектів, які потрібно перевірити; чітке і об'єднане визначення контрольних методів, які потрібно застосовувати, наприклад: точний і раціональний розподіл контрольних задач, щоб уникнути дублювання контролю.

iv. Розробка спільного звіту виявляється особливо важкою при формулюванні мотивацій, адресатів і можливих контрольних результатів, зв'язаних не тільки з відстанню, але також і з потребою тримати вартість на розумному рівні. Для кожної сторони передбачалися варіанти, щоб зробити свій власний вибір, а потім узгодити його з іншою стороною. Остаточний спільний звіт складається з усіх повідомлень, прийнятих кожним закладом, котрі можуть використовувати їх у разі потреби.

396. Незважаючи на труднощі і додаткові витрати, досвід все ще розцінюється як позитивний і збагачений, і враховується для корисної інтерпретації знань в галузях, що особливо зв'язані з інтеграцією, забезпечується можливість для обміну досвідом з метою перевірки методів і процедур, що водночас і приносить користь SAI, і створює необхідну однорідність для розвитку скоординованих перевірок.

397. У скоординованих перевірках програми будуть спільно складені, і кожен заклад буде тоді розвивати свої власні контрольні задачі, враховуючи раціональний поділ людських і фінансових ресурсів.

#### ***3.2.4. Участь у спеціалізованих робочих групах***

398. У межах структури співробітництва між SAI країн-членів Європейського Союзу, включно з Європейським судом аудиторів і в поєднанні з роботою, виконаною чиновниками і Комітетом контакту президентів SAI, були створені робочі групи, щоб здійснювати глибокий аналіз специфічних проблем, повідомляти про існуючі ситуації і вивчати розвиток і стандартизацію пропозицій. Робота цих робочих груп довела обов'язковість розвитку інтеграції в цій галузі контролю.



399. Португальський Суд аудиторів взяв участь у різних таких групах і запозичив усе позитивне від цієї участі у розгляді проблем і показників під час їх обробки на внутрішньому рівні.

400. Португалія – координатор робочої групи контролю щодо державних заходів допомоги; також робочої групи контролю щодо державних ринків; член груп контролю щодо ПДВ в угодах Співтовариства і щодо недавно встановлених відносин між Європейським судом аудиторів і вищими аудиторськими установами країн-членів.

### *3.2.5 Ресурси*

401. Ми вже констатували, що вступ Португалії до Європейського Союзу не привів до важливих організаційних змін у межах португальської Ради аудиторів, і будь-який додатковий контроль чи аудит проводяться всією організацією в межах їх відповідних зон дії. Участь у спільній перевірці чи робочій групі – це відповідальність менеджерів і аудиторів, спеціально тренуваних у таких питаннях, які можуть виникнути в будь-якому відділі.

402. Організація в такий спосіб має великі вигоди від недавно придбаного знання, що, здається, і є головною ціллю. Фактично не було б ніякої переваги в участі в цих об'єднаних проектах, котрі потребують істотних додаткових витрат, якщо інформація, навчання і досвід були б збережені тими, чий дії винятково присвячені зовнішньому співробітництву, а не передані закладу в цілому і не сприйняті ним.

403. Є однак реальна потреба в існуванні маленької служби, зайнятої координацією дій і відповідальною за матеріально-технічне забезпечення і організацію, а ще більше – супроводом Європейської ради аудиторів, котра поступово підсилила аудити – 30 перевірок було проведено у 1996 році.

404. Ми могли оцінити, що співробітництво з Європейським Союзом, участь у аудитах, у робочих групах на міжнародних зустрічах і матеріально-технічна підтримка займають 6 чоловік на повний робочий тиждень, хоча така діяльність розподілена серед різних служб, що займаються виконанням усіх повноважень Ради.

405. Контроль нових інструкцій і фактів, що впливають з європейської інтеграції, оброблений Судом у цілому, як частина його обов'язку, тому неможливо установити здійснені витрати.

406. Була потреба великих інвестицій в професійне навчання. Крім дослідження і навчання, що проводилися щоденно “у робочому порядку”, програми навчання були створені відносно до законів Співтовариства, різних європейських профспілкових фондів, структур підтримки політики Співтовариства, його ресурсів і, фінансів, ПДВ для різних трансакцій Співтовариства і зовнішнього аудиту в Європейському Союзі. Ці програми вивчаються в Суді аудиторів, кожне вивчення триває від 9 до 24 годин, і відповідно до статистики, кожен аудитор відвідав принаймні дві програми навчання з проблем ЄС.

407. Приблизно 80 чоловік на рік обираються для вивчення цих програм ЄС, а інших залучають до проектів, розроблених іншими організаціями, включно з практичним навчанням в іншій SAI.

408. Витрати на відрядження, пов'язані з зовнішньою діяльністю співробітництва, значно збільшилися, починаючи з вступу до ЄС, хоча співробітництво із SAI інших країн, їхніми міжнародними організаціями і з країнами, у яких спілкуються португальською мовою, підвищили в той же самий час відповідальність за збільшені витрати.

409. Крім найвинятковіших випадків, уся робота виконана в межах співробітництва ініціатив і текстів, поширювана інформація виконана англійською та французькою мовами. Штат у такий спосіб був зобов'язаний розвинути свої навички в іноземних мовах, щоб зменшити додаткові витрати на переклад і підвищити продуктивність праці.

410. Оволодіння мовою – це перешкода, що була досить важкою для подолання.

#### **4. Висновки**

411. Угоди Співтовариства не вимагають ніяких змін щодо повноважень національних аудиторських установ, але наполягають, що будь-які перевірки, виконані Європейською радою аудиторів про доходи і витрати фондів Співтовариства в межах країн-членів, повинні здійснюватись в співробітництві зі згаданими національними організаціями. Це означає, що національні аудиторські установи повинні відігравати у цій сфері активну роль, яка повинна бути визнана.

412. Експертиза правильного і вигідного застосування доступних фінансових ресурсів Співтовариства повинна бути задачею і відповідальністю національної SAI, чий аналіз обов'язково міститиме національну перспективу. Умови виконання цієї мети повинні бути встановлені.

413. Традиційне представлення застосування санкцій повинне супроводжуватися зусиллям, щоб зміцнити принципи нормального фінансового керування, продуктивності, ефективності і економічності. Перевірки слід зосереджувати на системах і результатах з метою визначення слабких місць в організації й ухваленні рішень, також як і в наслідках програм і проектів на глобальному рівні з метою втілення державної політики, забезпечуючи діагноз причин і уникаючи повторення подібних ситуацій в майбутньому.

414. Аудит, однак, не повинен відходити далеко від принципів законності і регулярності, що вважається фундаментальним через усе більш важливу боротьбу Співтовариства проти фінансового шахрайства і ухилення від сплати податків. Ця перспектива стала домінуючою при підписанні Угоди Європейського Союзу.

415. Вступ до Європейського Союзу не передбачав прийняття єдиної моделі зовнішнього фінансового аудиту.

416. Різна історична і культурна спадщина повинна поважатися й підтримуватися, а глибоке проникнення систем повинне тільки зробити внесок у взаємне збагачення і зростання. Юридичні системи забезпечують контрольні системи набором заходів, що враховують більш глибоку експертизу законності і правильності, а контрольні системи постачають юридичним необхідну структуру для сучасного великомасштабного державного фінансування, де фінансовий контроль, зосереджений на бюрократичному і формальному аналізі бухгалтерського обліку, фінансових порушень, є зайвим і далі не має сенсу.

417. Співробітництво між самими національними SAI і з Європейським судом аудиторів стало досить інтенсивним. Участь і співробітництво потребує грошей, але обмін досвідом може також принести досить позитивні результати щодо модернізації організацій, кращого розуміння, асиміляції і застосування інструкцій Співтовариства, підходу у методах контролю серед різних країн-членів і розвитку чітко організованого і більш ефективного контролю.

418. Інтеграція в новий юридичний і економічний союз закликає до узгодження з новими інструкціями, потребує великих інвестицій в адаптацію, до навчання і пізнання, а також вибору між створенням спеціалізованих відділів і використанням основних відділів для підтримки глобальних організаційних зусиль. Це міститься в доповненні до створеного раніше документа про контроль.

419. Слід очікувати велику кількість аудитів, виконуваних Європейським судом аудиторів у межах кожної країни-члена, і всі вони можуть вимагати супроводу національними аудиторськими установами.

420. Чи спільний аудит чи ні, зважене планування, повага до взаємних інтересів і чітке визначення каналів зв'язку є засадничими і підставою гарантії того, що перевірки будуть достатні і ефективні.

421. Вся організація повинна користуватися наслідками співробітництва із SAI Європейського Союзу.

## ШВЕЦІЯ

Лаг Олофссон<sup>37</sup>

### 1. Короткий зміст розділу

422. Національне аудиторське управління Швеції (RRV) піддалося деяким змінам за останні роки як результат членства Швеції у Європейському Союзі.

423. Після короткого представлення шведської адміністративної системи і системи розподілу відповідальності і контролю, документи описують деякі з цих змін щодо задач RRV, організації і ресурсів. Зроблено також деякі критичні зауваження, пов'язані з використанням бюджету Європейського економічного співтовариства в Швеції. Ми маємо те, що можна назвати новою ситуацією ризику.

424. Головний акцент у статті зроблено на труднощах, що виникли після входу в ЄС, з якими RRV зіштовхнулася за минулі два роки. Вбачалося важливим ужити заходів, щодо поліпшення наших передумов і максимізації впливу наших аудиторських заходів. Чотири аспекти викликають особливий інтерес, а саме: досягнути задачу і навички мови; підходи для застосування адміністративного аспису; співробітництво між аудиторськими установами; зміни у процесі що спостерігаються на різних стадіях.

425. Стаття містить деяке зображення проблем, з якими можна зустрінутись деінде: на більш ранній стадії, в адміністрації, в RRV. Ці висновки охоплюють проблеми, що збільшили ризик дефіциту здатності адміністрації використати бюджет Європейського Співтовариства у надійний спосіб, відповідно і ефективно. Ці проблеми мають бути цікавими і для вивчення та подальшого використання нашого досвіду в майбутніх відносинах зі Співтовариством. Приклади таких важливих проблем:

- навмисно надавати аудиторським можливостям більше значення до початку;
- зазначати недоліки у внутрішньому і адміністративному контролі та адміністративному управлінні на початковому етапі;
- здійснювати активніші кроки, щоб бачити, що ці недоліки стрімко виправлені, і що відповідальність за це чітко визначена;
- забезпечувати національну організацію використання бюджету Європейського Співтовариства, відповідальність і структуру контролю, а зовнішню функцію перевірки описувати письмово і усно, у глибокій і разом з тим більш доступній формі основними європейськими мовами;
- на ранньому етапі одержувати більш зв'язну картину вимог і правил, на які слід звертати увагу при вступі до ЄС;
- присвячувати більше часу порадам і навчанню щодо адміністрації фондів Європейського Співтовариства в цьому контексті, і на початковій стадії проводять експертизу і в адміністрації, і у вищій аудиторській установі.

---

<sup>37</sup> Лаг Олофссон (Lage Olofsson) – виконавчий директор у Шведському національному аудиторському офісі, де він служить з 1983 р. Заступник керівника аудиторського відділу і відповідальний за координацію щорічної перевірки, яка пов'язана з використанням фондів ЄС у Швеції. Член Шведського національного комітету, що займається питаннями шахрайства.

## 2. Вступ

426. Національне аудиторське управління Швеції (RRV) недавно піддалося деяким змінам як прямий і непрямий результат вступу Швеції до Європейського Союзу 1 січня 1995 року. У цьому документі зробимо деякі висновки перевірок та інших дій, які пов'язані з використанням бюджету ЄС у Швеції.

427. У вступі коротко обговоримо шляхи розподілу відповідальності і контролю у шведській центральній урядовій адміністрації щодо використання фондів бюджету Співтовариства в країні.

428. Парламент у грудні 1994 року прийняв рішення щодо керівних принципів, яких дотримується шведська адміністрація стосовно до платежів і внесків, зв'язаних з ЄС, і як ресурси Співтовариства захищені від невідповідального чи неефективного використання.

429. Серед головних принципів можна визначити такі:

- Високий пріоритет надається контролю і перевірці законодавства ЄС. Шведський національний огляд і перевірка зосереджуються на цьому напрямі.

- Як шведська виплата бюджету ЄС так і зворотні кошти звітні до Швеції в формі керованих державою грантів і структурної допомоги вводяться у Шведський державний бюджет і розглядаються як валовий прибуток.

- Ресурси ЄС, керовані шведською урядовою владою, розцінюються як державні ресурси. Таким чином, вони підпорядковані тим самим умовам щодо відповідальності, бухгалтерського обліку, контролю, огляду, і санкцій, яким підлягають і ресурси національного бюджету. Це означає, що серед іншого щорічні рахунки влади включають дії зв'язані з ЄС, і що обробка ресурсів перевіряється RRV і аудиторами парламенту в такий же спосіб, як і національні ресурси.

- Там, де закон Співтовариства ставить спеціальні вимоги – наприклад, повідомчі і контрольні, влада повинна виконувати їх на додаток до національних вимог. У цілому національні умови, виявляється, можуть пристосовуватися до умов законодавства ЄС.

- Платежами, пов'язаними з ресурсами ЄС, управляє небагато державних органів. Крім внутрішніх контролюючих функцій всі вони мають ще й функції внутрішнього аудиту. Якість контролю і внутрішнього аудиту контролюється RRV.

- У кожному секторі є координуючий орган, що безперервно контролює результати в межах сектора і виконує спостереження за правильністю і бухгалтерським обліком платежів. Ця відповідальність також включає вжиття заходів у разі, коли недоліки або можливості більшої ефективності ідентифіковані. Це особливо важливо в секторах, у яких співпрацюють кілька національних органів.

- Це стосується кожного відповідного сектора влади, з метою співпраці з іншими країнами-членами і Комісією та захисту фінансових інтересів Співтовариства. Спеціальний комітет був заснований при сприянні міністерства фінансів з відповідальністю за координацію національних антишахрайських дій серед влади і міністерств.

430. Структура контролю, що вже існувала у шведському уряді, створила базу для управління обробки бюджетом ЄС.

431. Відповідальні органи слідкують, скеровують і контролюють дії, щоб забезпечувати їх відповідність до правил і правильне й ефективне використання ресурсів. Це стосується як національних ресурсів, так і тих, що походять від або призначені для бюджету Співтовариства. Окремі функції для внутрішнього аудиту державних органів перевіряють якість їх внутрішнього контролю і фінансового бухгалтерського обліку. Внутрішня перевірка працює відповідно до практики бухгалтерії, що дотримується міжнародних стандартів – тобто незалежна від керування і незалежна від тих, хто виконує ці дії. Внутрішні контрольні звіти для керівництва зроблені доступними для зовнішнього аудиту і спонукають до необхідних заходів з боку влади.

432. RRV виконує незалежні зовнішні перевірки і відповідає за щорічну перевірку рахунків адміністрації і за перевірку ефективності державної діяльності через виконання аудиту. RRV перевіряє всі державні органи, велику кількість державних компаній, фондів і керувану державою діяльність взагалі. У випадку, коли компанії, фонди діють у відповідності до правил і інструкцій компанії, RRV призначає аудиторів для співпраці з обраними аудиторами і також має можливість виконати перевірку ефективно.

433. Аудитори парламенту (RR) – це контрольний орган парламенту. Аудитори – це політично обрані члени парламенту. Відповідно до статуту, яким вони керуються у своїй роботі, аудитори можуть перевіряти всю державну діяльність, включно з роботою уряду, і підпорядковуються безпосередньо парламенту. Ресурси, які сплачуються від або для бюджету ЄС, підлягають аудиту, так само як і національні ресурси.

### **3. Національне аудиторське управління (RRV)**

#### **3.1. Завдання**

434. RRV перевіряє (у той спосіб, що й національні ресурси) використання, контроль і рахунки ресурсів, призначених для Бюджету ЄС та перевіряє ті зобов'язання, що ефективно виконані. Звіти RRV – це суспільна інформація. RRV повідомляє відповідальним органам і уряду. Аудитори повідомляють про порушення і інші серйозні недоліки, контролюючий орган повинен доповісти уряду про те, що сталося, зазначаючи наміри щодо виправлення недоліків. У свою чергу уряд повинен повідомити парламент про заходи, вжиті RRV.

435. Визначена мета RRV полягає в тому, щоб запровадити ефективність і найвищі стандарти фінансового контролю в урядову адміністрацію. RRV має два діючих аудиторських відділи: відділ щорічного і поточного аудиту.

436. Щорічний і поточний аудит проводяться відповідно до існуючих стандартів. Перевірки RRV виконуються відповідно до здійснення урядових повноважень, тобто без будь-яких вказівок політичного характеру або державних органів.

437. У щорічній перевірці RRV перевіряє і висловлює остаточну думку щодо щорічних рахунків, включно з підсумковим звітом щодо всіх перевірок організацій. Думка базується на оцінці такого:

- чи представлена інформація уряду є справедливою в усіх відношеннях;

- чи системи, розроблені для досягнення задовільного внутрішнього контролю, функціонують на практиці, тобто чи гарантують вони, що фонди використовувалися для призначених цілей і утримувалися в безпеці;

- чи адміністрація, призначена керівництвом, справляється з інструкціями.

438. Організація збереження фондів, зв'язаних з ЄС також підлягає оцінці і офіційному звіту. Протягом декількох років керування і адміністрування організації вже здійснюється. Зроблені спостереження мають повідомлятися уряду, зацікавленим міністерствам і керівництву організації, що перевірялася.

439. Задачею аудиту адміністративної діяльності є вивчення, чи досягнуто цілі, встановлені парламентом і урядом, а також, чи зберігають на даний час вихідні причини урядових зобов'язань свою логічність. Задача також полягає у вивченні результатів рішень, прийнятих урядом і парламентом, ефективності засобів, використаних для досягнення цих результатів, а також у ініціюванні змін та ефективності в урядових діях іншими шляхами, наприклад, через дослідження норм і обставин, які стоять на шляху ефективності.

### **3.2. Законодавство**

440. Роль RRV регулюється не законом, але у відповідності зі спеціальною державною постановою. Відсутність установлених законом підстав означає, що незалежність вищої аудиторської установи (SAI) не гарантується законом. Однак:

- Аудит здобуває вищого статусу, якщо він має встановлену законом підставу. Дійсно, це, ймовірно, має запобіжний ефект проти методів суспільної влади. Установлена законом підстава забезпечує кращі передумови для встановленого співробітництва в межах Співтовариства.

- Національне аудиторське управління має потребу в праві перегляду того, що стосується кінцевих бенефіціантів. Причина подвійна. По-перше, це дає SAI кращу можливість перевіряти за необхідністю, чи були внутрішній контроль і внутрішній аудит здійснені задовільно. Це також мало б запобіжний вплив. По-друге, право перегляду даватиме SAI права подібні тим, що їх має ЕСА, і в такий спосіб вони були б поставлені на одному рівні.

### **3.3. Нові умови**

441. Членство ЄС означало деякі зміни у функціях RRV. Серед іншого ми відповідаємо за аудит координаторів фонду, агентств, що займаються платежами і інших органів, що залучені до програм ЄС, а також перевірку заходів, здійснених у Швеції. Це означає те, що RRV повинна ревізувати і оцінювати стан і внутрішній контроль більш складних регулюючих структур і систем. Їм також поставлено нові завдання і визначено ширші повноваження.

442. Крім того, RRV була призначена організувати підтримку ЕСА у його діяльності в Швеції і діяти як повноважний орган в сільськогосподарській сфері для щорічного підтвердження рахунків Національної ради сільського господарства, спрямованих до Комісії. Вимоги Уряду щодо різних форм підтримки в питаннях, пов'язаних з Бюджетом ЄС, значно збільшилися. Компетентність RRV як консультативного органу уряду з контрольних питань використовується, наприклад, щоб забезпечити інформацією, на якій

можуть базуватися рішення і переговори RRV, а також здійснювати представництво у Національному комітеті з питань шахрайства, організації, чие головне завдання – забезпечити форум для співробітництва і обміну досвідом між національною владою і міністерствами, відповідальними за правильне, рентабельне і безпечне використання фондів ЄС у Швеції, і за дії стосовно до заходів у разі підозри, що фонди використовуються недоречно.

### **3.4. Організація і ресурси**

443. Ми негайно установили посаду службовця зв'язку з прямими контактами з нашим Генеральним аудитором. Службовець зв'язку має секретаріат, щоб керувати візитами ЕСА до Швеції і аудиторів, щоб супроводжувати ЕСА. Секретаріат також призначений допомогти нашим аудиторам у їхніх контактах і з відвідуванням ЕСА і інших організацій Співтовариства. Була також заснована спеціальна інформаційна група ЄС, що складається з представників різних відділів RRV.

444. Ми відзначили, що цих заходів було недостатньо, незважаючи на особисте зобов'язання, що стосувалось розподілу еквівалента ресурсів на три роки. З нашої точки зору, збільшені зусилля для підготовки і проведення зустрічі службовця зв'язку і Генерального директора були б виправдані.

445. Одне дуже практичне питання, що його RRV ще не вирішила, є те, у якій спосіб обробляти великі об'єми інформації, пов'язаної з ЄС, щоб вона досягла відповідної людини вчасно. Взагалі, внутрішні зв'язки повинні бути поліпшені.

446. Щорічний звіт відіграє важливу роль в забезпеченні шведських національних вимог і умов Римської Угоди, а також в забезпеченні основи для підтримки відповідальності. У положеннях адміністративних рішень, що були прийняті у Швеції, ми оцінюємо те, що додаткова перевірка, яку ми здійснюємо у результаті членства в ЄС, становить приблизно 10 людино-років для перевірки безпеки, доречності і ефективності у традиційних сферах фонду. Це відповідає приблизно 4 відсоткам від нашої перевірки ресурсів персоналу. Сюди входить дослідження програм, мети і галузей і т. ін., контролю відносно аспектів безпеки і доречності самого контролю, глибокого аналізу якості контролю щодо програм і фондів, прийнятих владою, дослідження заходів і кроків, що приносять бажані результати.

447. Крім того, однак, є потреби в ресурсах, щоб діяти відповідно до адміністративних рішень у межах структури нових ініціатив Співтовариства. Є також потреба в спеціальних заходах для врахування задач, що не формують частину основного завдання перевірки, наприклад, легалізація щорічної інформації бухгалтерського обліку, яка представлена Комісії в гарантійному секторі EAGGF.

### **4. Нова ситуація ризику**

448. Шведський уряд надає пріоритет погодженню з вимогами ЄС, тобто задовільному фінансовому контролю на всіх рівнях, ефективній перевірці і активним заходам у разі наявності недоліків. Наше основне завдання – це перевірка якості інформації, наданої державною владою в її щорічних звітах, її управління внутрішніми системами контролю і ефективності використання фондів.

449. Серед іншого, за останні роки наш досвід такого дослідження полягає в тому, що органи, яким була надана спеціальна відповідальність за платежі від фондів ЄС, зіткнулися з труднощами щодо прийнятих стандартів внутрішнього контролю. Вони також не зуміли усвідомити потребу задовільного



внутрішнього контролю. Оскільки ця ситуація тепер змінилася – як результат заснування внутрішніх одиниць перевірки – однією з задач, що залишаються, є створення системи використання бюджетних фондів ЄС, яку підтримають задовільні стандарти контролю на всіх рівнях шведської державної служби. Особливо важливо контролювати недоліки, що можуть виникнути між різними органами.

450. Ми не можемо виключати можливість того, що деякою мірою причина порушень, шахрайства і корупції в системі платежів ЄС вже закладена у систему, що розроблена. Якщо національні і європейські фонди бюджету використовуються для однієї й тієї ж мети, можливий більший ризик помилки стосовно до складної регулюючої структури і принципу додатковості. Фундаментальний підхід і структура в адміністративних системах контролю, що тепер є у Швеції як результат членства в ЄС, відрізняються в деяких важливих аспектах від нашої національної практики. Це означає, що не завжди легко для шведських посадових осіб зрозуміти і здійснити такі системи контролю.

451. Як країна-член і особливо через те, що безпечне, відповідне і ефективне використання бюджету ЄС стало основною проблемою Швеції, країна повинна уникнути ризику ситуації, у якій створилася б загроза для довіри їй. Крім того, довіра широкого загалу до здійснюваного проекту ЄС могла б також опинитися під загрозою. Шахрайство і помилки підривають таку довіру. Крім того, загальна економічна ситуація надзвичайно складна. Слід докласти значних зусиль, щоб обмежені ресурси фактично використовувалися на цілі, для яких вони були призначені, і щоб вжиті заходи мали бажані наслідки. Очевидно, що можливість компенсації Співтовариству і інші санкції не повинні забуватися в цьому контексті. Якість контролю RRV щодо шляху, яким шведські органи керують фондами ЄС і виконують свої обов'язки, – це критичний чинник у цій проблемі.

452. Хоча Швеція, подібно іншим країнам-членам, прийняла рішення про необхідність дотримання існуючих правил ЄС, вони не повинні бути розцінені як незмінні у довгостроковій перспективі. Це означає, що RRV зобов'язується також аналізувати ризики неефективності різних фондів і систем ЄС та зв'язків між ними і можливі конфлікти їх цілей. Також мають створюватись можливості для дослідження програм, що фінансуються Співтовариством, а ініціативи слід організувати і здійснювати таким чином, щоб забезпечити національну свободу діяльності *acquis communautaire* і щоб вона дійсно використовувалась, коли це вважатиметься потрібним. У ситуаціях такого характеру RRV досліджуватиме питання про те, як діючі правила ведуть до ефективних рішень.

## **5. Два роки перевірки як країни-члена ЄС: проблеми і їх розв'язання**

453. Які нові проблеми викликані членством в ЄС, і як RRV справилася з ними? Ми вважаємо важливим ужити заходи у чотирьох напрямках, щоб поліпшити наші передумови і максимізувати ефективність заходів нашої перевірки.

### ***5.1. Зусилля щодо порозуміння і мовних навичок***

454. Підходи, оцінки і досвід адміністративних систем і інші фактори, якими керуються законодавство і інші регулюючі структури ЄС, відрізняються від тих, котрі властиві для Швеції. Якщо аудит здійснюється у порівняльній манері, має існувати система правил, яких аудиторі дотримуються в

процесі перевірки. Методи перевірки мають відповідати регулюючій структурі і ситуації, до яких вони застосовуються. Для аудиторів RRV не завжди було легко зрозуміти основні причини розходження в підходах.

455. Мовні труднощі – це частина проблеми порозуміння. Адміністративні підходи і традиції країн-членів різні розширення мовних і комунікаційних традицій є особливо важливими факторами у встановленні задовільних необхідних умов спілкування між колегами з різних країн чи установ. Добрі зв'язки забезпечують основу для професійного обміну інформацією і підвищення ефективності спільних справ.

456. Ось чому у шведській національній аудиторській установі ми започаткували курси англійської і французької мов для членів нашого штату, чиї мовні навички занадто “заіржавіли”, щоб сприяти виконанню поставлених завдань. Здатність користуватися англійською мовою як робочою – це мінімальна вимога в багатьох ситуаціях, особливо в умовах, коли міжнародні контакти настільки ж часті, як в RRV.

457. RRV привернула увагу до лінгвістичних проблем у зв'язку з перекладом *acquis* ЄС. Виявляється, що коли зустрічаються перекладачі і економісти, це не закінчується автоматичним перекладом, легким для розуміння людьми, що займаються державним керуванням або зовнішньою перевіркою. RRV недооцінило цю проблему, та й кілька інших шведських державних органів зіткнулися з проблемами перекладу і порозуміння.

458. Ми організували ряд семінарів з європейського законодавства для членів нашого штату, для тих хто працює з питаннями, пов'язаними з ЄС і для тих, хто виражає широку зацікавленість.

459. За минулі кілька років бібліотека і інформаційний центр у шведській Національній аудиторській установі зазнали деяких змін. Найбільш істотні з них:

- увага більше зосереджується на міжнародному матеріалі;
- інформаційна технологія відіграє набагато більшу роль у пошуку і відновленні інформації, потрібної службовцям у RRV.

460. Ми тепер маємо доступ до всіх “євробаз даних” з постановами, директивами, юридичними документами, публікаціями і іншою інформацією від Європейського Союзу і його установ. Інформація і бази даних з посиланнями, повними текстами і фактами, доступними в Інтернеті усе більш і більш важливі для забезпечення інформацією, необхідною в щоденній роботі організації. У бібліотеці була встановлена “станція пошуку” з доступом до діалогових баз даних, укомплектована необхідними для RRV дисками CD-ROM. Кожен в організації може користуватися цими послугами і шукати інформацію самостійно, якщо необхідно, може одержувати допомогу від штату бібліотеки. Починаючи з весни 1997 року, бібліотека аудиторської організації також надає всі послуги Національній раді торгівлі, розташованій в тому самому будинку. Це співробітництво також дає нам доступ до їхньої поширеної бази документів ЄС англійською, французькою і шведською мовами, особливо до юридичних документів і юридичних справ, та до спеціалізованих баз даних, скажімо таких, як виконання директив і постанов ЄС у шведському законодавстві.

461. Ми також вирішили, що було б важливо почати діалог з Європейським судом аудиторів, з колегами з SAI в інших країнах і Комісією, щоб краще зрозуміти вимоги і очікування стосовно до управління і контролю у зв'язку з використанням бюджету ЄС і разом з тим допомогти нашим колегам зрозуміти “шведську модель”. Ми організували навчальні візити, інформаційні зустрічі і т. ін. Оскільки ми співробітничали з Данією у деяких інших сферах, а Данія була членом Співтовариства з 1974 року, ми вважали особливо важливим обговорити ці питання з датчанами.

462. Після приєднання до ЄС ми були також запрошені до участі у повсякденному співробітництві з Європейським судом аудиторів і національними аудиторськими установами країн-членів. Формальний зв'язок між цими організаціями відіграє важливу роль у налагодженні співробітництва між аудиторськими органами країн-членів. Службовці зв'язку також допомагають ЕСА і забезпечують необхідним, коли той відвідує країни-члени з намірами аудиту.

### **5.2. Процес виконання перевірки**

463. На початковій стадії RRV також зосереджується на розвитку підходу до застосування адміністративних *acquis* ЄС до шведської системи державного управління. Здавалося б, що це задача, яка лежить поза сферою перевірки, але на тій стадії позицією RRV було те, що членство в ЄС само по собі було задачею найбільшої національної ваги. В результаті отриманого досвіду RRV була «зобов'язаною» допомагати в забезпеченні використання цього досвіду для розбудови ефективної системи контролю.

### **5.3. Співробітництво**

464. Згідно зі спрямованістю шведського законодавства на широкий доступ до інформації, процес аудиту, що здійснюється RRV характеризується відкритістю і діалогом з організаціями, які вона перевіряє, та з іншими зацікавленими сторонами. Ми, природно, зробили висновок, що таким могло бути й ставлення до перевірки ресурсів від бюджету ЄС і до контактів із організаціями Співтовариства. Дійсно, вся інформація, що є суспільною і доступною у Швеції для зацікавлених сторін, є такою ж і для організацій Співтовариства і їхнього штату. Крім того, ми обговорюємо наші контрольні плани з ЕСА і передаємо наші звіти до нього негайно після публікації.

465. Співробітництво між аудиторськими органами у межах ЄС повинно також характеризуватися повагою до незалежності різних залучених контролюючих органів, де лідерство не існує як правило, а встановлюється ситуативно. А рїорї кожен орган має визначити для себе чи співробітництво дає йому якусь додаткову цінність. Рїзним контрольним органам слід також досягти згоди щодо контрольних підходів, які були прийнятними для кожного з них.

466. Як шведська вища аудиторська установа RRV малї установити формальні контакти з зовнішніми аудиторами Співтовариства, тобто з ЕСА. Фактично, відповідно до Угоди, це єдині здійснені взаємозв'язки ЄС у офіційному вираженні для RRV. Формальні контакти визначені як офіційні зв'язки і уможливили участь у загальних проектах чи подібній діяльності. Контакти між RRV і ЕСА набувають форму зв'язків між двома незалежними і рівними організаціями.

467. Саме тому ми розвиваємо відносини, характеризовані взаємними і добре визначеними інтересами. Обмін інформацією – це був перший крок, і ми тепер націлені на нашу першу спільну перевірку.

#### *5.4. Стямування аудиту*

468. У 1995-96 рр. аудит насамперед зосереджувався на гарантуванні безпечного і відповідного використання бюджетних фондів ЄС з урахуванням критерію ризику головних помилок. Іншими словами, RRV зосередилось на напрямках, де вважалось, що ризик головних помилок був найбільшим. На тій стадії перевірка ефективності, головним чином, використовувалася, щоб збагатитися досвідом.

469. Ця робота проводилася у кілька різних стадій. Перша стадія – це здійснення адміністративної практики (включно з комп'ютерними системами) громадськими органами, що відповідають за фонди ЄС. Ми аналізували, чи звичайна практика, що була запланована, є задовільною і відповідною умовам Співтовариства. Також на цій самій стадії зроблено початкові оцінки шляху, на якому створювались нові органи внутрішнього аудиту. Ці одиниці аудиту стали примусовими внаслідок нової встановленої законом вимоги для державних органів з регіональною структурою або делегованою відповідальністю, що стосується процесу виконання. Цей обов'язок примушення було покладено на них через вимоги ЄС і критику, виказану з боку аудиторів останніми роками. На цій стадії, важлива роль аналізу полягала в оцінці намагань призначених органів управляти унікальною ситуацією в шведській державній службі: та відповідальність за використання фондів ЄС означала, що органи інспекції і контролю обов'язків охоплювали всю адміністрацію фондів, включно з управлінням на регіональному рівні чи управлінням, здійснюваним іншими органами.

470. Друга стадія містила оцінку адміністративної практики і експлуатованих комп'ютерних систем з точки зору надійності, безпечності й ефективності їх застосування. Заснована на принципі ризику головних помилок, RRV почало перш за все розглядати системи, прибуткові й без грантів бюджету ЄС. Увага була сфокусована на практиці, що торкалася різних органів. Особлива увага приділялася наявності чіткої відповідальності за документацію, помилки у звітах і програми діяльності.

471. На цій стадії і Комісія, і ЕСА почали відвідувати Швецію з метою розгляду і дослідження шведських адміністративних рішень. ЕСА також підготував свій перший аудиторський звіт, використовуючи методику Декларації про гарантію (SAO). У середині нашої організації відбулися обговорення стосовно до переваг і недоліків цієї методики і також щодо можливості створення звітів на підставі обсягів перевірених угод. Наша перевірка заснована на принципі ризику головних помилок. Отже RRV не використовує статистичну вибірку в такий самий спосіб, як ЕСА. На наш погляд, методика SAO може легко призвести до надмірного здійснення аудитів у тих зонах, де відсутні будь-які реальні проблеми. Однак, комбінація методу “ризик і важливості” та методики SAO може бути вельми корисною і привести до більш ефективної і результативної перевірки.

472. Приблизно у той самий час EAGGF прийняв постанову № 1663/95, була розроблена система перевірки надійності рахунків і країни-члени мали акредитувати організацію в гарантійному секторі EAGGF, що відповідає за платежі і також готує систему до підтвердження щорічної бухгалтерської

облікової документації, що її надають країни-члени до Комісії. З огляду на порівняну перевагу RRV у знаннях та досвіді, її запитали, чи могло б воно перевірити опис адміністративної практики і систем платіжного підрозділу Швеції і контролювати чи вони функціонували належним чином. Отримувати завдання від шведського уряду на засадах спеціальної винагороди – це складова моделі RRV.

473. Було також розглянуте питання про те, чи могла би національна аудиторська установа перебрати призначення уповноваженого органу. Порівняна перевага RRV в цьому була навіть більш виразною. Орган відповідальний за платежі в секторі EAGGF ревізується щороку. Надається звіт перевірки стосовно до якості інформації, наданої в щорічному звіті, безпеки і дотримання юридичних вимог у виконанні та висновками, зробленими щодо того, чи відповідальний виконав свою роль у задовільній манері. RRV не вважає, що існують якісь конституційні перешкоди, щоб на власну відповідальність видати сертифікат перевірки інформації бухгалтерського обліку. Шведський уряд призначив RRV, як орган посвідчення. Наприкінці січня 1997 року RRV здійснило своє перше контрольне свідчення.

474. Ми тепер вступаємо в третю стадію. До певного ступеня гроші почали оплачуватися не лише з сільськогосподарського фонду. Адміністративні заходи здійснюються щодо фондів структурних, регіональних і рибного лову, де регулююча структура менш розвинута, ніж у випадку сільськогосподарського сектора. Тривалі, стійкі відносини розвиваються між органами внутрішнього контролю Комісії і внутрішньою функцією аудиту відповідальних органів.

475. Ці відносини засновані на умовах постанови Ради, де зазначається, що внутрішні функції аудиту повинні існувати на національному рівні, щоб надати Співтовариству впевненість, що країна-член здійснює задовільний фінансовий контроль. Співробітництво між власними внутрішніми аудиторами Комісії і внутрішніми аудиторам органів, відповідальних за фонди, набуло форми угод (протоколів). На центральному рівні міністерство фінансів Швеції ще на початковій стадії підготувало цю задачу і домагалось її вирішення. Угоди Співтовариства двосторонні і добровільні, але міністри всіх країн-членів висловили намір установити більш формалізоване за своєю суттю співробітництво із представниками всіх країн-членів. Ці угоди передбачають повний доступ сторін до аудиторських звітів і документів одна одної. Звіти від інших аудиторів на національному рівні Співтовариства, що стосуються розглянутого фонду, мають представлятися з метою надання інформації. Угоди також містять керівні принципи для усіх методів, які потрібно використовувати, щоб гарантувати, що сторони можуть покласти на результати, досягнуті кожною. Крім того, угоди містять вибір щодо виконання об'єднаних перевірок. RRV підтримує зростання компетентності внутрішніх аудиторів і оцінює якість їхнього контрольного плану і виконаної роботи.

476. Ініціативи Співтовариства виявляються настільки новими, що ми стурбовані протиріччями з існуючими адміністративними структурами (наприклад, ініціативи Співтовариства LEADER II і INTEREG). Наша здатність дотримуватися вимог безпечної і відповідної обробки бюджету ЄС відкрита для обговорення питання у цій сфері, що підтверджено останнім щорічним звітом.

477. На початку 1997 року ми звітували щодо двох урядових завдань у сфері ЄС. Ми проаналізували адміністративні системи у шведському соціальному фонді і регіональних фондах і перевірили, теоретично

й на практиці, чи відповідають вони чинним стандартам. Ми також спробували визначити, які зміни відбулися б із застосуванням системи перевірки надійності рахунків в цих сферах.

478. У цій стадії ми помічаємо, що діяльність контролю у широкому спектрі усе ще не вирішена. В усякому випадку, повний контроль – тобто внутрішній аудит/спостереження і зовнішній контроль не скоординовані. Аудит часто виконується без опори на досвід, здобутий в інших областях контролю, ні на отримані результати. Отже, ефективність і результативність дій контролю може бути взята під сумнів, можливий ризик, що увесь апарат контролю зосереджується тільки на сферах, організаціях і обставинах, що легко перевірити, а непорозуміння і порушення, властиві не одному фондові у той самий час, можуть бути не помічені через спосіб, у який ведеться контролююча діяльність.

479. Країни-члени керують 85 відсотками від витрати і фактично 100 відсотками від доходів бюджету Співтовариства, у той час як за виконання бюджету відповідає Комісія. Тому життєво необхідно знаходити форми практичного співробітництва між націями і фондами, заснованими на взаємній повазі, взаємному інтересі і суверенітеті. Відкритість – один з наріжних каменів у цьому завданні. В цьому контексті наріжним каменем є розуміння національних культурних відмінностей і докладання справжніх зусиль для подолання мовних бар'єрів.

## **6. Висновки**

480. Важливо спробувати вказати на деякі висновки, з якими так чи інакше, раніше чи пізніше будемо мати справу.

481. Ці висновки торкаються проблем, що збільшили ризик дефіциту в здатності адміністрації здійснювати бюджет ЄС безпечним шляхом, відповідно і ефективно спостерігається тенденція, що ці проблеми згодом мають додати зовнішнім аудиторам великої роботи, тож для наших колег у центральних і Східноєвропейських країнах може бути цікавим навчитися використовувати наш досвід в своїх майбутніх відносинах зі Співтовариством:

- важливим у цьому досвіді є надання від самого початку пріоритетів аудиторським засобам: по-перше, щоб зосередитися на безпеці і доречності в виконанні передоплат від фондів ЄС; по-друге, щоб потім займатися питанням ефективності систем. Важливо не роздрібнювати надмірно ресурси, особливо, на пізніших стадіях;

- оскільки ресурси аудиту, як правило, є повністю задіяними, для заходів, пов'язаних з бюджетом ЄС, на ранній стадії слід дозволити використовувати спеціальні кошти;

- важливо вказати на недоліки внутрішнього і управлінського контролю державної адміністрації на ранній стадії чітко і систематизовано. Ми повинні спрямувати більше заходів для вирішення цієї задачі. Здійснюються активні кроки, щоб показати, що ці недоліки рішуче виправлені, а відповідальність за виправлення різних порушень є неминучою. Це полегшує адаптацію і виконання задач бюджету ЄС з боку владних структур.

- в національному уряді застосовуються спеціальні пункти постанов і певні підходи, і їхні еквіваленти в ЄС повинні бути проаналізовані на ранній стадії, щоб у такий спосіб можна було б вказати

державним органам на сфери для подолання негараздів. На цій підставі, зацікавлені органи влади мають створювати більш серйозні організації, щоб досягнути встановлені ЄС системи контролю і запровадити їх у нашу власну адміністративну традицію. Важливо, що системи керування контролем, створені в окремих країнах-членах, засновані на адміністративній культурі конкретної країни. У той же самий час слід створити можливість представити гідний довіри і задовільний рівень контролю, без огляду на деякі розбіжності в деталях справи.

- корисно здійснити візуальну чи письмову презентацію національної організації, відповідальної за виконання бюджету ЄС, відповідальної і контрольної структури та з функціями зовнішнього аудиту. Це слід виконати у прийнятній для читача, доброзичливій формі основними європейськими мовами. Це заощадить чимало часу при викладенні на письмі статусу посадових осіб у різних органах ЄС, та спростить для наших власних адміністраторів розуміння усєї картини. Спільно перекладена базова інформація поліпшить якість звітів, зроблених посадовими особами на різних рівнях, у різних контекстах.

- важливо на більш ранній стадії одержати зв'язну картину адміністративних вимог та правил, з якими доводиться мати справу при вступі до ЄС. В цьому сенсі важливо присвятити більшу кількість часу порадам і навчанню, зв'язаним з керівництвом фондів ЄС.

- існувала гостра потреба в сучасному економічному і адміністративному словнику, пристосованому до потреб уряду. Це гарантувало б, що перекладач цілком виправдано і професійно справився з потребою розпізнання адміністратором термінології, використаної в регулюючих структурах, у повній відповідності до її значення.

- ми повинні почати створювати знання нашої власної організації й вивчення адміністративних проблем, пов'язаних з бюджетом ЄС, якомога раніше, хоча на це потрібно буде 3–4 роки.

482. Ми також починаємо зосереджуватися на нових проблемах, що мають обговорюватись національними аудиторськими установами, і вимагають:

- роз'яснення ролі аудитора в боротьбі з шахрайством. Не досить звернутися до факту, що у принципі, відповідальність належить владі. Ризик порушень, шахрайства і корупції слід включати до аналізу ризику разом з ризиком неправильного керівництва. Аудит повинен також зосередитися на контролі питань, що не впливають на відтворення справедливої картини в щорічному звіті. Ризик політичних порушень недоліку законності і т. ін. є надзвичайно серйозним у діях, що фінансуються суспільною податковою системою.

- сертифікати аудиту, отримані бенефіціантами від аудиторів, є дуже важливими в інтересах витрат-результативності. Однак, залишається питання, як можна забезпечити якість роботи цих аудиторів.

483. Інтереси, використання і чітко визначення каналів зв'язку є фундаментальними і ключовими для забезпечення ефективності і доцільності аудитів.

484. Уся організація має скористатися наслідками співробітництва із SAI Євросоюзу.

## Велика Британія

*Клифф Кембал*<sup>38</sup>

### 1. Короткий зміст розділу

485. Цей документ окреслює урядовий зовнішній аудит, що практикується у Великобританії для перевірки фондів ЄС і європейські заходи зв'язку. Інспектор і Генеральний аудитор (С&АГ) визначає свої контрольні дії щодо європейських угод, і його аудиторські сертифікати забезпечують гарантії того, що парламент може покладатися на фінансові звіти. Фінансові аудити Національної аудиторської служби (NAO) гарантують, що угоди ЄС досліджено за Європейськими інструкціями. Комітет державного бюджету (РАС) може і має отримати свідчення щодо будь-яких аспектів фінансових угод Великобританії, включно з розписками і платежами Співтовариства. З 1993 року адміністративна і контрольна системи Великобританії безупинно пристосовувалися до інструкцій членства в ЄС, паралельно була розроблена й уточнена методика аудиту NAO.

486. Дослідження "якості за гроші" (VFM) за схемами ЄС сконцентрувалися на зонах найбільшого ризику й найвищої витратності. Обмеження існують на ступені, на якому уряд Великобританії відповідає за схемами ЄС, і де інструкції і програми встановлюються Європейською Комісією. Були розпочаті численні дослідження VFM, що охоплюють виконання вимог ЄС, і Великобританія продовжила активно виявляти можливості для одночасної перевірки з ЕСА і нашими іншими європейськими колегами.

487. Заходи зв'язку з ЕСА відомі, і Великобританія виконує свої європейські зобов'язання – гарантувати ефективний аудит фондів Співтовариства, запобігаючи непотрібному дублюванню зусиль. NAO співпрацює з ЕСА скрізь, де можливо, і прагне розвивати відношення, де вони взаємно вигідні. Регулярні зустрічі з нашими європейськими колегами забезпечують ефективну координацію візитів ЕСА і розповсюдження їхніх результатів. Сфери для потенційного співробітництва з ЕСА та іншими європейськими САІ досліджують через Комітет зв'язку робочі групи. За досвідом NAO вплив членства в ЄС на урядові аудиторські органи країн-членів можуть бути такими:

- членство в ЄС може вимагати деякого виправлення контрольного законодавства, наприклад, забезпечення контрольного органу для співпраці з ЕСА – вимога угоди 1975 року.
- повний обсяг перевірки не може помітно збільшуватися. Але з'явиться додатковий компонент регулярності аудиту згідно із законодавством ЄС.
- в залежності від законодавства країни-члена, ЕСА може мати широкі права доступу до останніх бенефіціантів, ніж, наприклад, національний аудиторський орган.
- може бути важко почати експертизу VFM з питань, для яких ЄС встановлює політику і правила. Експертизи можуть з більшою користю зосереджуватися на виконанні схеми втілення, ніж на його проекті.

---

<sup>38</sup> Клиффорд Роберт Кембал (Clifford Robert Kemball) – контрольний менеджер, Національний аудиторський офіс Великобританії. Має 33 роки урядового зовнішнього аудиторського досвіду у Національному аудиторському офісі, включно з недавніми перевірками британських закордонних витрат (міністерство закордонних справ, закордонна допомога, Бі-Бі-Сі) і міжнародним зв'язком.



- національний аудиторський орган може виявити бажання безпосередньо залучитися до одночасних аудитів з іншими органами аудиту з ЕСА на предмет загального інтересу.

- голова національного аудиторського органу матиме право брати участь у комітеті зв'язку, він проситиме призначення службовця зв'язку для здійснення контактів з іншими національними аудиторськими органами ЄС/ЕСА.

- орган аудиту за бажанням може можливість супроводжувати ЕСА під час його відвідувань. Спосіб, у який це буде здійснюватись, і розвиток відносин з ЕСА потребуватимуть окремого визначення.

- орган аудиту може за бажанням робити періодичні звіти своєму парламенту, вилучені з повідомлень ЕСА.

- орган аудиту може просити призначити кандидата-члена ЕСА їхньої країни членом штату ЕСА.

- орган аудиту може бажати розвивати контакти з Європейською Комісією щодо зазначених проблем.

- вплив заходів на контрольний орган ЄС, ймовірно, буде помітним, але невеликим.

## **2. Вступ**

488. Великобританія з 1973 року була членом Європейського Співтовариства, а згодом – Європейського Союзу . Протягом 3 років адміністративно-контрольна система була пристосована до виконання вимог членства і відповідних інструкцій. Подібна методика була прийнята НАО, а його експертиза рахунків центрального уряду Великобританії була розроблена і доповнена.

489. Цей документ підбиває підсумок щодо заходів центрального уряду Великобританії для контролю платежів і розписок в одержанні коштів від бюджету ЄС. Зокрема, це вплив, який членство Великобританії в ЄС мало на процес зовнішнього аудиту на чотирьох головних напрямках:

- парламентський нагляд за витратами ЄС;
- фінансовий аудит;
- аудит якості за гроші;
- заходи зв'язку;

## **3. Бюджет Європейського Співтовариства**

490. Оскільки Сполучене Королівство стало членом ЄС в 1973 році, воно здійснило вклад в бюджет ЄС платежами від об'єднаного фонду. Великобританія також робить платежі і збирає квитанції від імені Співтовариства, і вимагає компенсації деяких витрат. Бюджет ЄС, головним чином, фінансується країнами-членами через систему “власних ресурсів”, що складається:

- з сільськогосподарських податків, зібраних, переважно, на торгівлі сільськогосподарською продукцією між ЄС та країнами, що сюди не входять;

- з цукрових і зв'язаних з ним податків, зібраних з виробництва і збереження цих предметів споживання;

- з мита, зібраного під загальним зовнішнім тарифом на імпорт у ЄС від решти країн;

- з продукції, що має певний ПДВ, стягнений з бази розповсюдження, узгодженої з країнами-членами.

491. Внески Великобританії у 1996 році в бюджет Співтовариства були оцінені в 6,697 мільйонів фунтів, що після одержання квитанцій на суму 5,094 мільйонів фунтів означатиме чистий внесок на суму 1,603 мільйона фунтів (див. таб. 1). Чистий внесок значно змінюється з роками, у 1995 році його сума становила 4 мільярди фунтів.

492. NAO перевіряє більшість витрат у Великобританії, що фінансуються з бюджету ЄС. Ця робота є частиною відповідальності C&AG: перевіряти рахунки департаментів і агенцій Великобританії, через які більшість цих фондів проходить, і звітувати про це парламенту країни. У Великобританії 90 % від витрат Співтовариства перевіряються через відомчі рахунки асигнування, а залишки сплачуються безпосередньо Комісією до різних організацій.

**Таблиця 1. Внески Великої Британії до бюджету ЄС та надходження з нього у 1996 р.**

<b>Внески</b>	<b>млн. £</b>	<b>млн. £</b>
Аграрні податки та	202	
Митні збори	1,989	
Ресурси, основані на ПДВ	4,442	
За відрахунком зменшення	(2,412)	
Ресурси основані на ВВП	2,444	
Поправки	32	
<b>Загальна сума внесків</b>		<b>6,697</b>
<b>Надходження</b>		
Європейський коригуючий та гарантійний фонд для сільського господарства – гарантійний сектор	3,410	
Структурні фонди	1,627	
Інші надходження	57	
<b>Загальна сума надходжень</b>		<b>5,094</b>
<b>ЧИСТИЙ ВНЕСОК</b>		<b>1,603</b>

Джерело: Фінанси Європейського Співтовариства: Витяг з бюджету Співтовариства – 1996 році Таблиця 3 (СМ 3350)

Примітка\* Зменшення Великобританії – це сума, на яку внесок Великої Британії зменшено за угодою Фонтенблю у 1984 році.

#### **4. Парламентська відповідальність**

493. Законодавство ЄС не покладає на C&AG ніяких окремих зобов'язань щодо аудиту угод Співтовариства. Він вільний визначити свої власні контрольні пріоритети і мету в цій сфері за законами про казначейство і аудиторські департаменти і Законом 1983 р. про національний аудит, оскільки він має справу з іншими національними зрослими фондами. У такий самий спосіб він повідомляє парламент про

витрати фондів Співтовариства у Великобританії і збори його доходу, включно з питаннями про регулярність і “якість за гроші”.

494. С&АG здійснює аудит і повідомляє парламент Великобританії про широкий діапазон програм і проектів у країні, що фінансуються і підлягають інструкціям Європейських Співтовариств. Він не має повноважень досліджувати витрати щодо відповідності їх до європейських стандартів в інших країнах Співтовариства.

495. Парламентський комітет державних рахунків розглядає повідомлення С&АG, що зроблені про рахунки певних відділів, або частіше про окремі документи, надруковані протягом року. Комітет державних рахунків має широкі повноваження досліджувати асигнування і інші рахунки, зроблені для парламенту і робити запити щодо певних осіб, документів і записів. Комітет може свідчити щодо всіх повідомлень С&АG включно з тими, що стосуються витрат і доходів Співтовариства. У безлічі своїх повідомлень комітет рекомендував, що відділи вимагають змін, наприклад у боротьбі з шахрайством і знеціненням грошей.

496. Нещодавно парламент Великобританії виявив зростаючий інтерес до фондів ЄС. Ця зацікавленість частково викликана триваючими дебатами про відносини між Великобританією і Європою, але більш виразним є занепокоєння з приводу витрачання бюджету Співтовариства. Один з аспектів цього зростаючого інтересу – це увага до відповідальності за європейські витрати, наведені комітетом державних рахунків, який зробив два повідомлення, а саме – це його десяте повідомлення 1995–1996 рр. “Про щорічний звіт Європейського суду аудиторів і підтвердження гарантії” і шосте повідомлення 1996–1997 рр. “Перевірка угод Європейського Співтовариства”.

497. Функція аудиту С&АG має складатися з двох елементів: щорічного засвідчення рахунків багатьох державних органів, і особливих експертиз економічності ефективності і результативності, з якими департаменти та інші державні органи використовують їхні ресурси.

## **5. Фінансовий аудит Великої Британії**

498. Робота NAO полягає в наданні гарантій парламентові, що урядові гроші були витрачені саме так, як передбачалось, і що можна покладатися на фінансові звіти, зроблені ним. Свідчення NAO стосуються аспектів регулярності, включно з гарантією того, що плани ЄС належним чином входять до інструкцій Великобританії і фінансових аспектів контролю. Цей аудит виконується у відповідності до стандартів застосування методів аудитів у Великобританії і розроблений для гарантії відсутності в рахунках Великобританії будь-яких помилок матеріального рівня.

499. У Великобританії головна мета фінансового аудиту полягає в тому, щоб дати змогу С&АG сформуванню незалежну думку щодо фінансової звітності. Кожен аудит планується і виконується для отримання достатніх і відповідних свідчень, на яких базується ця думка. Думка С&АG також стверджує, чи гроші, призначені парламентом, були використані доцільно, і чи узгоджуються фінансові угоди з органами, що керують ними. Можливий ризик відмови попередньої витрати Європейською Комісією впливає з будь-якого порушення, ідентифікованого аудитом і визначеного NAO.

500. Як частина аудиту його відомчих рахунків асигнувань є перевірка NAO виконання угод за європейськими інструкціями; що директиви і рішення були належним чином включені у законодавство Великобританії, і що кількість грантів, необхідних для організацій і претендентів, є відповідною. У деяких випадках NAO відвідує відомчі регіональні офіси, щоб перевірити їх програми контролю, а також, щоб оглянути ділянки, склади і інші об'єкти. NAO визнає, що обсяг і складність законодавства ЄС зростає і, що треба приділити пильну увагу відповідному розвитку її роботи з аудиту.

501. Контрольна методика, прийнята NAO у його експертизі рахунків центрального уряду Великобританії з плином часу була розроблена і доповнена. Практика аудиту постійно розвивається, щоб відповідати змінам оточення, професійним стандартам і доступним заходам. Підхід NAO до аудиту у фінансовому посібнику з аудиту є таким, що забезпечує знання всіх аспектів фінансової перевірки. Детальніший посібник також забезпечує новими модулями, що постійно оновлюються, щоб відобразити появу кращої практики. Ці посібники недоступні поза NAO.

502. Підхід NAO до фінансового аудиту спричинює перевірку зразку фінансових угод проти великої кількості визначених контрольних цілей. Проведення цієї роботи містить гарантії того, що сплачена або отримана сума відповідає законодавству, як і доречним директивам ЄС. На додаток до окремих угод, NAO може коментувати адекватність контролю, щоб гарантувати виконання інструкцій ЄС. Якщо платежі відносяться до Європейського регіонального фонду розвитку, то він надає гранти місцевій владі й іншим органам, а кінцева сплата гранту повинна бути підтримана відповідно до свідчення Аудиторської комісії чи інших зовнішніх аудиторів, на яких NAO покладається відповідно до прийнятих стандартів перевірки.

503. На внесках у ЄС NAO робить оцінку розумності й адекватності системи бухгалтерського обліку, перевіряє, щоб база ПДВ була правильна розрахована і виконує перевірки цих обчислень. Щодо зборів мита і ПДВ NAO застосовує той самий підхід, але більшу увагу звертає на експертизу основних систем бухгалтерського обліку та контролю.

504. Висновок C&AG забезпечує розумну гарантію того, що і фінансові звіти є вільними від матеріальних неточностей чи хиб. Оскільки матеріальність не піддається математичному визначенню, маючи і кількісні і якісні аспекти, вона підпорядкована розумінню вартості від природи і контексту, а до професійного судження стосовно до найвищого рівня помилки, користувачі фінансових звітів, на сподівання NAO, поставляться толерантно. Оскільки контрольна методика, прийнята NAO, розроблена для підтримки рахунків Великобританії у цілому, контрольні висновки роблять, не пов'язуючи їх з будь-якими конкретними схемами.

## **6. Європейський коригуючий та гарантійний фонд для сільського господарства (EAGGF)**

505. Згідно з постановою Комісії ЄС № 295/88 від 1 лютого 1988 року, кожна влада і орган відповідає за фінансування EAGGF, який у Великій Британії є Посередницькою радою по виробництву сільськогосподарських продуктів. Вона зобов'язана відправляти щорічний звіт до Комісії, вдаючись до подробиць про контроль, та гарантувати, що платежі, бухгалтерський облік і адміністративні процедури

органу, що здійснював оплату, були виконані належним чином. Ці повідомлення включають звіти NAO про її підхід до перевірки фондів Співтовариства.

506. У постанові комісії ЄС № 166 3/95 від 7 липня 1995 року викладені аудиторські та звітні обов'язки сертифікаційного органу EAGGF. У Сполученому Королівстві Посередницька рада для сільськогосподарської продукції – це координаційний орган; вона і шість інших агентств відповідають за виконання платежів згідно зі програмами EAGGF, а NAO – це сертифікаційний орган. Комісія проводить самостійний аудит національних рахунків.

507. З 1996 року Комісія надала органам координування обов'язок забезпечення того, щоб першу стадію аудиту національних рахунків починали органи засвідчення. Комісія вимагає, щоб органи посвідчення виконали огляд діяльності організацій-платників, зробили контрольне засвідчення щодо кожного агентства та загального контрольного свідчення. У 1996 році NAO запропонувала провести аудит рахунків EAGGF Великої Британії як частину своєї роботи щодо перевірки національних рахунків. Цей додатковий обов'язок справляється вже три роки, що надає Європейській Комісії такі гарантії:

- щорічні рахунки відповідають бухгалтерським книгам і звітам організацій-платників;
- процедури і дії організацій співпадають з правилами Співтовариства, а внутрішні контрольні процедури діють задовільно;
- фінансові інтереси Співтовариства належним образом захищені.

508. Заходи аудиту в інших країнах-членах відрізняються. Шведський RRV – єдина національна аудиторська служба, що має це додаткове зобов'язання засвідчення. В інших країнах-членах органи засвідчення складаються з зовнішніх контрольних фірм, внутрішніх контрольних організацій і різних інших органів. У Великій Британії NAO має договірні відносини з Посередницькою радою.

## **7. Дослідження "якості за гроші"**

509. Як орган, що забезпечує незалежною інформацією і порадами парламент, NAO здійснює дослідження "якості за гроші". Встановлені законом повноваження інспектора, Генерального аудитора надають йому право повідомляти парламент про економічність, ефективність і результативність того, як центральні урядові фонди витратили ресурси, надані в 1983 році. Програма NAO про дослідження "якості за гроші" має тенденцію концентруватися на ділянках, де використання ресурсів найбільше, де якість за гроші у небезпеці і там де є приклади гарної практики чи невдач у керуванні.

510. Адекватність використання фондів ЄС і систем для запобігання недоліків становить інтерес для Комітету державного бюджету (РАС) і інших парламентських комітетів. Оскільки це – ЄС, що визначає характер схем і програм, які одержать європейську підтримку, то він обмежує відповідальність відділів за досягнення в виконанні схем чи цілей програми ЄС. Початок дослідження "якості за гроші" є справою нелегкою. Однак, країни-члени несуть відповідальність за перетворення інструкцій на детальні схеми, за виконання, контроль і оцінювання результатів плану. Саме тому NAO концентрує увагу на дослідженні "якості за гроші".

511. За останні двадцять років було зроблено одинадцять звітів NAO, що містили значні рекомендації щодо проблем ЄС. Два останні звіти стосувалися витрат, зроблених для розвитку Спільного ринку сільського господарства. У грудні 1995 року у звіті Інтервенційної ради з виробництва сільськогосподарських продуктів проаналізовано акцію, проведену щоб запобігти шахрайству і недолікам EAGGF, що керує цими витратами. У лютому 1997 року було підготовлено повідомлення міністерству сільського господарства, рибного лову і продовольства щодо подібних проблем стосовно до фермерства.

512. Звіт про митні і акцизні рахунки (1995–1996 рр.) характеризував загрози, що виникли внаслідок навмисного втручання і шахрайства, і вжиті зустрічні заходи. Цей звіт зосереджено на застосуванні контролю відповідно до вимог ЄС; міжнародного співробітництва між країнами-членами і Комісією та презентації ініціатив, спрямованих на протидію ринковій контрабанді і комерційному акцизному шахрайству.

513. Звіт,<sup>39</sup> зроблений у липні 1997 року щодо екологічно залежних областей, які є об'єктами частин плану, що фінансується ЄС, аналізує, чи той план застосував вигідні сільськогосподарські методи, що зберігають і збагачують навколишнє середовище. Це може бути корисним для ЕСА, котрий планує вивчення сільськогосподарських проблем навколишнього середовища усіх країн-членів.

## **8. Одночасні (об'єднані) аудити**

514. До одночасних чи скоординованих аудиторів залучаються два чи більше контрольних офіси, що виконують перевірку у відповідних країнах з тієї самої проблеми. Ці аудити можуть об'єднуватись в питаннях підходу до перевірки, методології і загальних результатів і висновків. До об'єднаних аудитів залучаються об'єднані команди з двох чи більше контрольних офісів, що ведуть перевірку разом.

515. Можливості і вигоди від проведення таких аудитів збільшуються у сферах загальних інтересів, особливо в питаннях, що торкаються ефективності ЄС на таких напрямках, як сільське господарство, регіональні структурні платежі і закордонна допомога. Об'єднане зусилля багатьох аудиторських офісів дає підставу сподіванням, що будуть зазначені будь-які недоліки, знайдені протягом аудиту, і які найбільш вагомі для необхідних удосконалень. До переваг таких аудитів слід віднести можливі скорочення витрат коштів для участі контрольних офісів в плануванні, розробці методики проведення і в підтвердженні результатів.

516. Не слід, однак, недооцінювати труднощі в здійсненні одночасних (паралельних) аудитів. До них належать визначення країн, що бажають брати участь; визначення відповідної теми; погодження розкладу для вивчення предмету (включно з обміном детальною інформацією щодо конкретного планування країн і термінів звітування); методи зв'язку, щоб обговорити хід перевірки попередніх результатів і висновків; погодження деталей для написання і публікації звітів. Подібні, але більш складні труднощі можуть виникати з об'єднаними аудитами. Вони, імовірно, є більш дорогими і потребують більш складного зв'язку і не можуть принести “додаткову вартість” паралельних аудитів. Є, однак, потенційні переваги у здійсненні

---

<sup>39</sup> Цей звіт має назву “Захист екологічно залежних областей”. Номер посилання HC 120, засідання 1997–1998 рр.; ISBN 0-1-268498-7; виданий 23 липня 1997 року.

об'єднаних аудитів, якщо головні розбіжності у термінах проведення аудиту можуть бути погоджені аудиторськими установами, що беруть участь у перевірці. Як для паралельних, так і для і об'єднаних аудитів слід надати контроль аудиторській програмі і розкладу певного ступеня гнучкості, щоб задовольнити різні вимоги учасників. Була заснована робоча група з ЕСА, щоб розподілити плани аудиту й обговорити хід об'єднаних перевірок.

517. NAO активно вирішує можливості спільних і паралельних аудитів з ЕСА і іншими SAI. У 1994 році NAO була залучена до об'єданого аудиту з ЕСА з метою перевірки “Заходів реструктуризації Співтовариства риболовецького флоту”. У 1993 році NAO провела паралельну перевірку програми допомоги з голландською і шведською аудиторськими установами. Недавно обговорені з ЕСА і іншими аудиторськими установами ЄС питання щодо подальших можливостей для співробітництва. Коротке соціологічне дослідження одночасної перевірки, включно з фондами ЄС, наведено у таблиці 2. Аудиторські установи брали участь у цій справі за погодженим загальним робочим планом.

<b>Таблиця 2. СИТУАТИВНЕ ДОСЛІДЖЕННЯ ПАРАЛЕЛЬНОГО АУДИТУ</b>			
<b>Предмет:</b>	Орні регіональні платежі, експертиза найбільших фінансованих Європою сільськогосподарських програм.		
<b>Залучені країни:</b>	Голландія, Швеція, Великобританія (аудиторські установи).		
<b>Цілі програми:</b>	надання компенсації виробникам за зниження ціни і через державні резерви скоротити виробництво в усіх країнах ЄС.		
<b>Основні об'єкти контролю:</b> (для всіх трьох країн)  (для деяких країн)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• чи міністерство контролювало програму ефективно?</li> <li>• чи здійснюється програма з мінімумом проблем для фермерів?</li> <li>• чи міністерство зробило адекватні кроки, щоб виявити невідповідності і запобігти їм?</li> <li>• чи відповідає імплементація об'єднаної системи управління і контролю умовам IACS?</li> </ul>		
<b>Переваги паралельного аудиту:</b>	Досвід інших країн. Поширення і підтримка кращої практики. Порівняння відповідних наслідків.		
<b>Ймовірні труднощі:</b>	Визначення тем для вивчення, що відповідають цілям кожної з країн, включно з задовільними змінами, що відповідають вимогам. Робота з двосторонньою залежною інформацією і розподіл даних. Забезпечення об'єктивного порівняння коефіцієнтів ефективності.		
<b>Графіки:</b>	<i>Країна</i>	<i>Польові дослідження</i>	<i>Публікація звіту</i>
	Нідерланди	З червня по грудень 1997	Травень 1998
	Швеція	З квітня по травень 1997	Вересень 1997
	Великобританія	З червня по вересень 1997	Грудень 1997

## 9. Організація зв'язку

### 9.1. Європейський суд аудиторів (ЕСА)

518. Заснування в жовтні 1977 року ЕСА, згідно з угодою 1975 року, і збільшення його повноважень і незалежності згідно з Маастрихтською угодою викликало необхідність кооперування Європейських національних аудиторських установ. Аудити ЕСА базуються на експертизі звітів і, коли необхідно,

виконуються в країнах-членах. ЕСА має доступ до будь-якого документу або інформації, що стосується фінансового управління чи відділів або органів, підлеглих його експертизі, і може задавати питання будь-якій посадовій особі, що відповідає за доход чи витрати.

519. Брюссельська угода вимагає, щоб ЕСА працював у країнах-членах у тісному зв'язку з національними аудиторськими установами, на які Угода накладає три юридичні зобов'язання:

- I. діяти у тісному зв'язку з ЕСА під час виконання аудиту;
- II. повідомляти ЕСА, чи має намір НАО брати участь у аудиті;
- III. відповідати ЕСА на її запит про будь-які документи або інформацію, необхідні для виконання цього завдання.

520. Ці зобов'язання мають гарантувати ефективну перевірку фондів Співтовариства, запобігаючи непотрібному дублюванню зусиль зі сторони організації, що перевіряється.

521. НАО діє як помічник для відвідувань ЕСА, але не відповідає за ефективність роботи. Усі аудиторські візити ЕСА до державних органів Великобританії фіксуються службовцем зв'язку НАО, яким здійснюється координація всіх заходів.

522. Політикою НАО є співробітництво з ЕСА скрізь, де можливо, і розвиток відносини, де це взаємовигідно. Візити надають НАО можливість посилати члена штату, щоб забезпечити функції спостерігача на зустрічах ЕСА з аудиторськими органами. Політикою НАО є відрядження члена штату для роботи з ЕСА хоча б на деякий час перевірки, або до її кінця, доки є серйозні підстави для цього.

523. Відповідно до постійної домовленості, усі звіти С&АГ Комітету державного бюджету і спільні казначейські протоколи надсилаються до ЕСА. Документи, що належать відділам, які перевіряються, не надаються НАО до ЕСА, а вся ця інформація отримується ЕСА без посередників. Як частина заходів зв'язку, резюме контрольних планів роботи НАО надсилаються до ЕСА.

524. Аудиторські заходи між ЕСА і національними аудиторськими органами скоординовані службовцем зв'язку, призначеним кожним контрольним органом. Його обов'язки полягають у зустрічі з посадовими особами ЕСА для обговорення загальних проблем і підтримки роботи Комітету зв'язку, що складається з голів усіх органів аудиту (параграф 528); забезпеченні пункту контакту для посадових осіб як від ЕСА, так і від організацій, що перевіряються; координуванні візитів ЕСА; доставці результатів аудитів ЕСА до відділів, що перевіряються, і до відповідних чиновників НАО. Постійні зустрічі службовців зв'язку проводяться ЕСА у Люксембурзі, щоб обговорювати питання, що становлять взаємний інтерес.

## ***9.2. Гарантійне зобов'язання***

525. Під впливом розрахунків 1999 року Маастрихтська угода вимагала, щоб ЕСА забезпечив Європейський парламент і Раду щорічним підтвердженням гарантії щодо надійності рахунків Співтовариства і законності і правильності основних угод. ЕСА обговорив з національними аудиторськими установами, до якої міри можна покладатися на діяльність цих організацій, щоб зменшити кількість роботи, яку повинен виконати ЕСА. Вони мають досягти домовленості про можливість використання результатів інших органів аудиту або надання цих результатів ЕСА.



526. Перше підтвердження гарантії і соціальний звіт були зроблені у листопаді 1995 року. ЕСА повідомив, що не існувало можливості забезпечити позитивну загальну гарантію через деякі помилки, знайдені у фінансових звітах організацій, що перевіряються. Однак підтвердження повинно дати парламенту Великобританії деяку гарантію щодо використання Європейських фондів в інших країнах-членах. Вимога щодо забезпечення підтвердження гарантії привела до істотного збільшення числа візитів ЕСА до всіх країн-членів, включно з Великобританією. Таким чином, кількість місій у Великобританію збільшилася від приблизно 10 у 1993 році до 22 у 1996 році.

527. НАО виразно бажала співробітничати з ЕСА у розвитку підтвердження гарантії і дала пораду щодо методики контролю статистики й обговорила, як ЕСА може використати роботу, розпочату НАО у угодах ЄС у межах відомчих рахунків. С&AG надрукував у березні 1997 року щорічний звіт ЕСА і підтвердження гарантії на 1995 рік. Він підбив підсумок головних результатів у звіті ЕСА і висунув на перший план рекомендації Великобританії. Він підкреслив важливість удосконалень у фінансових звітах Співтовариства для постачання більш корисної інформації і підвищення відповідальності Комісії. ЕСА привітав напрямок розвитку і заохочує інші національні аудиторські установи до подібних дій.

### *9.3. Комітет зв'язку*

528. Щоб допомогти у розвитку зв'язку з ЕСА, був заснований комітет зв'язку для забезпечення регулярних контактів з питань аудиту ЄС. Його членами є голови національних аудиторських установ від усіх 15 країн-членів та Президента ЕСА. Комітет, звичайно, збирається один раз на рік, у листопаді, щоб обговорити актуальні проблеми. Однак будь-який член цього комітету може скликати зустріч у будь-який час, якщо він чи вона вважає, що є потреба обговорити важливі питання до щорічної зустрічі.

529. Ці зустрічі забезпечують можливість для ЕСА досліджувати зони потенційного співробітництва з НАО. Вони також забезпечують НАО досвідом про аудит Європейських фондів коштів у країнах-членах. В останні роки комітет відправив такі документи, як підтвердження гарантії, аудит ПДВ і загальні стандарти аудиту.

530. Більшість обговорень комітету зв'язку базується на повідомленнях, представлених йому робочими групами, що організовані для визначених проблем. Членство в цих групах добровільне. Однак, НАО послала переважно досвідчених представників, тому що вони забезпечують обмін методикою аудиту й іншою інформацією у відносно неформальній манері.

531. Спеціальна робоча група, що займається перевіркою стандартів, знаходиться в процесі завершення втілення п'ятнадцяти європейських керівних принципів. НАО відчуває потребу в керівних принципах, щоб допомогти у виконанні прийнятих INTOSAI аудиторських стандартів. Продовжувана політика НАО, однак, заключається у виконанні тверджень Правління щодо виконання аудитів у Великобританії з приводу аудиторських стандартів. Також зрозумілою є потреба мінімізувати будь-яке недоречне дублювання аудиторських зусиль щодо "винайдення" різних стандартів регіональними групами. Європейські керівні принципи спрямовані на забезпечення базису для втілення прийнятих стандартів аудитів на практиці. Поки що жоден з керівних принципів не був оперативно перевірений.

532. Були обґрунтовані і представлені до контактного комітету дев'ять керівних принципів: аудиторське планування; матеріальність і ризик; контрольне свідчення і підхід; оцінка внутрішнього контролю і його перевірка; здійснення контрольної вибірки; використання досвіду роботи інших аудиторів і експертів; документація; звіти; якісна гарантія. Залишилось шість аналітичних процедур: перевірка інформаційних систем; шахрайств і недоліків; аудит адміністративної діяльності; аудит нефінансових даних і підтвердження позитивної практики бухгалтерського обліку. Вони знаходяться на останньому плані угоди. Зрештою, робоча група має намір видати їх у єдиному документі на різних мовах Співтовариства. НАО розглядає прийняття набору загальних аудиторських стандартів як передумову для ефективного співробітництва серед усіх країн-членів Союзу. Майбутні спільні або паралельні аудити діяльності ЄС повинні забезпечити можливість перевірити ці керівні принципи на практиці.

#### ***9.4. Підтримка штату НАО***

533. НАО кожної країни-члена запрошується до ЕСА на підтримку аудитора. Посади ICN не мають ніякого офіційного статусу, і чиновники не мають ніяких визначених термінів перебування у ЕСА; в основному вони діють як контрольна команда лідерів. Робота полягає в тому, щоб усунути двозначності щодо ролі посад ICN і підготувати формальні терміни для довідок.

534. Час від часу ЕСА буде прагнути заповнювати інші вакансії на певний термін представниками НАО від країн-членів. За останні вісім років НАО забезпечила вісімнадцять співробітників у ЕСА і дев'ять – Європейської Комісії. В даний час є шість представників НАО у ЕСА і два в Комісії, у той час як інші три є постійними посадовими особами.

#### ***9.5. Комісія***

535. НАО в останні роки мала значно менше контактів з Європейською Комісією, ніж ЕСА, але за порозумінням з Комісією, скажімо, у випадку підготовки до дослідження шахрайства і порушень у спільній аграрній політиці. Недавно з'явився зв'язок з персоналом від Комісії, що відвідує НАО, щоб обговорити організаційні підходи до аудиту "якості за гроші" і можливість виказати гостинність семінару з питань боротьби проти шахрайства і недоліків, включно зі Структурними фондами. Ціль полягає в тому, щоб об'єднати практиків для обговорення спільних проблем.

### **10. Ресурси**

536. Неможливо визначити окремо зусилля персоналу, зв'язані винятково з витратами ЄС в аудиті рахунків асигнування відділів Великобританії й агентств, через які проходять більшість фондів ЄС. Загальна оцінка використовуваних в усіх аспектах роботи ЄС ресурсів, включно зі зв'язком з ЕСА і справами з проблем політики ЄС, засвідчила, що вони становлять приблизно два відсотки від службового часу. Це відповідає пропорції витрат Великобританії, передбачених бюджетом ЄС.

### **11. Висновки**

537. Основні висновки, що можуть бути зроблені від впливу на НАО членства Великобританії в Європейському Союзі:

i. NAO звітує британському, а не Європейському парламенту. NAO не виконує досліджень, розроблених для гарантії “якості за гроші” для Європейського парламенту.

ii. NAO не ревізує угоди ЄС окремо. Замість цього вони досліджуються там, де вони є складовою частиною аудиту відомчих рахунків Великобританії. Фінансові контрольні процедури NAO через якийсь час розвилися і були дещо поліпшені і підсилені.

iii. Оскільки суттєвість і методика аудиту, прийняті NAO, розроблені для підтримки рахунків Великобританії, результати не стосуються індивідуальних програм.

iv. Регулярні перевірки, розпочаті NAO, мають на меті гарантувати, що платежі відповідають європейським інструкціям. Обсяг і складність такого законодавства, ймовірно, впливають на заходи для регулярних перевірок у майбутньому.

v. Методики і стандарти бухгалтерського обліку, що використовуються в сертифікації національних рахунків EAGGF, можуть мати значні відмінності серед різних органів засвідчення. Можуть існувати можливості для оцінки значення будь-яких суттєвих розбіжностей у підходах, що їх застосовують різні країни-члени.

vi. Велика Британія зацікавлена в ефективності перевірок ЕСА, тому NAO прагне до найбільш можливого кооперування. Є взаємні вигоди в підвищенні рівня прямого співробітництва з ЕСА, скажімо, шляхом спільних місій. Слід обережно тлумачити можливі вигоди, що будуть отримані, і додану вартість від реалізації додаткових можливостей NAO.

vii. Зростає парламентська зацікавленість фінансами Співтовариства та відносинами між ЕСА і NAO. Водночас, визначення відповідного поля діяльності для досліджень “якості за гроші”, за які відділи Великобританії й агентства є відповідальними, вочевидь, залишається важко здійсненними.

viii. Можливості паралельного вивчення з ЕСА були обмежені; є над чим працювати в напрямі підвищення рівня співробітництва з ЕСА і здійснення більшого числа паралельних аудитів у майбутньому.

ix. Великобританія опублікувала річний звіт щодо результатів за даними ЕСА та підтвердження ним гарантії.

x. З перспективою збільшення членів ЄС у майбутньому є, ймовірно, потреба підтримувати зв'язки між робочими групами на ефективному рівні.

xi. Європейські національні аудиторські установи мають продовжувати наполягати на важливості поліпшення фінансових звітів Співтовариства з тим, щоб вони містили більш корисну інформацію і підвищували відповідальність Комісії.

## Фінансовий контроль та аудит в Європейському Союзі

Алан Пратлей<sup>35</sup>

### 1. Вступ

538. Метою фінансового контролю в ЄС є гарантування платникам податків через Раду міністрів та Європейський парламент того факту, що фінансові кошти ЄС управляються належним чином і витрачаються відповідно до цілей Союзу та загальних і галузевих постанов. Поточний бюджет ЄС становить близько 90 млрд єкю. Оскільки EAGGF-Гарантійний фонд (охоплює здійснення спільної аграрної та риболовецької політики) і Структурні фонди разом репрезентують близько 80 % бюджету, важливість скоординованого фінансового контролю і аудиту між Комісією, членами ЄС та Європейським судом аудиторів є самоочевидною. Не менш важливе це й в інших сферах.

### 2. Фінансовий контроль і аудит на рівні Комісії та поза нею: огляд

539. Належний фінансовий менеджмент в Комісії базується на внутрішньому контролі в бюджетних департаментах, який забезпечують ресурсні управління або підрозділи фінансового менеджменту; на внутрішньому аудиті, який забезпечує Генеральний директорат з фінансового контролю (DG XX); на зовнішньому аудиті, який здійснює Європейський суд аудиторів.

540. Належний фінансовий менеджмент поза Комісією базується на внутрішньому контролі в національних, регіональних та місцевих організаціях, відповідальних за витрати; на внутрішньому аудиті, який забезпечують спеціальні підрозділи в міністерствах (або центральні органи на кшталт *Inspection Générale des Finances in France*); на зовнішньому аудиті, який здійснюється на національному, регіональному і місцевому рівнях.

541. Оскільки в країнах-членах витрачають кошти ЄС, то потреба у внутрішньому контролі та зовнішньому аудиті, які здійснюються завдяки тісному співробітництву Комісії з членами ЄС. Це можна проілюструвати так:

1. Внутрішній контроль витрат, що регулюються і здійснюються безпосередньо ЄС, забезпечує керівництво Генерального директорату з *ex ante* схваленням фінансових операцій, а внутрішній аудит – Генеральний директорат з фінансового контролю (DG XX). У випадку надання допомоги країнам, які не є членами ЄС, залучаються державні служби країни-бенефіціанта.

2. Внутрішній контроль витрат, що фінансуються спільно з ЄС, в країнах-членах здійснюють національні, регіональні або місцеві державні служби (у випадку розслідування залучають державні корпорації, університети або приватний сектор), з внутрішнім аудитом – Генерального директорату з

---

<sup>35</sup> Містер Алан Пратлей (Alan Pratley) з 1990 р. заступник фінансового контролера Комісії Європейських Співтовариств. Він прийшов у Комісію в 1973 р. і працював у сфері управління і фінансового контролю, включаючи період перебування на посаді заступника голови кабінету Спеціального уповноваженого, відповідального за бюджет, фінансовий контроль і управління, а також роботи директором Генерального управління.

фінансового контролю та служби Комісії (спільно з відповідними внутрішніми аудиторами в країнах ЄС у випадку Структурних фондів і досліджень).

3. Для витрат EAGGF-Гарантійного фонду, які повністю фінансує ЄС, але якими управляє країна ЄС, внутрішній контроль здійснюють акредитовані національні агентства країн-членів, а внутрішній аудит – національний аудиторський орган, Генеральний директорат з фінансового контролю і уповноважений Генерального директорату.

542. Зовнішній аудит у всіх випадках здійснює Європейський суд аудиторів у співробітництві, при необхідності, з органами зовнішнього аудиту членів ЄС, і певною мірою – у неофіційному співробітництві з органами зовнішнього аудиту країн-бенефіціантів.

543. Комісія, як орган, що несе офіційну відповідальність за виконання бюджету ЄС, повинна зуміти показати, що адекватний внутрішній контроль існує на всіх рівнях і що вона забезпечує або використовує відповідну функцію внутрішнього аудиту як для прямих витрат, так і в разі, коли кошти ЄС платяться і управляються членами ЄС або агентствами. В останньому випадку важливо забезпечити адекватний і універсальний рівень менеджменту й контролю в усіх країнах ЄС.

### **3. Фінансовий контроль і аудит в Європейській Комісії**

544. В Європейській Комісії фінансовий контроль і аудит організовані таким чином:

1. Для великих програм і акцій витратні зобов'язання надаються самою Комісією. Для допоміжних акцій та менших сум Комісія надає дозвіл на витрати Генеральним директорам, виробничим департаментам та призначеним посадовим особам у їх складі.

2. Генеральний директор відповідає за забезпечення адекватного внутрішнього контролю через директорат (або підрозділ), відповідальний за управління людськими й фінансовими ресурсами і безпосередньо підвітний йому. Цей директорат (або підрозділ) діє як протизвага виробничим директоратам і підрозділам та відповідає за перевірку наявності й функціонування внутрішнього контролю, а також за наявність відповідної функції для проведення *ex ante*, поточного і *ex post* оцінювання. Управління ресурсами відповідає також за перевірки на місці прямих витрат, пов'язаних з діяльністю організацій, які знаходяться поза Комісією.

3. Генеральний директорат з фінансового контролю здійснює аудит внутрішнього контролю Генерального директорату шляхом *ex ante* перевірки всіх надходжень (включаючи повернення неналежних витрат) і витрат (зобов'язань, платежів), де це доцільно – на вибірковій основі, і шляхом систематичного внутрішнього аудиту менеджменту і контрольних систем Генерального директорату, у відповідних проміжках часу. Внутрішній аудит охоплює внутрішні й бухгалтерські аудити, а також аудити адміністративної діяльності. Функції *ex ante* контролю та внутрішнього аудиту змодельовані на основі аналізу ризику; слабкі системи і діяльність потребуватимуть посиленого контролю та аудиту.

4. Останньою ланкою структури фінансового менеджменту Комісії є бухгалтер, відповідальний за бухгалтерську систему та виконання платежів.

#### **4. Фінансовий контроль і аудит в країнах ЄС**

545. Як зазначалося на початку, близько 80 % бюджету ЄС управляється і витрачається його членами. Двома головними сферами є спільна аграрна, включаючи рибальство, політика (EAGGF-Гарантійний фонд) – близько 45 % бюджету ЄС і Структурний фонд та Фонд єдності, які становлять близько 35 % бюджету.

##### **4.1. EAGGF-Гарантійний фонд**

546. Комісія повністю фінансує діяльність EAGGF-Гарантійного фонду і щомісячно розподіляє позички кожній країні ЄС. Останні розподіляють гроші між різними бенефіціантами через платіжні агентства, які або є частиною відповідальних міністерств або контролюються ними. Ці платіжні агентства управляють фондами відповідно до постанов Рад і приблизно через шість місяців після завершення фінансового року (15 жовтня) подають щорічні рахунки для затвердження Комісією. Постанови Ради встановлюють детальні правила організації і акредитації платіжних агентств, бухгалтерських процедур, а також частоту та інтенсивність контролю різних дій. Існують також детальні регулюючі положення, які стосуються аудиторської сертифікації рахунків, а також органів, які будуть засновані в кожній країні ЄС для координації роботи платіжних агентств та інших організацій, залучених до операцій EAGGF-Гарантійного фонду.

547. Крім перевірки надійності реальних рахунків, Європейська Комісія відповідальна за щомісячну перевірку/аудит систем менеджменту і контролю в кожній країні ЄС і за здійснення коригувань (як правило, відрахувань) заявлених сум у разі виявлення порушень. Причиною цих коригувань, які можуть здійснюватись впродовж двох років після закінчення фінансового року, є нездатність підтримувати задовільні системи контролю, включаючи визначену частоту та інтенсивність перевірок.

548. Внутрішній аудит здійснюють Генеральний директорат сільського господарства, Генеральний директорат рибальства та Генеральний директорат фінансового контролю. Зовнішній аудит – Європейський суд аудиторів.

##### **4.2. Структурний фонд і Фонд єдності**

549. На відміну від EAGGF-Гарантійного фонду, стовідсоткове фінансування якого забезпечує ЄС, Структурні фонди здійснюють спільне фінансування з ЄС, вони задумані як товариство, що використовує існуючі в країнах Співтовариства системи менеджменту і контролю. Від членів ЄС вимагається гарантування спроможності їхніх систем успішно завершити фінансові операції, а також здійснення заходів щодо запобігання порушень і повернення необґрунтованих витрат. Сама Комісія після консультації з членами ЄС може зменшити, призупинити або припинити допомогу за операціями або заходами, у ході яких були виявлені порушення або суттєві зміни в природі чи умовах їхньої імплементації без попереднього схвалення Комісії.

550. Згідно з інструкціями Структурного фонду, від країни ЄС вимагається ознайомлення Комісії зі встановленими системами менеджменту і контролю. Член Співтовариства повинен також зберігати та подавати до Комісії будь-які національні аудиторські звіти щодо заходів, включених до програм, або щодо інших операцій. Вимагається також призначити органи (як правило, міністерства) для засвідчення обґрунтованості запитів на оплату.

551. Служби Комісії (Генеральні директори із соціальних справ, сільського господарства, рибальства, регіонального розвитку та фінансового контролю) забезпечують внутрішній контроль як передбачено інструкціями Структурного фонду, що уповноважують їх здійснювати перевірки за місцем операцій, фінансованих Структурними фондами та системами національного менеджменту і контролю. Служби Комісії можуть також вимагати від члена ЄС здійснювати на місці перевірку правильності запитів на оплату.

552. Європейський суд аудиторів відповідає за зовнішній аудит Структурних фондів.

#### **4.3. Дохід ЄС.**

553. Власні фінансові ресурси Співтовариства складаються з митних та аграрних платежів, коштів, джерелом яких є ПДВ, а також додаткових коштів, джерелом яких є ВВП. Що стосується традиційних власних коштів (митні та аграрні платежі), то вони збираються із суб'єктів економічної діяльності членами ЄС відповідно до їхніх національних процедур, скоригованих, де це необхідно, згідно з постановами ЄС. Країни ЄС мають власні системи контролю та аудиту. Крім того, служби Комісії можуть вимагати від членів ЄС здійснення перевірок на місці, участі в деяких регулярних перевірках, що проводяться національними властями, а також можуть з власної ініціативи здійснювати перевірки на місці спільно з місцевими чиновниками.

554. Стосовно коштів, джерелом яких є ПДВ, перевірки та аудити осіб, які сплачують ПДВ, здійснюють національні власті. Служби Комісії перевіряють процедури і фактичні розрахунки, зроблені членами ЄС, для визначення суми, наданої Комісії відповідно до цього ресурсу, а також до коштів, основаних на ВВП.

### **5. Координація фінансового контролю й аудиту між Комісією і членами ЄС**

555. Враховуючи широкий характер операцій в рамках спільної політики в галузях сільського господарства та рибальства (EAGGF-Гарантійний фонд) і Структурних фондів, суттєвим виявляється забезпечення найефективнішого використання обмежених ресурсів фінансового контролю і аудиту, які знаходяться в розпорядженні Комісії і членів ЄС. Інструкції Структурного фонду вимагають від Комісії забезпечення того, щоб будь-які перевірки здійснювались скоординовано, аби уникнути повторних перевірок предмету впродовж одного й того періоду.

556. У 1979 р. Комісія призначила Генеральний директорат з фінансового контролю відповідальним за координацію завдань з контролю на місцях (перевірки та аудити), здійснюваних службами Комісії в країнах ЄС.

557. З цією метою Генеральний директорат з фінансового контролю розпочав дві акції стосовно консультацій з Генеральними директоратами, відповідальними за управління в рамках спільної політики в галузях сільського господарства та рибальства (EAGGF-Гарантійний фонд) і Структурних фондів.

558. Щодо спільної політики в галузях сільського господарства та рибальства вже існує координація між Генеральними директоратами сільського господарства та рибальства і фінансового контролю з метою

уникнення збігу їхніх програм контролю та аудиту, а також для забезпечення зосередження зусиль з аудиту у сферах з найбільшим ризиком. Для подальшого покращання координації між членами ЄС служби Комісії двічі на рік проводять збори з представниками платіжних агентств членів ЄС. Мета – зробити так, щоб з самого початку щорічного контролю та аудиту були наявні погоджені та консолідовані програми.

559. В контексті Структурних фондів робота з координації просунулась навіть ще далі. Генеральний директорат з фінансового контролю підписав протоколи або адміністративні домовленості з вісьмома країнами ЄС, а з рештою веде успішні переговори. Протоколи або адміністративні домовленості передбачають:

- вирівнювання методології аудиту;
- погодження та консолідування щорічних програм аудиту і обмін завершеними звітами;
- забезпечення аудиторських розслідувань відповідними даними.

560. Від Комісії протоколи підписуються фінансовим контролером, а від країни ЄС – центральним контрольним органом (*Inspection Générale des Finances* у Франції, *Intervención General* в Іспанії), якщо такий існує, або головою відповідного міністерства разом з головою внутрішнього аудиту в країнах ЄС, в яких існують інші контрольні структури. Методологія аудиту, яка використовується Комісією для аудиту систем, є невід'ємною частиною протоколу, доповненого за необхідністю відповідною національною методологією контролю і загальною методологією, що використовується для аудитів окремих програм або дій. Аудити здійснюються окремо або спільно контрольними органами країн ЄС та службами Комісії. Звітами з контролю обмінюються, а національні органи контролю, де можливо, підсумовують основні дані органів аудиту на регіональному та місцевому рівнях.

561. Координаційні збори Комісії та контрольних органів членів ЄС що, як правило, проводяться двічі на рік, охоплюють всі фонди. На початку осені Генеральний директорат з фінансового контролю надсилає країнам ЄС показові програми аудиту на місцях служб Комісії на наступний рік і просить контрольні органи цих країн подати їхні власні показові програми. Потім проводяться координаційні збори, для яких Комісія готує резюме на дані стосовно до кожного фонду в країні ЄС. Дані беруться зі звітів служб Комісії, Європейського суду аудиторів та національних контрольних органів. На основі цих та будь-яких інших даних, які можуть допомогти повному аналізу ризиків, учасники зборів перевіряють показові програми з метою усунення дублювання і складення консолідованої програми, у якій буде врахований наявний аналіз ризику. Європейський суд аудиторів, який отримує всі матеріали зборів, включаючи консолідовану програму, також складає показову програму на наступний рік, яка може врахувати положення узгодженої і консолідованої програми. Другі координаційні збори проводять в червні-липні, на них розглядається імплементація консолідованої програми та здійснюються необхідні коригування.

562. Третій елемент протоколів – аудиторське розслідування – впливає з організації менеджменту і контролю в кожній країні ЄС. Згідно з інструкціями Структурного фонду, кожний член ЄС повинен забезпечити опис своєї системи менеджменту і контролю. Комісія використовує консультантів для створення загальної моделі, основаної на описах, наданих після верифікації з членами ЄС, з тим щоб можна було виправити можливі вади або неузгодженості. Результат аудиторського розслідування покаже



як складено заявки на платежі. Це надасть можливість національним та загальноєвропейським аудиторам перевірити, що фонди ЄС надходять до бенефіціантів у визначений термін і можливість узгодити заявки на платежі, подані до Комісії, з фактичними витратами, здійсненими кінцевим бенефіціантом на регіональному чи місцевому рівні. Чітке аудиторське розслідування полегшує також верифікацію аудиторами того, що існують задовільне дотримання законності і регулярні перевірки.

## **6. Фінансовий контроль і аудит інших сфер витрат та надходжень**

563. В інших сферах витрати, які покриваються Комісією, є прямими, тобто вони фінансуються та керуються нею. Процентне відношення витрат на ці сфери таке:

Внутрішня політика, включаючи навчання, соціальну політику та працевлаштування, енергетику, захист споживачів	2.1 %
Дослідження та технологічний розвиток	3.8 %
Адміністративні витрати	4.7 %
Зовнішня діяльність	6.5 %

564. Як зазначено в пункті 3, фінансовий менеджмент є обов'язком уповноваженої посадової особи (Комісії, Генеральних директоратів, призначених чиновників), фінансового контролера і бухгалтера. Однак операції не обмежені Комісією. Прямі витрати здійснюються через гранти, контракти на послуги та постачання для управління програмами та діяльністю, здійснюваними в межах та поза ЄС в тісному співробітництві з членами Співтовариства та країнами-бенефіціантами. З урахуванням територіального поширення цієї діяльності Фінансовий устав забезпечує Комісію службами, зокрема фінансовим контролером, для перевірок використання фондів ЄС на місцях. Від бенефіціантів субсидій та грантів ЄС вимагається не перешкоджати перевірці службами Комісії та Європейським судом аудиторів використання цих фондів.

565. Добре скоординовані фінансовий контроль та аудит з органами країн ЄС стосовно збирання власних ресурсів, тобто надходжень з країн-членів, що забезпечує збалансованість бюджету. Як правило, Комісія двічі на рік обговорює з країнами ЄС програми контролю, а також головні результати їх аудитів в контексті консультативного комітету членів ЄС та експертів Комісії. Для обміну відповідною інформацією та практикою створена також аудиторська підгрупа. Добра координація спостерігається й у сфері дослідних грантів, які призначені для завершення національних дослідних програм.

566. Поза межами ЄС фонди використовуються для сприяння цілям Співтовариства в країнах третього світу та Центральної і Східної Європи, багато з яких є кандидатами на вступ до Союзу.

567. Головний внесок в країни третього світу здійснюється через Європейський фонд розвитку (+ / - 1,5 млрд. екію щороку), управління яким окремо від бюджету ЄС виконують служби Комісії у співробітництві з тими країнами в рамках Угоди Lome. До цих операцій застосовуються процедури Комісії з фінансового контролю і аудиту.

568. Третій світ має також вигоди від фінансування з головного бюджету ЄС проектів, керованих агентствами ООН. Відповідно до вимог Фінансового уставу, служби Комісії і Європейський суд аудиторів

перевіряють використання фондів ЄС в цих операціях як через відповідну фінансову інформацію та документи, так і в результаті візитів на місця.

### **6.1. Країни Центральної та Східної Європи**

569. Діяльність ЄС, пов'язана з країнами Центральної та Східної Європи, здійснюється через програми TACIS і Phare. Програмою TACIS, яка охоплює Росію та країни колишнього СРСР, керуються з Брюсселя разом з делегаціями ЄС або відділами TACIS у відповідних країнах. Програма Phare охоплює проекти в країнах Центральної та Східної Європи, якими управляють з Брюсселя через делегації ЄС в цих країнах та підрозділи управління проектами в центральних міністерствах. У даній статті розглядаються операції програми Phare в країнах, які подали заявки на вступ до Європейського Союзу, на висновках, зроблених на підставі минулого й теперішнього досвіду з точки зору Генерального директорату з фінансового контролю (DG XX) та інших служб Комісії, особливо DG I і DG IA. Ці висновки базуються на щоденній роботі Фінансового управління з досьє, які стосувалися Брюсселя і на аудиторських місіях DG XX у відповідних країнах, включаючи ознайомчі місії та семінари.

### **6.2. Центральноевропейські країни (СЕС)**

570. Центральноевропейські країни повинні еволюціонувати від централізованої державної системи, в якій державне управління в цілому і органи фінансового контролю (якщо вони існували) зокрема не можуть функціонувати незалежно. Тому не існує досвіду сучасного "проектного менеджменту", включаючи надання послуг через контракти, отримані шляхом тендерних процедур. В той самий час ці країни повинні пристосуватися до дестабілізуючого впливу умов вільного ринку.

571. З самого початку Комісія намагалась використати програму Phare як частину навчального процесу для урядів центральноевропейських країн. Поряд з важливою експертизою проектного менеджменту головним чином за допомогою західних консультантів, Phare створив мережу підрозділів з проектного менеджменту (PMUs). Останні були включені в існуючу адміністративну структуру, як правило, у відповідне центральне міністерство. Підрозділ з проектного менеджменту очолює посадова особа високого рангу з міністерства, укомплектований він штатним персоналом з міністерства, доповненим зарубіжними експертами, командированими через контракти між Комісією та різними консультативними фірмами ЄС. Планувалося, що таким шляхом місцеві чиновники отримували б експертизу безпосередньо "на роботі", а саме міністерство було б здатне прийняти на себе управління проектами та контроль за ними у такий самий спосіб, у який міністерства країн ЄС управляють проектами Структурного фонду і контролюють їх.

572. Все ще треба пройти певну частину шляху для досягнення мети, яка полягає у створенні в центральноевропейських країнах систем державного управління, здатних управляти проектами, фінансованими ЄС, та контролювати їх. Були виявлені такі проблеми:

- передача експертизи від консультантів до національних чиновників не завершена і не така ефективна, як передбачалося, є також певний тиск з боку міністерств з метою подовження контрактів зовнішніх консультантів;

- несприятливі ринкові умови для рекрутування висококваліфікованих держслужбовців у порівнянні з високою заробітною платнею в приватному секторі, що привело до перетікання в нього персоналу підрозділів з проектного менеджменту;
- заходи, до яких вдалися деякі центральноєвропейські країни з метою протистояти тенденції, зазначеній у другому пункті, полягають або в передачі управління проектами Phare приватним фондам, часто в тому самому міністерстві, але із заробітною платою приватного сектора, або в підвищенні платні місцевим чиновникам, які керують проектами Phare;
- труднощі з укомплектуванням штату підрозділів з проектного менеджменту в тих країнах, які не бажають використовувати заходи, згадані в третьому пункті.

## **7. Внутрішній контроль, внутрішній аудит, зовнішній аудит у центральноєвропейських країнах**

573. Оскільки процес реформ у центральноєвропейських країнах почався на початку 90-х, в більшості країн вже створені інститути та засоби бюджетного контролю. Однак відсутня спільна концепція внутрішнього контролю, внутрішнього та зовнішнього аудиту. "Ознайомчі місії" та семінари, організовані DG XX в цих країнах, показали, що тут немає ні моделі фінансового контролера, який здійснює ex ante контроль фінансових операцій, адже централізованою функцією його є внутрішній аудит, як в ряді країн ЄС, ні північноєвропейської концепції саморегульованої системи фінансового менеджменту в кожному міністерстві, основаної на суворих правилах виконання бюджету та обліку, підвітності парламенту та контролю з боку міністерства фінансів. У більшості центральноєвропейських країн функцію зовнішнього аудиту (вищої аудиторської установи) виконує суд аудиторів або національна служба аудиту, які в деяких випадках підвітні парламенту. В окремих країнах вища аудиторська установа може поєднувати функцію зовнішнього аудиту з ex ante контролем певних витрат. Ідея незалежності зовнішнього аудитора ще не утвердилась в усіх центральноєвропейських країнах, і в перші роки реформ функція зовнішнього аудиту в ряді випадків здійснювалась міністерством контролю, яке входило до уряду.

574. Услід за контактами з DG XX та Європейським судом аудиторів у ряді центральноєвропейських країн виявилось зацікавленість у застосуванні інституційного підходу та методології контролю державних коштів, подібних до існуючих в Європейському Союзі та у його членів. Найвідомішим прикладом є Угорщина, яка створила службу внутрішнього аудиту на урядовому рівні (Урядова служба контролю), спочатку при міністерстві фінансів, а нині підвітну безпосередньо прем'єр-міністру. Її повноваження полягають у слідкуванні за виконанням державного бюджету і в забезпеченні достатньої поваги до принципів належного фінансового менеджменту. Угорщина також встановила "класичний" зовнішній контроль або вищу аудиторську устанovu, яка безпосередньо підвітна парламенту і називається Державною службою аудиту.

575. В інших центральноєвропейських країнах ситуація менш зрозуміла й організована, хоча спостерігається загальна готовність використовувати моделі, розроблені в Європейському Союзі, для того щоб після вступу до ЄС відповідати вимогам та ефективно вести справи за схемами допомоги ЄС. У статті

209 (а) Угоди ЄС є принцип, що в управлінні фондами Співтовариства його члени будуть так само боротися з шахрайством, як і в управлінні національним бюджетом.

576. Генеральний директорат з фінансового контролю досліджує практичні можливості співробітництва з органами фінансового контролю та аудиту ЄС. Угорське контрольне управління вже здійснює перевірки програм Phare, воно зацікавлене в розбудові структури, співробітництві з DG XX, розвитку перевірок структурним методом, використанні досвіду координації контролю між Комісією і членами ЄС в контексті Структурного фонду. На шляху вступу до ЄС, фінансовий контроль і аудит проектів Phare здатний забезпечити підготовку структур внутрішнього контролю і зовнішнього аудиту, які знадобляться після приєднання до ЄС. Крім того, в програмах Phare є асигнування для проектів розбудови інститутів і відповідної технічної допомоги.

577. Нагальною задачею повинно бути заохочення центральноєвропейських країн до розбудови ефективного внутрішнього контролю в міністерствах на центральному, регіональному та місцевому рівнях, з тим щоб мати належну відповідальність за управління фондами та виконання проектів. В більшості країн функція внутрішнього аудиту в кожному міністерстві потребує розбудови з нуля, створення чіткої сфери повноважень для забезпечення наявності та ефективного функціонування внутрішнього контролю. Незважаючи на незалежність зовнішнього контролю, функція внутрішнього аудиту має бути відповідно синхронізована з ним, для того щоб зовнішній аудитор міг використовувати роботу внутрішнього. Незалежність є ключовою вимогою для внутрішнього і зовнішнього аудиту, останній також має бути підзвітним парламенту. Європейський Союз може ефективно сприяти цьому процесу не тільки шляхом надання порад, технічної допомоги та прикладу, але й пропонуючи для органів державного управління чисті моделі, які центральноєвропейські країни зможуть адаптувати до власних специфічних традицій і умов.

## Додаток 1. Бюджетні процедури

### А. Стислий виклад бюджетних процедур ЄС

578. Існують три головні елементи бюджетних процедур ЄС.

579. Перший – верхня межа власних ресурсів, яка встановлює абсолютний верхній ліміт доходу, що його ЄС може зібрати зі своїх членів. Це становитиме 1,27 % від ВВП Співтовариства в 1999 р. Оскільки бюджет ЄС має бути збалансованим (тобто, не може брати в борг), верхня межа встановлює верхній ліміт витрат (допускаючи певні незначні другорядні пункти доходу). Верхня межа власних ресурсів наведена в Рішенні про власні ресурси, зміни до якого обов'язково повинні бути одностайно погоджені на Раді ЄС і ратифіковані всіма країнами-членами за процедурою, схожою з ратифікацією змін до Римського договору (тобто, вимагає схвалення національними парламентами більшості членів ЄС).

580. Другий – середньострокові плани витрат, відомі як Фінансові перспективи. В них окреслено контури витрат для головних категорій видатків на 5–7-річний період (востаннє – на період 1993–1999 рр., ухвалено на Європейській Раді в Единбурзі в грудні 1992 р.). Фінансові перспективи скоріше базуються на Міжінституційній угоді між Радою, Комісією та Європейським парламентом, ніж на офіційному юридичному інструменті, і не мають квазі-договірного статусу, як верхня межа власних ресурсів.

581. Термін чинних Фінансових перспектив закінчується в 1999 р. Очікується, що наступні Фінансові перспективи будуть ухвалені, але юридично така вимога не ставиться.

582. Чинні Фінансові перспективи були одностайно схвалені Європейською Радою і можуть бути змінені кваліфікованою більшістю голосів Ради за згодою Європейського парламенту (але завжди до верхньої межі власних ресурсів).

583. Третій – щорічний бюджет ЄС. Це юридичний інструмент, який санкціонує доходи і витрати протягом року, що розглядається. Згідно з Римським договором бюджет повинен бути в рамках верхньої межі власних ресурсів, а відповідно до Міжінституційної угоди – в межах Фінансових перспектив.

584. Щорічна бюджетна процедура є складною, включно з “човником” між Радою та Європейським парламентом.

585. Стисло:

1. Комісія готує проект бюджету в травні попереднього року;
2. Для прийняття проекту бюджету Рада в липні проводить перше читання в Бюджетній раді. Воно супроводжується дискусією між керівництвом, Комісією та парламентом (триалог) і детальною підготовкою чиновниками в бюджетному комітеті Ради (як правило, укомплектованому службовцями міністерства фінансів/бюджету, які прикомандировані до постійних представництв);
3. Європейський парламент проводить перше читання проекту бюджету в жовтні, приймає до нього поправки і повертає його до Ради;
4. Бюджетна рада проводить друге читання в листопаді і потім повертає проект до Парламенту;
5. Парламент приймає остаточний варіант бюджету, як правило, в грудні.

586. За всіх цих змін, базовим принципом є те, що за Радою лишається останнє слово щодо "обов'язкових" витрат (більшість з яких – в аграрному секторі), а за парламентом – щодо "необов'язкових" (більшість – в інших, крім аграрного секторах).

587. Детальні правила і процедури є складними, тому нові члени ЄС повинні добре оволодіти їх практичним знанням .

588. Нарешті, витрати з бюджету ЄС обов'язково мають базуватися на юридичному підґрунті, підрозумівається наявність законодавства ЄС, що санкціонувало б політику, на яку витрачатимуться гроші. Вступ до бюджету ЄС сам по собі не санкціонує витрати за відсутності правової бази.

#### **Б. Вивчення бюджетних правил та методів в країнах ЄС**

589. Зараз Генеральний директорат XIX спільно з Міжнародним інститутом адміністративних наук проводить дослідження "Бюджетні правила та методи в країнах ЄС". Наслідком дослідження, яке закінчується у вересні 1997 р., серед іншого стане огляд процедур і бюджетних принципів, що застосовуються в країнах ЄС. Звертатися до: *Jean-Pierre Bache*, голова підрозділу, Генеральний директорат XIX, бюджети та *Catherine Bourtebourg*, заступник Генерального директора, ПАС.

## Додаток 2. Перевірка надійності процесу розрахунків

590. Витрати за аграрними програмами підпорядковані регуляційним положенням, згідно з якими їх слід здійснювати у відповідності до правил ЄС в межах спільної організації ринків. Щоб отримати можливість гарантувати відповідність до положень, Комісія вимагає від країн ЄС здійснити з 1996 фінансового року нові заходи. Вони такі:

- усі члени ЄС офіційно акредитують платіжні агентства, відповідальні за управління програмами, підпорядкованими адміністративним та контрольним критеріям;
- там, де акредитовано більше ніж одне платіжне агентство, має бути призначено координаційний орган, який діятиме як представник члена ЄС, з метою поширення матеріалів Комісії, стимулювання гармонічного здійснення програм імплементації, надсилання Комісії інформації, передбаченої в положеннях, та гарантування, що вся фінансова інформація, потрібна для статистичних та контрольних цілей, надійшла в розпорядження Комісії (координаційним органом у Великій Британії є Посередницький комітет);
- кожною країною ЄС має бути призначений незалежний сертифікаційний орган для аудиту і забезпечення сертифікації стосовно повноти та правильності рахунків EAGGF і відповідності їх критеріям платіжного агентства (у Великій Британії незалежним сертифікаційним органом є Національне аудиторське управління).

591. Щорічна перевірка надійності процедури розрахунків поділяється на дві частини: фінансову (на основі держбюджету та допоміжного сертифікату, які надсилаються країнами ЄС) і відповідності (на основі візитів на місця аудиторів Комісії для перевірки відповідності регуляторним вимогам програми).

592. Коли аудит відповідності виявляє в процедурах недоліки, то для відмови у частині витрат програми Комісія розробляє пропозиції, які відбивають рівень ризику для фондів ЄС. Відмова не може розповсюджуватися на витрати, здійснені на двадцять чотири місяці раніше офіційного повідомлення Комісії про її результати. До випуску офіційного повідомлення результати аудиту і будь-яка викликана ними відмова будуть предметом широких дискусій з Комісією. Тоді країни ЄС можуть апелювати до погоджувального органу, функцією якого є погодження відмінних точок зору Комісії та відповідних членів ЄС.

593. Фінансові висновки аудитів відповідності увійдуть до Фінансового рішення, яке має бути прийняте до 30 квітня наступного фінансового року. Опубліковане Комісією рішення уточнює суми, визнані для фінансування EAGGF. Ці суми містять розрахункові узгодження та коригування, деякі з них можуть сприяти наданню кредиту країні-члену. Чиста сума, в якій відмовлено, має бути відшкодована Комісії. Рішення Комісії може бути скасоване лише успішним позовом до Європейського суду, який треба обов'язково учинити не пізніше двох місяців від публікації або будь-якого попереднього офіційного попередження.

594. (У Великій Британії ці фінансові висновки мають результатом відрахування Казначейством).

### Додаток 3. Список корисних термінів

<i>A priori</i> аудит	Див. <i>ex ante</i> контроль.
<i>A posteriori</i> аудит	Див. <i>ex post</i> контроль.
<b>Відповідальність</b>	<p>Ключова концепція сучасної теорії та практики менеджменту. Вона означає, що менеджери відповідальні за здійснення визначеного набору обов'язків або задач, а також за відповідність правилам і стандартам, що застосовуються до їх посад. Особа або орган, яким менеджер повинен звітувати за результати своєї діяльності, є чітко визначеними. Він може отримати винагороду за хорошу роботу, або постраждати через наслідки неадекватної діяльності. Менеджер організаційного підрозділу може також нести відповідальність за дії підлеглих.</p> <p>Органи влади різних рівнів, які проводять адміністративну реформу, як правило, намагаються делегувати менеджерам більшу гнучкість та автономію як засоби підвищення ефективності та результативності їхньої діяльності. Оскільки це надає менеджерам більше влади приймати рішення, реформи набагато сильніше наголошують на відповідальності як засобі врівноваження цієї влади та контролю за її здійсненням. Стосовно роботи, здійснюваної урядовими міністерствами та агентствами, відповідальність може бути:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• <b>внутрішньою</b>, перед вищим рівнем управління, на якому менеджери регулярно оцінюються за те, як вони здійснюють задачі, викладені в описі роботи, разом з підвищенням платні і/або перспективами просування по службі, що часто залежать від результату цього оцінювання (оцінювання діяльності).</li><li>• <b>зовнішньою</b>, перед парламентом, державними або центральними агентствами такими, як вища аудиторська установа (SAI), за свою діяльність (у випадку зі старшими посадовими особами, за діяльність, керованої ними організаціями).</li></ul>
<b>Бухгалтерський контроль</b>	<p>Процедури та документація, які стосуються захисту активів, проведення і контроль реєстрації фінансових операцій та надійності фінансових документів. Вони часто базуються на стандартах, встановлених міністерством фінансів або SAI для забезпечення порівнянності бухгалтерської практики в усіх міністерствах та відповідності національному законодавству і/або міжнародним угодам. Див. також <i>Контроль</i> (1).</p>
<b>Нарощувальний рахунок</b>	<p>Частина бухгалтерських документів, яка реєструє зобов'язання. Наприклад, якщо організація щорічно платить 100 000 єкю і на 30 липня має заборгованість за отримані послуги, то до 31 грудня вона отримує 50 % послуг безкоштовно і має зробити нарахування за заборгованість в 50 000 єкю на 31 грудня.</p>



**Адміністративний контроль**

Означає не фінансові процедури і документи міністерств, які забезпечують відповідність правилам таких управлінських дій як:

- призначення, просування по службі та контроль дисципліни персоналу;
- державні закупівлі товарів та послуг;
- надання рівних можливостей меншинам;
- поводження з кореспонденцією;
- подорожі та розваги тощо. Див. також *Контроль* (1).

**Розподільчі рахунки**

Широко використовуються на практиці, термін може означати фонди, які організація призначає для специфічних цілей. Наприклад, уряд може встановити розподільчий рахунок для контролю і реєстрації платежів приватним консультантам.

**Аудит**

Може здійснюватися для задоволення вимог менеджменту (внутрішній аудит) або вищою аудиторською установою (SAI), або будь-яким іншим незалежним аудитором для виконання встановлених законом зобов'язань (зовнішній аудит). Особливою задачею внутрішнього аудиту є управління системами контролю менеджменту і повідомлення верхнім щаблям управління про недоліки і рекомендовані удосконалення. Масштаб аудитів широко варіюється і включає:

**фінансові аудити** – охоплюють дослідження та повідомлення щодо фінансових звітів та дослідження бухгалтерських систем, на яких ці звіти ґрунтуються;

**аудити відповідності або регулярні** – досліджують юридичну і адміністративну відповідність, чесність і правильність діяльності управлінської і фінансової системи та систем контролю менеджменту;

**аудит адміністративної діяльності/аудити якості за гроші** – оцінюють управлінську і виробничу діяльність (економія, ефективність і результативність) державних програм, конкретних міністерств і агентств у використанні фінансових, людських та інших ресурсів з метою досягнення своїх цілей. Див. також *Контроль* (2).

**Дані аудиту**

Факти, дані зібрані аудитором як частина процедур аудиту.

**Цілі аудиту**

Визначають намічені досягнення аудиту.

**Повідомлення аудиту**

Означає повідомлення аудитора, зроблене одразу ж після закінчення аудиту. Наприклад, повідомлення аудитора щодо фінансового звіту організації міститиме результати аудиту стосовно цього звіту.

**Ризик аудиту**

Означає ризик того, що процедури, здійснювані аудитором, не виявлять питання, які, стаючи це стане відомими, вимагатимуть зміни повідомлення аудиту.

<b><i>Вибірка аудиту</i></b>	Означає те, що процедури здійснюються аудитором на основі релевантної аудиту вибірки генеральної сукупності, а не усієї сукупності.
<b><i>Сертифікат аудиторів</i></b>	Означає повідомлення аудитора, зроблене одразу ж після закінчення аудиту. Наприклад, додане до фінансового звіту організації повідомлення аудитора може бути пояснене як аудиторський сертифікат цього звіту.
<b><i>Дозвіл (фінансовий)</i></b>	Припускає, що орган, який надав дозвіл, перевірів та засвідчив відповідність фінансових дій або операцій до чинної політики та процедур (300.03.2а).
<b><i>Складання бюджету</i></b>	Стосується процесу, за допомогою якого організація плануватиме свою майбутню фінансову діяльність.
<b><i>Центральні державні органи</i></b>	Ті організації виконавчої гілки влади, які координують діяльність та забезпечують керівництво міністерствами і агентствами. Практика широко різниться від країни до країни, але центральними державними органами, як правило, є: <ul style="list-style-type: none"> <li>• міністерство фінансів;</li> <li>• Кабінет або міністерства, які допомагають прем'єр-міністру або Раді Міністрів в розробці і координації політики;</li> <li>• міністерства або агентства, відповідальні за розробку та координацію напрямів політики стосовно до менеджменту людськими ресурсами в державному секторі;</li> <li>• вища аудиторська установа;</li> <li>• міністерство закордонних справ, в певних сферах роботи, таких як європейська інтеграція.</li> </ul>
<b><i>Перевірка надійності рахунків</i></b>	Див. Додаток 2. <i>Перевірка надійності процесу розрахунків</i>
<b><i>Структурні фонди Співтовариства</i></b>	Європейський коригуючий та гарантійний фонд для сільського господарства (EAGGF), Фінансовий інструмент для коригування рибальства (FIFG), Європейський фонд регіонального розвитку (ERDF) та Європейський соціальний фонд (ESF).
<b><i>Консолідовані рахунки</i></b>	Ці рахунки складаються для відображення справ групи підвідомчих організацій. Наприклад, міністерство або холдингова компанія з багатьма різними виробничими агентствами/дочірніми компаніями може підготувати консолідовані рахунки, які відображають справи організації в цілому, а також рахунки кожного виробничого агентства/дочірньої компанії.

<b>Контроль, засоби управління</b>	<p>Існує два значення менеджменту і управління:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. механізми і засоби керівництва, саморегуляції або обмеження, призначені для запобігання невдачі, як у пілота, що керує літаком. Багато мов не мають слів, еквівалентних такому значенню "контролю". В деяких країнах, наприклад Нідерландах, для вираження смислу контролю запозичили і використовують англійське слово.</li> <li>2. перевірка, підтвердження, аудит або збереження копій рахунків.</li> </ol>
<b>Корупція</b>	Є багато різних визначень цього поняття. Одне з них: "активне або пасивне зловживання повноваженнями державної посадової особи (обраної або призначеної) заради приватних фінансових чи інших вигід".
<b>Належна професійна сумлінність</b>	Вимога сумлінності та навичок, очікуваних від прийнятно розсудливого і компетентного аудитора за схожих обставин. Належна професійна сумлінність демонструється тоді, коли аудити здійснюються відповідно до стандартів, встановлених для цієї професії.
<b>Економія, ефективність і результативність</b>	<p><b>Економія</b> означає придбання необхідних ресурсів (фінанси, персонал, будівлі, обладнання тощо) для здійснення діяльності за найменшу вартість</p> <p><b>Ефективність</b> означає досягнення максимального результату від даного рівня ресурсів, які використовуються для діяльності.</p> <p><b>Результативність</b> означає ступінь досягнення визначених для певної діяльності цілей.</p>
<b>Ex ante контроль</b>	Аудитор, залучений до санкціонування державних витрат. Отримані платіжні доручення і супровідні документи перевіряються щодо дозволу на проведення фінансових операцій, їх законності і правильності та наявності відповідних положень в бюджеті.
<b>Ex post</b>	Існують принаймні три типи. Вищі аудиторські установи із судовою функцією перевіряти й виносити присуд щодо документів осіб, які несуть персональну відповідальність за використання державних фондів. Фінансовий аудит, включно з перевіркою документації, що стосується низки фінансових операцій, дозволяє вищій аудиторській установі робити повідомлення щодо державних рахунків та забезпечує законодавчому органу основу для певного висновку. Аудит адміністративної діяльності, зосереджуючись на специфічних аспектах державних витрат, звертається до ширших проблем економії, ефективності і результативності <sup>36</sup> .
Зовнішні аудитори	Означає аудиторів організації, які перебувають поза її контролем і можуть не підпорядковуватися цілям, встановленим організацією. Зовнішні аудитори найчастіше відрізняються від внутрішніх.
Фінансовий контроль	Див. Управлінський контроль
Фінансовий менеджмент	Охоплює юридичні та адміністративні системи і процедури, встановлені для надання можливості урядовим міністерствам і агентствам

<sup>36</sup> State Audit in the European Union, The National Audit Office, United Kingdom, 1996.

здійснювати їхню діяльність, з тим щоб забезпечити правильне використання державних коштів відповідно до встановлених стандартів чесності та порядку. Під цю діяльність підпадають підвищення прибутку, менеджмент і контроль державних витрат, фінансовий облік і складання звітів, а в деяких випадках – управління активами.

#### *Фінансовий звіт*

Рахунки, складені організацією для офіційного повідомлення про стан своїх фінансових справ. Найчастіше фінансові звіти готуються відповідно до постанов, які регулюють питання щодо їх змісту та обнародування.

#### *Твердження фінансового звіту*

Твердження відноситься до низки фінансових звітів, які можуть бути розглянуті аудитором як частина аудиторських процедур. Наприклад, можна стверджувати, що фінансові звіти відображають повні дані щодо всіх фінансових операцій, здійснених організацією впродовж певного періоду, аудитор може здійснювати процедури для перевірки цього твердження.

#### *Результати*

Формулювання і викладення фактів, які стосуються справи. Результати аудиту з'ясовуються в процесі порівняння того, що має бути з тим, що існує.

#### *Шахрайство*

Найтяжче порушення норми. Термін "шахрайство" визначено в Конвенції щодо захисту фінансових інтересів Європейських Співтовариств від 26 липня 1995 р. (ОJ No. C316, 27.11.1995). Конвенція розроблена у відповідності з принципами третього стовпа ЄС, як норми, що стосуються питань, підлеглих кримінальному покаранню (постанова, яка вже згадувалась, стосується адміністративних заходів і санкцій, а тому розроблена у відповідності з принципами першого стовпа).

Дефініція шахрайства, що впливає на бюджет ЄС (дана в параграфі 1 Статті 1 даної Конвенції) є досить довгою. Суть її в тому, що для того щоб порушення було кваліфікованим як шахрайство, а отже підлягало покаранню шляхом судового переслідування, треба навмисна дія або неогляд (всі інші дії можуть бути покарані лише такими адміністративними заходами як штрафи та припинення подальшого фінансування тощо.) Ця дефініція констатує що:

Згідно з положеннями Конвенції, шахрайство, яке впливає на фінансові інтереси Європейського Співтовариства, може бути таким, що стосується:

(а) витрат, будь-якої навмисної дії або неогляду щодо:

- використання або подання фальшивих, неправильних або неповних звітів або документів, що призводить до незаконного присвоєння або неправильного збереження фондів із загального бюджету ЄС або бюджетів, виконуваних від імені Європейських Співтовариств;
- нерозголошення інформації на порушення певних зобов'язань, з тим же ефектом;
- нецільове використання фондів.

(б) доходу, будь-якої навмисної дії або неогляду щодо:

- використання або надання фальшивих, неправильних або неповних звітів або документів, які призводять до незаконного зменшення фондів загального бюджету ЄС або бюджетів, виконуваних від імені Європейських Співтовариств;
- нерозголошення інформації на порушення певних зобов'язань з тим же ефектом;

- нецільове використання законно отриманого доходу з тим же ефектом.

**Діюча організація**

Стосується здатності організації платити по борговим зобов'язанням. Організація, яка здатна це робити є діючою. Одним із основних припущень, покладених в основу загальної підготовки фінансових звітів є те, що вони підготовлені на основі діючої організації.

**Добрий адміністративний менеджмент**

Наприклад, фінансовий контроль володіє всією необхідною інформацією, що від самого початку створює можливість здійснювати перевірки і виконувати задачі аудиту, передбачені в постановах.

**Добрий менеджмент фондів**

Приклади:  
 Фінансовані Співтовариством витрати є справжніми і легітимними.  
 Фінансовані Співтовариством ініціативи здійснюються відповідно до постанов; вживаються заходи з метою запобігання порушенням та боротьби з будь-якими з них, а також для повернення назад будь-яких сум, втрачених в результаті недотримання норм або недбалості.  
 Внесок ЄС супроводжується справжнім національним внеском відповідно до процентної норми, передбаченої в рішенні щодо надання допомоги.  
 Графік надання коштів Комісією не дуже відрізняється від графіку витрат органом, який ними керує.

**Добрий операційний менеджмент**

Приклади:  
 Операції формують частину Структурних фондів Співтовариства (CSF). Вони сумісні одна з одною.  
 Вибір операції базується на задовільному *ex ante* оцінюванні.  
 Рішення здійснити черговий внесок певної програми базується на відповідному щорічному моніторингу.  
*Ex post* оцінювання служить для вимірювання соціально-економічного впливу операцій і використовується пізніше.  
 Плани фінансування операцій достатньо деталізовані. Вони належать до індикативного плану фінансування, викладеного в CSF.

**Незалежність/ незалежний аудитор**

Аудитор, який здійснює аудит вільно та незалежно.

**Внутрішній аудит**

Встановлена в організації функція незалежного оцінювання.

**Внутрішній контроль**

*Див. Контроль менеджменту*

**Порушення**

Визначені в Статті 1, параграф 2 в горизонтальному Положенні Ради щодо захисту фінансових інтересів Співтовариства (2988/95) наступним чином:

"Порушення" має означати будь-яке порушення положення законодавства Співтовариства, що впливає з дії або упущення суб'єкту економіки, яке завдало чи завдасть шкоди загальному бюджету Європейських Співтовариств або бюджетом, керованим ними, або шляхом зменшення або втрати доходу власних ресурсів, зібраного безпосередньо від імені Співтовариств, або шляхом незатвердженого пункту витрат.

**Опис роботи**

Виконуваний індивідом набір задач або дій, що обмежує функції його роботи або посади, яку він обіймає.

<b>Контроль менеджменту</b>	Або <i>внутрішній контроль</i> – організація, політика та процедури, що використовуються для допомоги у досягненні урядовими програмами намічених цілей; відповідності використання ресурсів цих програм заявленим цілям та задачам зацікавлених організацій; захисту програм від марнотратства, шахрайства та поганого управління; і, нарешті, для отримання, збереження, повідомлення і використання надійної і своєчасної інформації в процесі прийняття рішень. За створення і управління системами контролю відповідає адміністрація організації, а не зовнішній аудитор. Однак, зовнішній аудитор має висловлювати думку щодо відсутності або адекватності таких систем, оскільки наслідком доброго контролю менеджменту буде менш детальний аудит документів і операцій індивіда. Див. також <i>Бухгалтерський контроль, Адміністративний контроль, Контроль (1)</i> .
<b>Інформаційні системи менеджменту (MIS)</b>	Означає ті джерела даних та документів, що зберігаються в міністерствах або агентствах, які створені як загальний фонд інформації для допомоги менеджерам у здійсненні своїх обов'язків. Інформаційні системи фінансового менеджменту (FMIS) – підсистеми MIS – широко визнані як суттєві для управління коштами багатьох міністерств і агентств. Такі системи можуть також допомогти в оцінюванні роботи програм, плануванні обсягу роботи та моніторингу поступу до намічених цілей. Інформаційні системи фінансового менеджменту є важливим елементом контролю менеджменту.
<b>Суттєвість</b>	Означає важливість питання стосовно до сукупності інформації щодо фінансів або адміністративної діяльності. Якщо питання є суттєвим за сукупністю інформації, то значить воно буде важливим значущим для того, хто цю інформацію використовує.
<b>Результати</b>	Це те, що врешті-решт досягається певним видом діяльності і відмінне від кінцевих продуктів, які стосуються більш безпосередніх або негайних цілей. Так, результатом кампанії вибіркового тестування водіїв на вживання алкоголю, яка проводиться поліцією, може бути зниження ДТП, пов'язаних із цим видом порушення правил дорожнього руху, а одним з кінцевих продуктів – кількість водіїв, покараних за перевищення допустимої дози алкоголю у крові. Часто досить важко виміряти результати.
<b>Кінцеві продукти</b>	Це те, що прямо або негайно виробляється внаслідок певного виду діяльності. Залежно від їхньої природи, кінцеві продукти можуть або не можуть бути виміряні безпосередньо. Так, очевидно, що кількість пацієнтів, вилікуваних лікарем, виміряти легше, ніж пораду щодо проблем політики, надану керівником медичного закладу своєму директору або міністру, яку можна оцінити лише якісно і досить суб'єктивно.
<b>Власні ресурси</b>	Власні ресурси ЄС складаються з митних тарифів і аграрних мит (традиційні власні ресурси), коштів, основаних на ПДВ і додатковий ресурс, що утворюється на основі ВВП.
<b>Оцінка виконавської діяльності</b>	Оцінювання за наперед встановленими критеріями ефективності та результативності, на основі яких індивід виконує погоджений набір задач. Такі оцінки часто використовуються в процесі оцінювання компетентності менеджерів з точки зору можливого підвищення заробітної плати або просування по службі.

<b><i>Аудит адміністративної діяльності</i></b>	Аудит, який охоплює аспекти економії, ефективності і результативності соціальних програм (або будь-яких інших видів діяльності). Див. також <i>ex post</i> контроль.
<b><i>Вимірювання адміністративної діяльності</i></b>	Оцінювання за наперед встановленими критеріями економії, ефективності та результативності, на основі яких організація здійснює певну діяльність або вирішує коло задач. Організаціям може бути встановлено набір постійних цілей з певних аспектів їхньої діяльності – фінансовий прибуток, ефективність, якість послуг, що надаються, тощо, – на основі яких їхня діяльність контролюється і оцінюється.
<b><i>Оцінювання програм</i></b>	Процес, за допомогою якого діяльність міністерств та агентств оцінюється на основі набору цілей або критеріїв. Він може містити оцінку результатів програми. Оцінювання програми може проводитись постійно. Це можуть бути як внутрішні, так і зовнішні оцінювання, здійснювані третьою стороною, наприклад, міністерством фінансів, вищою аудиторською установою, або залученим консультантом.
<b><i>Принцип додатковості</i></b>	Додатковість означає, що фонди Європейського Співтовариства повинні не заміщати фонди національної регіональної політики, а додаватись до них.
<b><i>Принцип субсидіарності</i></b>	Принцип субсидіарності призначений для гарантування, що рішення приймаються якомога ближче до громадян, а також для здійснення постійних перевірок обґрунтованості дій на рівні ЄС в світлі можливостей, наявних на національному, регіональному чи місцевому рівнях. Зокрема, це принцип, за допомогою якого ЄС не вдається до дій (за винятком сфер, які знаходяться у його виключній компетенції) якщо вони не ефективніші за дії на національному, регіональному чи місцевому рівнях. Він тісно пов'язаний з принципами пропорційності та необхідності, які вимагають, щоб будь-яка дія ЄС не повинна перевищувати того, що є необхідним для досягнення цілей Угоди.
<b><i>Аналіз/оцінка ризику</i></b>	Систематичний процес оцінювання та підсумовування професійних суджень щодо можливих несприятливих умов і/або подій. Процес аналізу ризику слугує для забезпечення засобів організації та інтеграції професійних суджень для розробки робочого графіку.
<b><i>Вища аудиторська установа ("SAI")</i></b>	Це – будь-яка організація, що встановлює стандарти аудиту. Сама організація залежить від масштабу конкретного аудиту.
<b><i>Традиційні власні ресурси</i></b>	Традиційні власні ресурси ЄС складаються з митних тарифів та аграрних мит. Див. Власні ресурси.

#### Додаток 4. Деякі інструкції ЄС стосовно складання бюджету, фінансового контролю та зовнішнього аудиту

##### Первинне право

###### *Постанова/директива тощо.*

###### *Предмет*

РД<sup>37</sup>, стаття 5  
РД, стаття 155  
РД, стаття 188а–188с  
РД, статті 199–209  
РД, стаття 209а

Встановлення загальних обов'язків членів ЄС.  
Зобов'язання та відповідальність Європейської Комісії.  
Положення для Європейського суду аудиторів.  
Фінансові положення.  
Боротьба з шахрайством.

##### Вторинне право

###### *Складання бюджету*

###### *Постанова/директива тощо.*

###### *Предмет*

1231/77

Фінансова постанова від 21 грудня 1977 р., що застосовується до загального бюджету Європейських Співтовариств (Уведено за № 3418/93).

3418/93

Постанова Комісії (Euratom, ECSC, EC) No. 3418/93 від 9 грудня 1993 р., яка викладає детальні правила імплементації певних положень Фінансової постанови від 21 грудня 1977 р.

94/729

Рішення Ради (EC, Euratom) від 31 жовтня 1994 р. про бюджетну дисципліну.

Міжінституційна угода

Бюджетна дисциплін і поліпшення бюджетної процедури.

###### *Витрати*

###### *Постанова/директива тощо.*

###### *Предмет*

729/70

Постанова (ЕЕС) No. 729/70 Ради від 21 квітня 1970 р. про фінансування спільної аграрної політики.

###### *Власні ресурси*

###### *Постанова/директива тощо.*

###### *Предмет*

88/376

Рішення Ради (ЕЕС, Euratom) від 24 червня 1988 р. про систему власних ресурсів Співтовариств (Уведено за № 1552/89).

1552/89

Постанова Ради (ЕЕС, Euratom) No. 1552/89 від 29 травня 1989 р., яка вводить Рішення 88/376/ЕЕС, Euratom з системи власних ресурсів Співтовариств.

<sup>37</sup> Римський договір – відомий також як Договір Європейських економічних співтовариств.



1553/89	Постанова Ради (ЕЕС, Euratom) No. 1553/89 про безумовно уніфіковані заходи щодо збору власних ресурсів, які формуються на основі ПДВ.
89/130	Директива Ради (ЕЕС, Euratom) від 13 лютого 1989 р. щодо гармонізації формування ВВП в ринкових цінах.
94/728	Рішення Ради (ЕС, Euratom) від 31 жовтня 1994 р. щодо системи власних ресурсів Європейських Співтовариств в Системі власних ресурсів ЄС.

### ***Фінансовий контроль і зовнішній аудит***

<b>Постанова/директива тощо.</b>	<b>Предмет</b>
2988/95	Постанова Ради (ЕС, Euratom) No. 2988/95 від 18 грудня 1995 р. про захист фінансових інтересів Європейських Співтовариств.
2185/96	Постанова Ради (Euratom, ЕС) No. 2185/96 від 11 листопада 1996 р. стосовно до перевірок і інспекцій на місцях, здійснюваних Комісією з метою захисту фінансових інтересів Європейських Співтовариств від шахрайства та інших порушень.

### ***Сільське господарство***

<b>Постанова/директива тощо.</b>	<b>Предмет</b>
1663/95	Постанова Комісії (ЕС) No. 1663/95 від 7 липня 1995 р., про встановлення детальних правил виконання постанови Ради (ЕЕС) No. 729/70 стосовно процедури перевірки надійності рахунків гарантійного сектора EAGGF.
4045/89	Постанова Ради (ЕЕС) No. 4045/89 від 21 грудня 1989 р. про перевірку країнами-членами фінансових операцій, що формують частину системи фінансування гарантійним сектором Європейського коригуючого і гарантійного фонду для сільського господарства.
307/91	Постанова Ради (ЕЕС) No. 307/91 від 4 лютого 1991 р. про посилення моніторингу певних витрат, які підлягають оплаті гарантійним сектором Європейського коригуючого і гарантійного фонду для сільського господарства.
3508/92	Постанова Ради (ЕЕС) No. 3508/92 від 27 листопада 1992 р., про встановлення єдиної системи управління і контролю (IACS) для певних програм Співтовариства з допомоги (Уведено за № 3887/92).
3887/92	Постанова Комісії (ЕЕС) No. 3887/92 від 23 грудня 1992 р., про встановлення детальних правил застосування єдиної системи управління і контролю (IACS) для певних програм Співтовариства з допомоги.
723/97	Постанова Ради (ЕС) No. 723/97 від 22 квітня 1997 р. про імплементацію програм дій країн-членів стосовно контролю витрат гарантійного сектора EAGGF.

515/97 Постанова Ради (ЕС) No. 515/97 про взаємну допомогу між органами державної влади країн-членів і співробітництво між цими органами та Комісією для забезпечення правильного застосування митного і аграрного законодавства.

386/90 Постанова Ради (ЕЕС) No. 386/90 від 12 лютого 1990 р. про здійснення контролю під час отримання відшкодувань експортерами сільськогосподарської продукції та інших сум.

### *Структурні фонди*

#### **Постанова/директива тощо.**

#### **Предмет**

2052/88 Постанова Ради (ЕЕС) No. 2052/88 від 24 червня 1988 р. про задачі і результативність Структурних фондів, координації діяльності між ними й операціями Європейського інвестиційного банку та інші існуючі фінансові інструменти (Уведено за № 4253/88).

4253/88 Постанова Ради (ЕЕС) No. 4253/88 від 19 грудня 1988 р., яка встановлює умови імплементації Постанови (ЕЕС) No. 2052/88 стосовно до координації діяльності між різними Структурними фондами й операціями Європейського інвестиційного банку та щодо інших існуючих фінансових інструментів

### *Співробітництво митних служб*

#### **Постанова/директива тощо.**

#### **Предмет**

210/97 Рішення No. 210/97/ЕС Європейського парламенту та Ради від 19 грудня 1996 р. щодо прийняття програми дій митних служб Співтовариства (Митниця 2 000).

### *Повернення сум та санкції*

#### **Постанова/директива тощо.**

#### **Предмет**

595/91 Постанова Ради (ЕЕС) No. 595/91 від 4 березня 1991 р. стосовно порушень і повернення неправильно виплачених сум у зв'язку з фінансуванням спільної аграрної політики і організацією інформаційної системи в цій галузі.

1681/94 Постанова Комісії (ЕС) No. 1681/94 від 11 липня 1994 р. стосовно до порушень і повернення неправильно виплачених сум у зв'язку з фінансуванням структурної політики і організацією інформаційної системи в цій галузі.

1469/95 Постанова Ради (ЕС) No. 1469/95 від 22 червня 1995 р. щодо заходів, розпочатих стосовно до певних бенефіціантів операцій, фінансованих гарантійним сектором EAGGF

745/96 Постанова Комісії (ЕС) No. 745/96 від 24 квітня 1996 р., яка встановлює детальні правила застосування Постанови Ради (ЕС) No. 1469/95 щодо заходів, розпочатих стосовно до певних бенефіціантів операцій, фінансованих гарантійним сектором EAGGF

## Додаток 5. Список скорочень

<b>ACA</b>	Аудиторський суд Австрії= <i>Rechnungshof</i>
<b>ACCT</b>	Agence Comptable Centrale du Trésor ( <i>Аудиторське агентство Казначейства Франції</i> )
<b>ACOFA</b>	Agence Centrale des Organismes d'Intervention dans le Secteur Agricole ( <i>Центральне агентство Франції з керівництва організаціями в аграрному секторі</i> )
<b>AMA</b>	<i>Agrarmarkt</i> Австрії
<b>AMS</b>	Arbeitsmarktsservice ( <i>Державна служба працевлаштування Австрії</i> )
<b>ATS</b>	Австрійський шилінг= <i>Österreichische Schilling</i>
<b>BCC</b>	Комітет з бюджетного контролю Європейського парламенту
<b>BHG</b>	Bundeshaushaltsgesetz ( <i>Закон Австрії про федеральний бюджет</i> )
<b>BHV</b>	Bundeshaushaltsverordnung ( <i>Указ про федеральний бюджет Австрії</i> )
<b>C&amp;AG</b>	Генеральний інспектор і аудитор (Велика Британія)
<b>CAP</b>	Спільна аграрна політика
<b>CEC</b>	Рада Європейських Співтовариств або <i>центральноєвропейських країн</i>
<b>CICC</b>	Commission de Co-ordination des Contrôles Communautaires ( <i>Координаційна комісія служб контролю Співтовариства у Франції</i> )
<b>CNASEA</b>	Centre National pour l'Aménagement des Structures des Exploitations Agricoles ( <i>Французький національний центр планування сільськогосподарських структур</i> )
<b>COCOLAF</b>	Консультативний комітет координації запобігання шахрайству Відділу Європейської Комісії координації запобігання шахрайству
<b>COREPER</b>	Комітет постійних представників Європейського Союзу
<b>CSF</b>	Структурні фонди Співтовариства
<b>DAFSE</b>	Європейський департамент Фонду соціальних справ
<b>DAS</b>	Declaration d'Assurance Гарантійна заява (французькою) — Див. <i>SOA</i>
<b>DATAR</b>	Délégation à l'Aménagement du Territoire et à l'Action Régionale ( <i>Делегація Франції з регіонального планування</i> )
<b>DB</b>	Проект бюджету
<b>DFID</b>	Британське управління міжнародного розвитку
<b>DG V</b>	Генеральний директорат V (працевлаштування, стосунки в промисловості та соціальні справи) Європейської Комісії
<b>DG VI</b>	Генеральний директорат VI (сільське господарство) Європейської Комісії
<b>DG IX</b>	Генеральний директорат IX (персонал та адміністрація) Європейської Комісії
<b>DG XVI</b>	Генеральний директорат XVI (регіональна політика) Європейської Комісії
<b>DG XIX</b>	Генеральний директорат XIX (бюджети) Європейської Комісії
<b>DG XX</b>	Генеральний директорат XX (фінансовий контроль) Європейської Комісії
<b>DGCCRF</b>	Direction Générale de la Concurrence, de la Consommation et de la Répression des Fraudes ( <i>Генеральний департамент Франції з конкуренції, споживання та подавлення шахрайства</i> )
<b>DGDDI</b>	Direction Générale des Douanes et des Droits Indirects ( <i>Генеральний департамент Франції з митних та побічних платежів</i> )
<b>EAGGF</b>	Європейський коригуючий та гарантійний фонд для сільського господарства (= FEOGA у Франції)
<b>EC</b>	Європейське Співтовариство або Європейська Комісія або Європейська Рада
<b>ECA</b>	Європейський суд аудиторів (= CCE у Франції)
<b>ECOFIN</b>	Економічна і фінансова рада міністрів
<b>ECSC</b>	Європейське об'єднання вугілля і сталі
<b>ECU</b>	Європейська валютна одиниця – екю
<b>EDF</b>	Європейський фонд розвитку
<b>EEA</b>	Європейська економічна зона
<b>EEC</b>	Європейське економічне співтовариство
<b>EES</b>	Європейський економічний простір
<b>EIB</b>	Європейський інвестиційний банк
<b>EMS</b>	Європейська валютна система (складається з двох частин: ECU і ERM)
<b>EMU</b>	Економічний і валютний союз ЄС (відомий також як Європейський валютний союз)
<b>EP</b>	Європейський парламент
<b>ERDF</b>	Європейський фонд регіонального розвитку

<b>ERM</b>	Механізм валютного курсу
<b>ESA</b>	Європейські бухгалтерські стандарти
<b>ESF</b>	Європейський соціальний фонд
<b>EU</b>	Європейський Союз
<b>EURATOM</b>	Європейське співтовариство з атомної енергії
<b>EUROSAI</b>	Європейська організація вищих аудиторських установ
<b>EUROSTAT</b>	Статистичне управління Європейського Співтовариства
<b>FEOGA</b>	Див. EAGGF
<b>FF</b>	Французький франк
<b>FIFG</b>	Фінансовий інструмент для керівництва рибальством
<b>FIM</b>	Фінська марка
<b>FIRS</b>	Fonds d'Intervention et de Régulation du Marché du Sucre ( <i>Фонди посередництва і регулювання ринку цукру</i> )
<b>GDP</b>	Валовий внутрішній продукт
<b>GGE</b>	Загальні урядові витрати
<b>GNP</b>	Валовий національний продукт
<b>IBAP</b>	Британська посередницька рада сільськогосподарських продуктів
<b>ICLAF</b>	Instance de Co-ordination de la Lutte Anti-Fraude ( <i>Координаційне управління Франції з боротьби проти шахрайства</i> )
<b>ICN</b>	Institutions de Contrôle Nationales
<b>IFADAP</b>	Instituto de Financiamento e Apoio ao Desenvolvimento da Agricultura e Pescas ( <i>Португальський інститут допомоги розвитку та фінансування сільського господарства та рибальства</i> )
<b>IFAP</b>	Міжнародна федерація виробників аграрної продукції
<b>IGC</b>	Міжурядова конференція
<b>IGF</b>	Генеральна інспекція фінансів Португалії
<b>INGA</b>	Португальський інститут посередництва і гарантії в сільському господарстві
<b>INSEE</b>	Institut National de la Statistique et des Etudes Economiques ( <i>Французький національний інститут статистичних та економічних студій</i> )
<b>INTERBEV</b>	Association Nationale Interprofessionnelle du Bétail et des Viandes ( <i>Французька міжпрофесійна асоціація з великої рогатої худоби та м'яса</i> )
<b>INTERLAIT</b>	Association Nationale Interprofessionnelle du Lait ( <i>Французька міжпрофесійна асоціація з молока</i> )
<b>INTOSAI</b>	Міжнародна організація вищих аудиторських установ
<b>ISC</b>	Institutions Supérieures de Contrôle ( <i>англійською – SAI</i> )
<b>IT</b>	Інформаційна технологія
<b>MoA</b>	Міністерство сільського господарства
<b>MoF</b>	Міністерство фінансів
<b>MS</b>	Країна-член Європейського Союзу
<b>MUS</b>	Зразок грошової одиниці
<b>NAI</b>	Національний інститут аудиту
<b>NAO</b>	Національна служба аудиту
<b>NATO</b>	Північноатлантичний союз (НАТО)
<b>ONIC</b>	Office National Interprofessionnel des Céréales ( <i>Французька міжпрофесійна служба із зернових культур</i> )
<b>ONILAIT</b>	Office National Interprofessionnel du Lait et des Produits Laitiers ( <i>Французька міжпрофесійна служба з молока та молочних продуктів</i> )
<b>OR</b>	Власні ресурси
<b>ÖSTAT</b>	Österreichisches Statistisches Zentralamt ( <i>Центральне статистичне управління Австрії</i> )
<b>PAC</b>	Комітет державного бюджету (в окремих парламентах)
<b>PDB</b>	Попередній проект бюджету
<b>PMU</b>	Підрозділ проектного менеджменту
<b>PR</b>	Постійне представництво в Брюсселі
<b>PRG</b>	Група Комісії персональних представників міністерств фінансів з SEM 2 000
<b>PSA</b>	Парламентські державні аудитори Фінляндії
<b>RR</b>	Парламентські аудитори Швеції = <i>Riksdagensrevisorer</i>

<b>RRV</b>	Шведське національне бюро аудиту = <i>Riksrevisionsverket</i>
<b>SAI</b>	Вищі аудиторські установи
<b>SCA</b>	Спеціальний аграрний комітет
<b>SEK</b>	Шведська крона
<b>SEM 2 000</b>	Програма належного та ефективного менеджменту (Програма реформи фінансового менеджменту)
<b>SF</b>	Структурний фонд
<b>SGAR</b>	Secrétaire Général pour les Affaires Régionales ( <i>Генеральний секретаріат Франції з регіональних справ</i> )
<b>SGCI</b>	Secrétariat du Comité Interministériel pour les Questions Economiques Européennes ( <i>Французький секретаріат міжнародного комітету з європейських економічних питань</i> )
<b>SIGMA</b>	Підтримка поліпшення управління і керівництва в країнах Центральної та Східної Європи
<b>SME</b>	Мале та середнє підприємництво
<b>SOA</b>	Гарантійна заява (= DAS)
<b>SPD</b>	Єдиний документ з планування
<b>TEN</b>	Трансєвропейська мережа
<b>UCLAF</b>	Підрозділ Європейської Комісії з координації запобігання шахрайству
<b>VAT</b>	Податок на додану вартість
<b>ZA/E</b>	Zollamt Erstattungen (Митне управління Австрії)

## Додаток 6. Члени довідкової групи

### АВСТРІЯ

Ms. Edith PETERS, старший економіст  
Міністерство фінансів  
Mr. Hans-Peter TUSCHLA, аудитор  
Rechnungshof Austria, Департамент європейських справ

### ЧЕСЬКА РЕСПУБЛІКА

Mr. Bohdan HEJDUK, директор  
Вища служба аудиту, Департамент державних доходів  
Ms. Drahomíra VASKOVÁ, голова відділу державного бюджету  
Міністерство фінансів, Департамент фінансової політики і аналізу

### ДАНІЯ

Mr. Hans ANDERSEN, начальник відділу  
Rigsrevisionen

### ФІНЛЯНДІЯ

Ms. Eija-Leena LINKOLA, радник  
Міністерство фінансів, Департамент державного менеджменту  
Mr. Samu TUOMINEN, спеціальний дослідник  
Statens Revisionsverk

### УГОРЩИНА

Mr. Csaba LASZLO, заступник державного секретаря  
Міністерство фінансів  
Mr. Laszlo NYIKOS, віце-президент  
Державна служба аудиту

### ПОЛЬЩА

Ms. Barbara BAKALARSKA, радник міністра  
Міністерство фінансів, Департамент державного бюджету  
Mr. Pawel BANAS, радник з економіки  
Вища контрольна палата, Департамент економіки та європейської інтеграції  
Ms. Agnieszka KITA-KAZMIERCZAK, менеджер відділу  
Комітет європейської інтеграції, Департамент зарубіжної допомоги, фондів ЄС та програм  
Ms. Stanislaw KUDACH, заступник директора  
Міністерство фінансів, Департамент державного бюджету  
Dr. Jacek MAZUR, радник президента  
Вища контрольна палата

### ПОРТУГАЛІЯ

Mr. Vitor CALDEIRA, заступник Генерального інспектора  
Inspeção-Geral de Finanças  
Ms. Helena LOPES  
Tribunal de Contas

### ШВЕЦІЯ

Mrs. Ulrika BARKLUND LARSSON, радник з економіки та фінансів  
Постійне представництво Швеції в Європейському Союзі  
(представники міністерства фінансів)  
Mr. Michael KOCH, перший секретар

Міністерство фінансів  
Mr. Lage OLOFSSON, помічник Генерального аудитора  
Riksrevisionsverket

**ВЕЛИКА БРИТАНІЯ**

Mr. Nick ILETT, Голова фінансів ЄС  
Казначейство Її Величності  
Mr. Cliff KEMBALL, менеджер аудиту  
Національна служба аудиту