

# ВОПРОСЫ РЕГИОНАЛЬНОЙ ЭКОНОМИКИ

УДК 657.6:006.32

## СТАНДАРТИЗАЦИЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ СУБЪЕКТОВ КОНТРОЛЯ КАК ФАКТОР ПОВЫШЕНИЯ ЭФФЕКТИВНОСТИ ИХ ВЗАИМОДЕЙСТВИЯ

**А.Н. ЛЮБЕНКО**

*Львовский институт банковского дела Университета банковского дела  
Национального банка Украины,  
г. Львов, Украина, andriy.lyubenko@gmail.com*

Законодательное оформление системы национальных стандартов финансового контроля имеет важное значение: правовое обеспечение методологической и методической работы даст четкую легитимность системному подходу к стандартизации контрольно-ревизионной и экспертно-аналитической деятельности в Украине.

Закрепленное в законодательном порядке требование относительно стандартизации финансового контроля станет одним из проявлений организационно-предписывающих методов управления финансовыми потоками в стране, важнейшим средством совершенствования финансового контроля в Украине. Поэтому в основу стандартизации финансового контроля должны быть положены результаты научных исследований отечественных и зарубежных ученых в отрасли теории финансового контроля, а также практический опыт применения международных стандартов финансовой отчетности, международных стандартов аудита, ревизионных и других стандартов INTOSAI.

Созданная на этой основе система стандартов даст возможность своевременно определять наиболее прогрессивные и оптимальные направления решения заданий, которые стоят перед финансовым контролем в Украине, стимулировать его совершенствование. Данная система также позволит различным органам финансового контроля теснее взаимодействовать между собой в организации, проведении и реализации материалов контрольно-ревизионных и экспертно-аналитических мероприятий (включая проведение общих мероприятий), согласовывать цели и задания контроля, средства и методы их достижения.

Стандартизация финансового контроля будет способствовать достижению наибольших результатов при наименьших часовых, трудовых и других затратах, то есть сможет при соответствующих условиях обеспечить его максимальную эффективность. Являясь важным фактором системности финансового контроля, стандартизация создаст эффект взаимозависимости в самой системе финансового контроля. В результате унификации документации, методической и информационной совместимости всех видов, разновидностей и направлений финансового контроля общая эффективность системы финансового контроля в целом больше будет расти, чем сумма показателей эффективности каждого отдельного субъекта финансового контроля в стране.

В основу предлагаемой системы стандартов финансового контроля положены организационная структура международных стандартов аудита, мировой опыт построения национальных систем стандартов государственного финансового контроля, а также рекомендации международных организаций высших контрольных органов по вопросам стандартизации контрольно-ревизионной деятельности. Кроме того, и это основное, предложенная система стандартов финансового контроля учитывает основные концептуальные положения создания в Украине единой системы государственного финансового контроля.

Основой для построения системы стандартов контроля государственных финансов может послужить действующая структура Международных стандартов INTOSAI (рисунок 1).

<p><b>Уровень 1.</b> <i>Базовые принципы</i></p>	<p>ISSAI 1 «Лимская декларация руководящих принципов контроля государственных финансов»</p>
<p><b>Уровень 2.</b> <i>Условия функционирования высших органов государственного контроля</i></p>	<p>ISSAI 10 «Мексиканская декларация о независимости высших органов государственного контроля»  ISSAI 11 «Принципы INTOSAI и лучшая практика независимости высших органов государственного финансового контроля»  ISSAI 12 «Ценность и преимущества высших органов государственного финансового контроля – повышение качества жизни граждан»  ISSAI 20 «Принципы прозрачности и подотчетности»  ISSAI 21 «Принципы прозрачности – лучшая практика»  ISSAI 30 «Кодекс этики»  ISSAI 40 «Контроль качества высших органов финансового контроля»</p>
<p><b>Уровень 3.</b> <i>Основные принципы контроля</i></p>	<p>ISSAI 100 «Основные принципы контроля государственного сектора»  ISSAI 200 «Основные принципы финансового аудита»  ISSAI 300 «Основные принципы аудита эффективности»  ISSAI 400 «Основные принципы аудита соответствия»</p>
<p><b>Уровень 4.</b> <i>Руководящие принципы контроля</i></p>	<p style="text-align: center;"><b>4.1. Общие принципы аудита</b></p> <p>ISSAI 1000-2999 «Руководящие принципы финансового аудита»  ISSAI 3000-3999 «Руководящие принципы аудита эффективности»  ISSAI 4000-4999 «Руководящие принципы аудита соответствия»</p> <p style="text-align: center;"><b>4.2. Руководящие принципы</b></p> <p>ISSAI 5000-5099 «Руководство по контролю международных организаций»  ISSAI 5100-5199 «Руководство по экологическому контролю»  ISSAI 5200-5299 «Руководство по контролю приватизации»  ISSAI 5300-5399 «Руководство по IT-аудиту»  ISSAI 5400-5499 «Руководство по контролю государственного долга»  ISSAI 5500-5599 «Руководство по контролю средств, выделенных на предупреждение и ликвидацию последствий катастроф»  ISSAI 5600-5699 «Руководство по экспертным оценкам»  ISSAI 5700-5799 «Руководство по контролю предупреждения коррупции»  ISSAI 5800-5899 «Руководство по совместному контролю высших органов государственного контроля»</p> <hr/> <p>INTOSAI Руководство по добросовестному управлению (INTOSAI GOV)  INTOSAI GOV 9100-9199 «Внутренний контроль»  INTOSAI GOV 9200-9299 «Стандарты бухгалтерского учета»</p>

**Рисунок 1 – Структура Международных стандартов контроля государственных финансов согласно INTOSAI**

Объединение стандартов организации и методологии контроля (стандартов государственного финансового контроля, стандартов внутрихозяйственного финансового контроля и стандартов аудита) для разных органов контроля в единое целое (заметим, что предлагаемое объединение далеко не техническое действие, поскольку выходит с концептуальных подходов до вопросов стандартизации контрольной деятельности и основывается на нормах общепринятой теории финансового контроля) позволит перевести всю контрольную деятельность на новую основу, поскольку появится реальная возможность укрепить взаимодействие между видами и направлениями финансового контроля в Украине, которые осуществляют полномочия органов контроля, начертить оптимальные пути развития и совершенствования системы финансового контроля, определить терминологию и закрепить соответствующий понятийный аппарат.

Однако, следуя системному подходу к стандартизации финансового контроля в Украине, необходимо руководствоваться тем, что в отечественной науке, к величайшему сожалению, до настоящего времени еще не сформировалась концепция государственного финансового контроля, отсутствующее единственное понимание государственного финансового контроля. А вот на практике такая концепция существует, и на основании ее и системы финансового контроля возможно построить систему стандартов. Это, с одной стороны, облегчает процесс стандартизации системы

финансового контроля в целом, потому что внешний государственный финансовый контроль занимает в ней доминирующее положение, а с другой, стандартизация финансового контроля позволит создать такую организационно–методологическую основу контрольно–ревизионной и экспертно–аналитической деятельности органов государственного финансового контроля, которая даст возможность решить ряд сложных заданий относительно формирования полной и объективной картины о государственных финансовых потоках и целостности управления ими.

Исходя из распределения полномочий органов контроля, «...в зарубежных странах произошло разграничение обязанностей в бюджетном процессе между правительством и органом государственного финансового контроля, обусловленное, прежде всего, наделением последнего статусом независимого органа, подотчетного парламенту. При этом правительство отвечало за сбор и расходование государственных средств, а органы государственного финансового контроля должны были проверять, как расходуются эти средства, и предоставлять в парламент отчеты о результатах проверок, то есть осуществлять финансовый аудит исполнения государственного бюджета» [1, с.11].

В свою очередь структура субъектов финансового контроля, деятельность которых подлежит стандартизации, имеет следующий вид (рисунок 2).



**Рисунок 2 – Структура субъектов финансового контроля, деятельность которых подлежит стандартизации**

Надлежащей координации между органами, которые осуществляют государственный финансовый контроль, к сожалению, пока нет ни в законодательстве, ни на практике. Ее отсутствие приво-

дит к высокой степени дублирования в работе органов контроля, а также много вопросов остаются вне пределов финансового контроля «серых зон» государственного и корпоративного секторов экономики.

Методическим обеспечением контрольно–ревизионной деятельности практически каждого органа государственного финансового контроля являются разработанные ими же положения, порядки, указания и т.д. Другими словами, в стране полностью отсутствует единственная методологическая база и технология осуществления государственного финансового контроля при большом количестве регламентирующих документов.

Возникает объективная потребность упорядочивания этих составляющих в определенную, четко выверенную государственную систему, создание эффективной системы финансового контроля, которая должна выступать в качестве неотъемлемой части экономической политики государства, и закрепления этой системы в законодательных и других нормативных правовых актах, которые относятся как к соответствующим органам финансового контроля, так и к системе в целом.

Представители органов контроля разных структур законодательной и исполнительной ветвей власти до сих пор дискутируют о том, какими должны быть концептуальные подходы к государственному финансовому контролю, какой нормативный акт может определить и объединить усилия по разработке системы стандартов контроля. От научно выверенного названия основополагающего документа, который базируется на мировом опыте, зависит его содержание, специфика организации системы государственного финансового контроля, ее структура и параметры, которые должны быть оформлены соответствующим образом на законодательном уровне.

Мы придерживаемся мнения, что в Украине должна функционировать единая система государственного финансового контроля, которая объединит во взаимодействии внутренний и внешний контроль, с тесными горизонтальными и вертикальными связками, с единственной методологической и методической базой. Единая система государственного финансового контроля в Украине должна функционировать на всех уровнях властной иерархии, подчиняться общим для ее системы требованиям и процедурам.

Регулируемую правовыми нормами деятельность государственных органов и органов местного самоуправления проверки формирования, распределения целевого, эффективного и рационального расходования финансовых ресурсов государства и органов местного самоуправления, использования в соответствии с законодательно установленными директивами государственной и коммунальной собственности следует рассматривать как структурный элемент единой системы государственного финансового контроля.

Следовательно, и финансовый контроль использования средств бюджета, и финансовый контроль использования средств местных бюджетов – это все составные части единой системы государственного финансового контроля, который осуществляется на всех уровнях власти соответствующими органами внешнего и внутреннего контроля.

На каждой стадии бюджетного процесса осуществляется контроль за соблюдением бюджетного законодательства, аудит и оценка эффективности управления бюджетными средствами.

*Формы контроля : обзоры, проверки, ревизии, аудиты.*

*Цель контроля – обеспечение эффективного и результативного управления бюджетными средствами (ст. 26 Бюджетного кодекса Украины, далее – БКУ).*

*Субъекты контроля (лица или институции, уполномоченные выполнять контроль) – все его участники.*

*В качестве субъектов осуществления контроля на первой стадии (законотворческой: планирование и складывание проекта Государственного бюджета Украины) выступают:*

а) Кабинет Министров Украины, министерства, другие центральные органы исполнительной власти, которые разрабатывают проект закона о Государственном бюджете Украины и контролируют деятельность центральных органов исполнительной власти, обеспечивают проведение государственной политики относительно контроля за соблюдением бюджетного законодательства (ст. 32 БКУ);

б) Министерство финансов Украины осуществляет контроль бюджетного законодательства на каждой стадии бюджетного процесса государственного бюджета и местных бюджетов (ст. 111 БКУ).

Министерство финансов Украины отвечает за подготовку проекта Государственного бюджета Украины, определяет основные организационно–методические принципы бюджетного планирования, которые используются для подготовки и разработки проекта Государственного бюджета Украины, координирует и направляет деятельность органов исполнительной власти,

уполномоченных на проведение контроля за соблюдением бюджетного законодательства, и дает оценку функционированию систем внутреннего контроля и внутреннего аудита (ст. 32 БКУ), а также рассматривает и принимает меры для устранения расхождений с главными распорядителями бюджетных средств во время подготовки проекта Госбюджета Украины;

в) местные финансовые органы осуществляют контроль за соблюдением бюджетного законодательства на каждой стадии бюджетного процесса местных бюджетов;

г) главные распорядители средств государственного бюджета складывают планы своей деятельности на плановый и следующие за плановым бюджетные периоды в соответствии с прогнозными и программными документами экономического и социального развития, государственных целевых программ с определением ожидаемых результатов деятельности (ст. 21, п. 2 БКУ; ст. 22).

*Субъектами осуществления контроля на второй стадии (регламентирующей: рассмотрение проекта и принятие закона о Государственном бюджете Украины) является Верховная Рада Украины, которая осуществляет контроль за соблюдением бюджетного законодательства в процессе определения бюджетной политики на следующий бюджетный период; рассмотрение проекта и принятие закона о Государственном бюджете Украины; внесение изменений в закон о Государственном бюджете Украины (ст. 109).*

*В качестве субъектов осуществления контроля на третьей стадии (реализационной: выполнение бюджета) выступают следующие участники:*

а) Кабинет Министров Украины – обеспечивает выполнение Государственного бюджета Украины (ст. 42 БКУ);

б) Верховная Рада Украины – осуществляет контроль за соблюдением бюджетного законодательства в процессе выполнения закона о Государственном бюджете Украины на соответствующий год, в том числе путем заслушивания отчетов о выполнении Государственного бюджета Украины; рассмотрение годового отчета о выполнении закона о Государственном бюджете Украины на соответствующий год; использование кредитов, которые получило государство от иностранных государств, банков и международных финансовых организаций (гл. 17 в. 109 БКУ).

Контроль поступления средств в Государственный бюджет Украины и их использование от имени Верховной Рады Украины осуществляет Счетная палата, которая подает Верховной Раде Украины отчеты и предложения относительно состояния поступления средств в Государственный бюджет Украины и их использования по итогам каждого квартала. К полномочиям Счетной палаты относится осуществление контроля за поступлениями и использованием средств Госбюджета Украины; эффективностью управления средствами Госбюджета Украины; использованием средств местных бюджетов в части трансфертов (ст. 26, 110).

в) Министерство финансов Украины осуществляет общую организацию и управление выполнения Государственного бюджета Украины, координирует деятельность участников бюджетного процесса по этому вопросу;

г) местные финансовые органы осуществляют общую организацию и управление выполнения соответствующего местного бюджета, координируют деятельность участников бюджетного процесса по вопросам исполнения бюджета.

г) Государственная казначейская служба Украины в пределах своих полномочий обеспечивает казначейское обслуживание бюджетных средств на единственном казначейском счете, открытом в Национальном банке Украины, организацию и координацию деятельности главных бухгалтеров бюджетных учреждений и контроль за выполнением ими своих полномочий (ст. 43 БКУ).

Полномочия Государственной казначейской службы Украины заключаются в осуществлении контроля за ведением бухгалтерского учета всех поступлений и расходов государственного и местного бюджетов, складыванием и представлением финансовой и бюджетной отчетности; соответствием смет распорядителей бюджетных средств с показателями росписи бюджета; соответствием взятых бюджетных обязательств распорядителями бюджетных средств к бюджетным ассигнованиям, паспорту; соответствием платежей со взятыми бюджетными обязательствами и бюджетными ассигнованиями (ст. 112 БКУ).

д) Государственная финансовая инспекция Украины осуществляет контроль:  
– целевого и эффективного использования средств государственного бюджета и местных бюджетов (включая проведение государственного финансового аудита);

- целевого использования и своевременного возвращения кредитов (ссуд), полученных под государственные (местные) гарантии;
- ведения бухгалтерского учета, а также составления финансовой и бюджетной отчетности, паспортов бюджетных программ и отчетов их выполнении;
- состояния внутреннего контроля и внутреннего аудита в распорядителей бюджетных средств (ст. 113 БКУ).

*Рассмотрение в Верховной Раде Украины годового отчета о выполнении закона о Государственном бюджете Украины на соответствующий год осуществляется по специальной процедуре, определенной регламентом Верховной Рады Украины. Годовой отчет о выполнении закона о Государственном бюджете Украины подается Кабинетом Министров Украины Верховной Раде Украины, Президенту Украины и Счетной палате не позднее 1 мая.*

Основными участниками на этой стадии являются:

а) Счетная палата Украины. В течение двух недель готовит и подает в Верховную Раду Украины выводы о выполнении закона о Государственном бюджете Украины на соответствующий год с оценкой эффективности управления средствами государственного бюджета, а также предложения относительно устранения нарушений, выявленных в отчетном бюджетном периоде, и совершенствования бюджетного процесса (гл. 10 в. 62 БКУ). Счетная палата Украины подает Верховной Раде Украины выводы и предложения относительно состояния поступления средств в Государственный бюджет Украины и их использования по итогам каждого квартала (гл. 17 в. 110 БКУ);

б) Министерство финансов Украины. В двухнедельный срок после получения квартального отчета о выполнении бюджета подает информацию о выполнении текстовых статей закона о Госбюжете Украины на соответствующий год (гл. 10 в. 60 БКУ);

в) Государственная казначейская служба Украины. По согласованию с Министерством финансов Украины устанавливает порядок заполнения форм финансовой и бюджетной отчетности бюджетных учреждений, представления отчетности (гл. 10 в. 58 БКУ).

По единственным правилам осуществляется и контроль формирования и исполнения бюджета. Однако внешний аудит бюджета и внутренний контроль использования бюджетных средств не одно и то же.

Пользуясь международной терминологией можно сказать, что внешний аудит бюджета – это специальный государственный финансовый контроль (в нашем понимании – это внешний государственный финансовый контроль). Его осуществляют органы контроля, созданные вне системы исполнительной власти, от имени законодательной власти, потому их называют высшими контрольными органами.

Для высших контрольных органов функция контроля является основной, она соотносится с другими функциями, такими как организация и управление государственными средствами, поэтому контроль и называется внешним.

Объектом контрольно–ревизионной и экспертно–аналитической деятельности при внешнем государственном финансовом контроле являются не только и не столько государственные финансовые средства, сколько вся система их организации, управления и механизмы внутреннего контроля. То есть при осуществлении внешнего контроля контролируется вся система исполнительной власти и ее системы внутреннего контроля. Хотя стоит отметить, что как внешнему, так и внутреннему государственному финансовому контролю присущи общие черты.

Система государственного финансового контроля в Украине должна функционировать на всех уровнях властной иерархии, подчиняясь общим для всех элементов системы требованиям и процедурам.

Поэтому неотложным становится вопрос разработки и соответствующего оформления в виде стандартов базовых принципов и основных процедур осуществления как внешнего, так и внутреннего государственного финансового контроля, причем на всех уровнях власти.

Решение этого задания предусматривает создание единой системы стандартов государственного финансового контроля, подобной международным стандартам аудита. Отсутствие в нашей стране такой системы стандартов, на наш взгляд, негативно сказывается на действенности государственного финансового контроля, приводит к определенной неоднозначности результатов контрольных мероприятий, проведенных на одном и том же объекте разными субъектами государственного финансового контроля.

Как показывает мировой опыт, использование всеми субъектами государственного финансового контроля в своей деятельности единственных базовых принципов и основных процедур будет способствовать повышению качества контрольных мероприятий, более полному охватыванию ими финансовых операций, а также созданию условий для анализа и оценки эффективности бюджетных услуг.

**Выводы.** По нашему мнению, система стандартов государственного финансового контроля структурно должна отвечать единой системе государственного финансового контроля. Мы исходим из того, что государственный финансовый контроль включает в себя две подсистемы внешнего и внутреннего контроля. К подсистеме внешнего контроля принадлежит орган, который осуществляет «внешний аудит бюджета», – Счетная палата Украины. Контроль, который осуществляется соответствующими органами исполнительной власти, нами относится к подсистеме внутреннего государственного финансового контроля, главным методологом и координатором которого выступает Министерство финансов Украины.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Саунин, А.Н. Аудит эффективности в государственном финансовом контроле / А.Н. Саунин. – М. : ИД «Финансовый контроль», 2004. – С. 11.
2. Бюджетный кодекс Украины.
3. Лимская декларация руководящих принципов контроля.
4. Любенко, А.Н. Концептуальные основы государственного финансового контроля согласно международным стандартам. Монография / А.Н. Любенко. – Киев, Университет банковского дела Национального банка Украины, 2014. – 406 с.
5. Козырева, О.А. Основные аспекты отечественных и зарубежных концепций профессионального развития / О.А. Козырева. – [Режим доступа] [http://ifets.ieee.org/russian/depository/v10\\_i4/html/7.htm](http://ifets.ieee.org/russian/depository/v10_i4/html/7.htm).
6. Audit Evidence [Electronic resource]. – Available from : [http://www.issai.org/media/13104/issai\\_1500\\_e\\_.pdf](http://www.issai.org/media/13104/issai_1500_e_.pdf).
7. External Confirmations [Electronic resource]. – Available from : [http://www.issai.org/media/13160/issai\\_1505\\_e\\_.pdf](http://www.issai.org/media/13160/issai_1505_e_.pdf).
8. State financial control: inspection and audit / P.K. Germanchuk, I.B. Stefanyuk, N.I. Ruban. – К. : NVP «AVT», 2004. – 424 p
9. The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements [Electronic resource]. – Available from : [http://www.issai.org/media/13096/issai\\_1240\\_e\\_.pdf](http://www.issai.org/media/13096/issai_1240_e_.pdf).

### THE STANDARDIZATION ACTIVITY OF CONTROL AS A FACTOR IN INCREASING THE EFFICIENCY OF THEIR INTERACTION

*A.N. LYUBENKO*

#### *Summary*

The article discusses the need for the development and implementation of the common standards of financial control in Ukraine for the management and interaction of the control of public finances, which, in my opinion, can operate within the codified standards based on the principles of the International Organization of Supreme Audit Institutions INTOSAI.

**Key words:** state financial control, monitoring, standardization, international standards of INTOSAI.

© Любенко А.Н.

*Поступила в редакцию 20 марта 2015г.*