

**ПИВОВАР Ю. І.,**

кандидат юридичних наук, доцент,  
доцент кафедри конституційного  
і адміністративного права  
(Юридичний інститут Національного  
авіаційного університету)

УДК 342.9:657.6:336

### **ВНУТРІШНІЙ АУДИТ У ДЕРЖАВНІЙ АВІАЦІЙНІЙ СЛУЖБІ УКРАЇНИ: ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВІ ПРОБЛЕМИ ФУНКЦІОНУВАННЯ ТА ШЛЯХИ ЇХ ВИРІШЕННЯ**

Стаття присвячена проблемам організації внутрішнього аудиту в Державній авіаційній службі України. Сформульовано низку пропозицій, спрямованих на вдосконалення організаційно-правового механізму забезпечення функціонування системи державного внутрішнього аудиту загалом та в галузі цивільної авіації зокрема.

**Ключові слова:** внутрішній контроль, внутрішній аудит, Державна авіаційна служба, бюджетні повноваження.

Статья посвящена проблемам организации внутреннего аудита в Государственной авиационной службе Украины. Сформулирован ряд предложений, направленных на совершенствование организационно-правового механизма обеспечения функционирования системы государственного внутреннего аудита в целом и в сфере гражданской авиации в частности.

**Ключевые слова:** внутренний контроль, внутренний аудит, Государственная авиационная служба, бюджетные полномочия.

Article is devoted problems organization of internal audit in the State Aviation Administration of Ukraine. Formulated a series of proposals aimed at improving organizational and legal mechanism to ensure the functioning of national systems of internal audit and especially in the area of civil aviation.

**Key words:** internal control, internal audit, State Aviation Administration of Ukraine, budgetary authority.

**Вступ.** В умовах широкомасштабних суспільних перетворень в Україні, що проводжуються переглядом принципів участі держави у врегулюванні різних галузей економіки, першочерговими постають питання раціонального розподілу національного продукту загалом та управління державними фінансами зокрема. Однією з життєво необхідних ланок сучасної економіки та суспільного буття залишається транспортна система, в якій перспективною і водночас такою, що потребує значної фінансової, в тому числі державної, підтримки, є галузь цивільної авіації. Очевидно, що вливанню фінансів державою та внутрішніми і зовнішніми інвесторами у розвиток даної галузі має передувати, зокрема, створення в ній ефективної системи контролю й аудиту.

Як впливає з принципів розподілу державної виконавчої влади в Україні, керівна ланка існуючої нині системи державного управління галуззю цивільної авіації представлена Міністерством інфраструктури України та Державною авіаційною службою України. Переконані, що саме ці органи за формальними ознаками мають становити каркас



системи внутрішнього фінансового контролю й аудиту в авіаційній галузі. Втім, аналіз статусних Положень вказаних органів [1; 2] дозволяє констатувати, що головним суб'єктом у цій системі є Мінінфраструктури. Так, згідно з п. 4.1.24 Положення про Міністерство інфраструктури України цей державний орган, виступаючи головним органом у системі центральних органів виконавчої влади у формуванні та забезпеченні реалізації державної політики у сферах авіаційного транспорту та використання повітряного простору України, «... здійснює внутрішній фінансовий контроль (як в апараті Міністерства і центральних органах виконавчої влади, так і на підприємствах, в установах і організаціях, що належать до сфери управління Міністерства)» [1]. При цьому серед функцій Державіаслужби, у даному контексті, передбачено здійснення внутрішнього контролю за використанням фінансових та матеріальних ресурсів, забезпечення цільового використання бюджетних коштів виключно з метою організації своєї діяльності [2]. Наведене дозволяє стверджувати наявність у вказаних Положеннях правових засад побудови системи внутрішнього фінансового контролю в авіаційній галузі.

Разом із тим дослідження емпіричних даних, у тому числі офіційної інформації, розміщеної на сайтах вказаних органів [3; 4], відповідей-роз'яснень [5; 6], вказують на неналежний стан організації відомчого фінансового контролю у галузі цивільної авіації. Так, якщо у структурі Мінінфраструктури й передбачено функціонування спеціальних підрозділів відомчого фінансового контролю та внутрішнього аудиту (наприклад, Управління внутрішнього аудиту), то в організаційній побудові Державіаслужби відповідні підрозділи відсутні (необхідність їх створення заперечується керівництвом даної служби, яке стверджує, що питання здійснення відомчого фінансового контролю лежать поза межами компетенції Державіаслужби [6]).

Вважаємо, що місце та роль Державіаслужби в єдиній системі державного внутрішнього фінансового контролю та аудиту нині недооцінені керівництвом Мінінфраструктури та Державіаслужби. Стратегічне значення даної Служби у розбудові вітчизняної галузі цивільної авіації та в міжнародних відносинах із питань використання повітряного простору, а також у забезпеченні авіаційної безпеки з використанням при цьому значних державних ресурсів є очевидним. Тому для ефективного виконання державних завдань у поєднанні з раціональним та ефективним здійсненням державної фінансової діяльності, переконані, в управлінській діяльності Державіаслужби має бути належним чином організована відомча фінансово-контрольна (аудиторська) діяльність.

Слід зазначити, що попередній аналіз останніх досліджень і публікацій, присвячених теоретичному й практичному вивченню питань організації та здійснення фінансового контролю в різних сферах економіки України, не дозволив віднайти жодної фундаментальної праці, в якій би піднімалися і розв'язувалися існуючі проблеми функціонування внутрішнього фінансового контролю й аудиту в авіаційній галузі. Тому при формуванні власної концепції організації такого контролю ґрунтуватимемося на прогресивних знаннях і поглядах вітчизняних провідних учених фінансово-правової науки (Л.К. Воронова, Л.Л. Кінашук, А.Ю. Ковальчук, О.П. Орлюк, Л.А. Савченко, О.М. Синкової, І.П. Устинова та ін.), а також базуватимемося на міжнародних (європейських) принципах функціонування системи фінансового контролю та орієнтирах розвитку вітчизняної авіаційної галузі.

Виходячи з викладеного та керуючись положеннями Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року [7], базових документів Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI) та вимогами ЄС до процесу управління державними фінансами (в *acquis communautaire* (розділ 28)), вважаємо за необхідне переглянути існуючі в Державіаслужбі підходи до організації та здійснення внутрішнього фінансового контролю й аудиту в галузі цивільної авіації.

**Постановка завдання.** Метою статті є розроблення теоретично-правових пропозицій, спрямованих на вдосконалення організації внутрішнього аудиту в Державній авіаційній службі України. Слугуватиме цьому вирішення низки завдань, а саме: здійс-



нення юридичного аналізу нормативної основи формування та здійснення державного децентралізованого внутрішнього аудиту; з'ясування особливостей побудови системи внутрішнього аудиту в досліджуваній галузі; співставлення існуючої в Державіслужбі практики організації внутрішнього аудиту з правовими вимогами, що висуваються до такої контрольної діяльності тощо.

Результати дослідження. Приступаючи до вирішення поставлених завдань, зазначимо, що вихідна позиція нашого дослідження ґрунтується на нормативно-правовому розмежуванні державного внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, за яким сфера застосування аудиту окреслюється значно ширшими межами порівняно з контролем (внутрішній аудит повинен визначати, яким чином здійснюється внутрішній контроль, включаючи способи попереднього контролю [7]).

Сучасна проєвропейська державна політика, в рамках виконання якої стоять завдання щодо підвищення ефективності використання державних фінансів, спрямована, зокрема, на створення ефективного організаційно-правового механізму державного внутрішнього фінансового аудиту. Метою ж внутрішнього аудиту є надання незалежних та об'єктивних рекомендацій і консультацій, спрямованих на вдосконалення діяльності органів державного і комунального сектору, підвищення ефективності процесів управління, сприяння досягненню мети такими органами. Організація здійснення такого аудиту забезпечується на централізованому рівні органами Держфінінспекції та децентралізовано – уповноваженим самостійним підрозділом, підпорядкованим безпосередньо керівництву органу державного чи комунального сектору, але функціонально незалежним від нього, в самому органі або в межах його системи управління [7].

Для втілення цієї концепції в життя упродовж другого етапу (2012–2016 роки) реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю передбачено утворення служб внутрішнього аудиту в органах державного і комунального сектору з поступовою заміною інспектування на внутрішній аудит [7]. Реалізація цього концептуального положення розпочалася з відповідного урядового рішення – Постанови Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 р. № 1001 «Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади».

Відповідно до вимог фінансового законодавства в кожному міністерстві, іншому центральному органі виконавчої влади (службі, агентстві, інспекції), їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління таких органів виконавчої влади, в обов'язковому порядку (курсив – виділено нами) має функціонувати система внутрішнього фінансового аудиту, що має складатися з організаційно й функціонально незалежних структурних підрозділів внутрішнього аудиту. При цьому частиною 8 п. 3 Порядку від 28 вересня 2011 р. № 1001 дозволено керівникам ЦОВВ у разі неможливості утворення спеціального підрозділу внутрішнього аудиту призначати посадову особу з покладанням на неї повноважень щодо проведення внутрішнього аудиту [8]. Убачається, що остання альтернативна норма розрахована на суб'єктів вузької сфери діяльності, простої організаційної побудови, з незначною чисельністю персоналу, обмеженими ресурсами бюджетного фінансування, низькою фінансовою активністю тощо.

Щодо організації внутрішнього аудиту в Державіслужбі слід звернути увагу на такі особливості. Так, згідно зі звітною документацією Держфінінспекції України [9], роз'ясненням Мінінфраструктури України [5] та листом Державіслужби [6] тривалий час виконання функцій з проведення внутрішнього аудиту в Державіслужбі було покладено на головного спеціаліста відділу бюджетного фінансування Департаменту фінансів та економіки. Нині ж внутрішній аудит – один із напрямів, закріплений за структурним підрозділом (відділ стандартизації, внутрішнього аудиту та координації міжнародних



проектів), який, по-перше, забезпечує поряд з аудитом виконання низки інших, несуміжних з аудитом, завдань і функцій (наприклад, розроблення галузевих стандартів, участь у координації та міжнародному співробітництві з питань забезпечення авіаційної безпеки тощо [10]), по-друге, є складовим підрозділу вищого управлінського рівня – Департаменту авіаційної безпеки та адміністративного забезпечення.

Правовий аналіз організації внутрішнього аудиту в Державіаслужбі дозволив дійти висновку, що ні попередній, ні існуючий підходи жодним чином не відповідають вимогам фінансового законодавства щодо функціонування децентралізованих підрозділів внутрішнього аудиту. Перш за все, існуюча практика діяльності внутрішніх аудиторів у Державіаслужбі не відповідає принципам їх організаційної та функціональної незалежності (п. 3.1) [11]. Адже аудитор у Державіаслужбі організаційно підпорядковується начальнику відділу стандартизації, внутрішнього аудиту та координації міжнародних проєктів, директору департаменту авіаційної безпеки та адміністративного забезпечення та Голові служби, тоді як законодавство вимагає пряме підпорядкування та підзвітність підрозділу внутрішнього аудиту (та, відповідно, його працівників) керівнику центрального органу виконавчої влади – лише голові Державіаслужби. Не забезпечується, на наш погляд, нині й функціональна незалежність внутрішніх аудиторів Державіаслужби, оскільки перебування їх у складі багатопрофільного структурного підрозділу не гарантує не використання безпосереднім керівником таких аудиторів до виконання функцій, не пов'язаних зі здійсненням внутрішнього аудиту (наприклад, у період відпустки, хвороби працівників, вакансій, які відповідають за інші ділянки роботи відділу).

Не сприяє такий спосіб організації роботи й об'єктивності проведення внутрішнього аудиту. Неупередженості здійснення аудиторської діяльності заважає вплив третіх осіб (підконтрольних колег по підрозділу, безпосереднього начальника відділу, сфера діяльності яких також підпадає оцінці аудитора). У процесі виконання прямих аудиторських обов'язків у таких аудиторів виникає конфлікт інтересів, що зумовлюється необхідністю перевірки як діяльності відділу, в якому працює сам перевіряючий аудитор, так і всього департаменту, керівник якого є прямим начальником цієї особи. Очевидно, за таких умов слід очікувати, що проведення внутрішніх аудитів буде безрезультатним, а проведення аудиторських перевірок – неефективним.

Таким чином, наведене дає підстави визнати стан організації внутрішнього аудиту в системі фінансового контролю Державної авіаційної служби України таким, що не відповідає чинному законодавству, що ставить під сумнів результати аудиторської роботи в цьому державному органі.

З метою вироблення шляхів покращення роботи в указаному контексті спробуємо довести необхідність впровадження дієвої, нормативно обґрунтованої системи внутрішнього аудиту в галузі цивільної авіації загалом та в Державіаслужбі зокрема. Слугуватиме цьому, передусім, нормативно-правовий аналіз правового статусу Державіаслужби у фінансових правовідносинах та співставлення отриманих результатів з вимогами, що висуваються до механізму побудови державного внутрішнього аудиту.

Згідно з оновленим Положенням про Державну авіаційну службу України, прийнятим 8 жовтня 2014 р. [2], призначення та роль цього центрального органу виконавчої влади в державному апараті країни набули більш чіткої визначеності та відповідності положенням Повітряного кодексу України й Закону України «Про центральні органи виконавчої влади». Відповідно, метою створення даного органу є реалізація державної політики у сфері цивільної авіації та використання повітряного простору України, на підставі чого його визначено уповноваженим органом з питань цивільної авіації (п. 1) [2].

Для виконання закріплених законодавством за Державіаслужбою завдань для даного органу влади встановлено здійснення низки важливих функцій, серед яких окремим блоком можна виділити функції, що пов'язані з управлінням державними ресурсами, в тому числі фінансовими, та реалізуються в процесі здійснення державної фінансової





діяльності. Зокрема, це: забезпечення надходження та використання коштів Державного спеціалізованого фонду фінансування загальнодержавних витрат на авіаційну діяльність та участь України в міжнародних авіаційних організаціях (п. 19); реалізація в межах повноважень, передбачених законом, економічної, тарифної, фінансової, кадрової, науково-технічної, страхової, інвестиційної, соціальної політики в галузі цивільної авіації (п. 20); здійснення контролю за обов'язковим авіаційним страхуванням (п. 22); підготовка пропозицій щодо формування державного бюджету в частині фінансування заходів, спрямованих на забезпечення безпеки авіації (п. 81) та інші [2].

Окрім того, суттєвим видається широкий спектр повноважень, якими наділена Державіаслужба в бюджетних правовідносинах як розпорядник бюджетних коштів, відповідальний виконавець бюджетних програм, а також виконавець державних цільових програм. Так, наприклад, Законом України «Про Державний бюджет на 2014 рік» Державіаслужба визначена відповідальним виконавцем таких бюджетних програм, як: «3108010. Керівництво та управління у сфері авіаційного транспорту», «3108020. Медичне обслуговування та сертифікація льотно-диспетчерського складу працівників авіаційного транспорту та надання первинної медичної допомоги пасажирам» [12]; а Постановою КМ України від 8 жовтня 2014 р. № 520 встановлено, що Державіаслужба є відповідальною за розроблення, впровадження та забезпечення виконання Державної програми авіаційної безпеки цивільної авіації, а також державної програми контролю якості забезпечення авіаційної безпеки цивільної авіації [2].

Поряд із реалізацією загальних, визначених бюджетним законодавством бюджетних прав і обов'язків (зокрема, в статусі відповідального виконавця бюджетних програм, у процесі їх виконання – забезпечення цільового та ефективного використання бюджетних коштів протягом усього строку реалізації відповідних бюджетних програм у межах визначених бюджетних призначень) Державіаслужба бере участь в організації та забезпеченні бюджетного фінансування низки закладів, організації фінансового обліку у галузі цивільної авіації; в організації надходжень коштів до Державного спеціалізованого фонду фінансування загальнодержавних витрат на авіаційну діяльність та участь України в міжнародних авіаційних організаціях та здійсненні контролю щодо їх цільового використання; у здійсненні розподілу виділених бюджетних асигнувань по Державіаслужбі України та підприємствах і установах галузі, які мають медичні заклади та отримують кошти з Державного бюджету України; а також затверджує штатний розпис і кошторис апарату Державіаслужби тощо [2; 13].

Отже, володіючи статусом учасника бюджетного процесу, Державіаслужба в межах своїх повноважень зобов'язана на всіх стадіях бюджетного процесу здійснювати оцінку ефективності бюджетних програм, що передбачає заходи з моніторингу, аналізу та контролю за цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів. При цьому оцінка ефективності бюджетних програм здійснюється на підставі аналізу результативних показників бюджетних програм, а також іншої інформації, що міститься в бюджетних запитах, кошторисах, паспортах бюджетних програм, звітах про виконання кошторисів та звітах про виконання паспортів бюджетних програм.

Наведений спектр функцій та коло бюджетних повноважень дають підстави, з одного боку, визначити активний тип правосуб'єктності Державіаслужби у фінансових (бюджетних) правовідносинах, реалізація якого забезпечується шляхом постійного застосування широкого набору методів державної фінансової діяльності у процесі мобілізації, розподілу та використання державних коштів у державних інтересах для задоволення потреб авіаційної галузі, з іншого – визнати неспіввідносним обсяг завдань, що потребують постійного системного вирішення шляхом здійснення аудиторського контролю, з фактично виділеною чисельністю аудиторів у Державіаслужбі.

За таких умов переконані, що організаційна складова системи внутрішнього аудиту в галузі цивільної авіації не повинна обмежуватися функціонуванням спеціального



підрозділу лише на рівні Мінінфраструктури та одного внутрішнього аудитора у складі непрофільного підрозділу Державіаслужби.

З метою вдосконалення системи управління державними фінансами в галузі цивільної авіації, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, виникнення помилок чи інших недоліків у діяльності Державіаслужби, поліпшення внутрішнього її контролю пропонуємо здійснення на державному та відомчому рівнях таких організаційно-правових заходів: 1) доповнити бюджетне законодавство (Бюджетний кодекс України, наказ Мінфіну України від 22 грудня 2011 р. № 1691) спеціальними нормами, якими передбачити, по-перше, встановлення такої обов'язкової умови для включення бюджетної установи до відомчої мережі розпорядників бюджетних коштів (при щорічному її формуванні), як наявність спеціального підрозділу внутрішнього аудиту; по-друге, встановлення бюджетно-правової відповідальності за порушення вимог статті 26 Бюджетного кодексу України (зокрема, за неналежну організацію внутрішнього аудиту та забезпечення його здійснення у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах), доповнивши статтю 116 цього кодексу відповідним складом правопорушення; 2) нормативно встановити (в Постанові КМ України від 28 вересня 2011 р. № 1001, наказі Мінфіну України від 04 жовтня 2011 р. № 1247) чіткі критерії до органів влади та бюджетних установ, на базі яких в обов'язковому порядку підлягають створенню підрозділи внутрішнього аудиту, а також нормативи визначення штатної чисельності працівників таких підрозділів; 3) невідкладно утворити у складі Державіаслужби спеціального підрозділу внутрішнього аудиту з прямим підпорядкуванням голові Служби, організаційна та функціональна відокремленість якого забезпечувала би можливість надавати неупереджену інформацію про результати внутрішнього фінансового аудиту, звітувати безпосередньо керівнику Служби, а оптимальна кадрова професійна чисельність цього підрозділу забезпечувала би охоплення всієї мережі об'єктів аудиту та систематичне проведення заходів з внутрішнього аудиту.

**Висновки.** Проведене дослідження дало змогу актуалізувати питання недосконалої організації внутрішнього аудиту в Державній авіаційній службі України й додатково звернути увагу керівництва відповідних центральних органів виконавчої влади у сфері цивільної авіації на персональну відповідальність за неефективне управління державними ресурсами, створення й функціонування адекватної структури внутрішнього аудиту та запропонувати шляхи вдосконалення організаційно-правового механізму функціонування системи такого аудиту. Таким чином, реалізація поданих у статті аргументованих пропозицій, які кореспондуються з положеннями Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю, є однією з ключових умов зміцнення фінансової дисципліни в галузі цивільної авіації, сприятиме раціональному використанню державних фінансів, оперативному реагуванню на виникнення або загрозу виникнення фактів неефективного використання державних фінансів та фінансових порушень, а також слугуватиме адаптації національного законодавства до законодавства ЄС, забезпечуючи цим самим інтеграцію України в Європейську авіатранспортну систему та систему організації повітряного руху (Єдиного європейського неба).

#### Список використаних джерел:

1. Про Положення про Міністерство інфраструктури України : Указ Президента України від 12 травня 2011 р. № 581/2011 // Урядовий кур'єр. – 2011. – № 93.
2. Про затвердження Положення про Державну авіаційну службу України : Постанова Кабінету Міністрів України від 8 жовтня 2014 р. № 520 // Урядовий кур'єр. – 2014. – № 195.
3. Структурні підрозділи Міністерства інфраструктури України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://mtu.gov.ua/uk/kontakti/24541.html>.
4. Організаційна структура Державної авіаційної служби України : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.avia.gov.ua/documents/Pro-nas/Struktura/23517.html>.



5. Лист Міністерства інфраструктури України від 31 жовтня 2013 року № 12299/03/1013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.mtu.gov.ua/>.
6. Лист Державної авіаційної служби України від 23 жовтня 2013 року № 1.28-12361 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.avia.gov.ua/>.
7. Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 24 травня 2005 р. № 158-р // Офіційний вісник України. – 2005. – № 22. – С. 75.
8. Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади : Постанова Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 р. № 1001 // Урядовий кур'єр. – 2011. – № 207. – С. 38.
9. Про стан розвитку державного внутрішнього фінансового контролю в Україні за I півріччя 2014 року : звіт Державної фінансової інспекції України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/105197>.
10. Положення про Департамент авіаційної безпеки та адміністративного забезпечення Державної авіаційної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://avia.gov.ua/front/printer/23611>.
11. Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту : наказ Міністерства фінансів України від 4 жовтня 2011 р. № 1247 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 85. – С. 91.
12. Про Державний бюджет України на 2014 рік : Закон України від 16 січня 2014 р. № 719-VII // Голос України. – 2014. – № 10. – С. 3.
13. Положення про Департамент фінансів та економіки / Державна авіаційна служба України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://avia.gov.ua/documents/Pro-nas/Struktura/23612.html>.

**СЕЛЕЗНЬОВА О. М.,**  
кандидат юридичних наук, доцент,  
доцент кафедри цивільно-правових  
дисциплін  
(ВПНЗ «Буковинський університет»)

УДК 342.9

## МЕТОД НАУКИ ІНФОРМАЦІЙНОГО ПРАВА

Стаття присвячена розгляду філософських засад методології та з'ясуванню сутності методології інформаційного права. Пропонується поняття методології інформаційного права. Автором формулюється система методів науки інформаційного права та аналізуються найбільш поширені методи науки інформаційного права.

**Ключові слова:** методологія, методологія інформаційного права, метод інформаційного права, метод науки інформаційного права, система методів науки інформаційного права.

