

УДК 657.6:006.32

**ОРГАНИЗАЦИЯ КОНТРОЛЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ СУБЪЕКТОВ ГОСУДАРСТВЕННОГО  
СЕКТОРА ПУТЕМ СТАНДАРТИЗАЦИИ**

**Любенко Андрей Николаевич, к.э.н., доцент**

**Львовский институт банковского дела**

Lyubenko Andriy, PhD, Lviv Banking Institute, andriy.lyubenko@gmail.com

Аннотация: В статье обоснована важность стандартизации контроля деятельности субъектов государственного сектора с учетом его организации и построения - централизованной и децентрализованной. Автором предложены подходы к унификации и стандартизации финансового контроля на основе международных стандартов INTOSAI.

Ключевые слова: Финансовый контроль, стандартизация контроля, субъекты государственного сектора, международные стандарты INTOSAI.

Институциональная организация финансового контроля в государственном секторе может быть представлена в различных формах. Внутренний финансовый контроль в системе ведомственной ветки власти может осуществляться централизованным и децентрализующим способами.

При централизованном способе организации внутреннего финансового контроля государственных финансов в системе правительства создается единственный орган, который осуществляет функции внутреннего контроля и аудита министерств и ведомств, учреждений и организаций. Такой орган как правило создается при министерстве финансов. Такая концепция распространена в большинстве стран ЕС.

Децентрализующий способ организации внутреннего финансового контроля предусматривает создание подразделений внутреннего аудита в министерствах, ведомствах, учреждениях, которые используют государственные средства или владеют государственным имуществом. Такой подход распространен кроме европейских стран также в США и Канаде.

Концепции взаимодействия внешнего и внутреннего финансового контроля в Украине в течение последних 20-ти лет формировалась под воздействием достижений в этой сфере зарубежных стран с учетом отечественной практики.

Если вопросы внешнего контроля (парламентского контроля), который является высшим органом контроля, для Украины есть новыми, то вторая составляющая контроля – государственный внутренний финансовый контроль (ГВФК) органов исполнительной власти имеет глубокие традиции функционирования еще во времена советской системы.

Сочетание в современных условиях зарубежного подхода и эволюционных превращений отечественных органов государственного финансового контроля нуждается в унификации норм в форме стандартов. Следовательно, необходимо рассмотреть изменение системы государственного внутреннего финансового контроля, который происходит за концептуальными нормами европейских стран для выработки стандартизированных подходов на уровне его организации и методологии в Украине.

Концепция государственного внутреннего финансового контроля была разработана Европейской комиссией в конце 1990-х годов и сейчас используется для руководства и поддержки стран, которые стремятся развить современные системы ГВФК. Уникальность этой концепции подчеркивается аббревиатурой, которая используется с этой целью, - ГВФК, впервые использованной Робертом де Кенингом в статье, опубликованной в ноябре 1999 года на форуме SIGMA по вопросам управления именно для идентификации концепции, предложенной Европейской комиссией, а не описания любых других разновидностей систем государственного контроля.

ГВФК мы считаем составляющей всей сферы государственных финансов, которая распространяется от формулировки государственного бюджета, через утверждение и выполнение бюджета к казначейскому, фискальному управлению и управлению долгом, охватывая бухгалтерский учет, отчетность, закупки, внутренний контроль и так далее. ГВФК затрагивает вопрос развития внутреннего контроля в государственном секторе, поэтому его следует рассматривать как четкий перечень всеобъемлющих правил, направленных на прозрачность и эффективность в государственном секторе. Такими правилами, которые носят общий характер, есть именно стандарты контроля.

Украина, как и другие страны постсоветского пространства, начали внедрять международные стандарты контроля и аудита, бухгалтерского учета и отчетности в свои национальные политики и законодательный процесс. Для этого внедрялись практические рекомендации относительно их применения, которые основывались на реализации принципа ответственности руководства и функционально независимого аудита в государственном секторе. Однако одновременно эти процессы стали разрушительными для существующих отечественных контрольных структур, и адаптация многих институций именно на уровне организации, методологии дается очень трудно и сложно. Поэтому реальные результаты внедрения европейских норм пока что не прослеживаются в практике контрольной деятельности. Ожидать изменений можно, если изменения в законодательстве и правилах адекватно внедряются в практику контроля и улучшаются со временем. Неотъемлемой составляющей такого нормативного обеспечения качественного выполнения уже реализованных европейских норм становятся стандарты контроля, как нормы единственного понимания требований для правильного их выполнения органами контроля. Это и задание для большинства государственных специалистов контрольных органов, которые должны владеть глубокими современными знаниями в отрасли контроля и аудита. Важно подчеркнуть, что принцип ответственности, который меняет власть на правительственном уровне, политические кризисные ситуа-

ции не должны вести к изменению в структурах внутреннего контроля и аудита. Изменения правил не должны влиять и разрушать созданные структуры контроля, а систему доверия, честности и профессиональности могут обеспечить именно стандарты государственного финансового контроля, как качественная основа его функционального выполнения государственными структурами.

С мая 2004 года по инициативе Европейской комиссии на основании полученного опыта внедрения современных систем государственного внутреннего контроля были созданы Центральные подразделения гармонизации контроля и аудита в системе внутреннего ведомственного контроля. Именно на них возлагается задание распространять новые стандарты контроля и поддерживать институции ГВФК во время координации государственных усилий в направлении улучшения эффективности, экономичности и результативности в сфере государственных финансов.

Обсуждение перспектив развития государственного внутреннего финансового контроля и государственного внутреннего аудита среди профессионалов невозможно без анализа недостатков контроля в системе корпоративного управления государственных предприятий ENRON, Worldcom, Varings, Parmalat и др., что имели катастрофические последствия для государственных финансов многих стран. Все источники утверждают, что главными причинами провалов стали "некомпетентность, жадность, плохое распределение полномочий и обязанностей, пренебрежение советами внутреннего аудита, искривленный внутренний контроль, который характеризовался конфликтом интересов" и тому подобное. Влияние этих факторов стало разрушительным для работодателей и акционеров, в целом для общественного доверия через махинации государственного корпоративного управления. Стандарты бухгалтерского учета в государственном секторе, не в последнюю очередь через использование метода начисления, позволяют манипулирование, потому внутренним аудиторам нужны основательные знания высокого уровня для оценивания отчетности государственных корпораций и других учреждений, ведомств. Поэтому стремление, после всех этих негативных событий, улучшить положение внутреннего контроля и внутреннего аудита через повышение их качества повлекло новое направление развития научных подходов на основе реализации норм Концептуальных основ управления рисками COSO II и Закона Сарбейнса-Оксли. Такое направление начинает развиваться и в отечественной науке. Важно, чтобы государственный сектор в Украине усвоил последствия таких событий, адаптировал и использовал разнообразные инструменты, рекомендованные и для частного сектора, чтобы улучшить государственное корпоративное управление. Большинство исследователей подчеркивают, что в государственном секторе (и такая ситуация характерна для всех посткоммунистических стран) руководители уровня министров и директоров правительственных корпораций, тратят бюджетные средства, не особенно принимая во внимание использование ресурсов с целью должного, прозрачного, образцового финансового управления. Руководители руководствуются политическими амбициями, они сосредоточены на краткосрочных результатах и успехах и менее заинтересованы в стабильном функционировании их департаментов или адекватности их базовых процедур (в соответствии с возложенными функциями). Чаще всего отсутствующие технологические карты относительно таких процедур, следовательно и оценка качества их выполнения достаточно сложна. Учитывая ограниченность государственных ресурсов и растущую потребность в прозрачности и ответственности, руководители должны становиться более заинтересованными в том, чтобы улучшить свои результаты в части экономичности, эффективности, результативности. С этой точки зрения государственный сектор отличается от частного сектора экономики, поэтому должны быть другие измерители деятельности руководства. В связи с этим нужен новый подход к государственному управлению и в частности реализации его основной функции - функции контроля, ведь важно сосредоточиться на успешности выполнения государственных полномочий для потребителя государственных услуг. Такой новый подход должен основываться на определенных правилах - в стандартах, которые будут иметь общее действие для всех исполнителей контрольной функции.

Принцип ответственности руководителя - главный принцип, который должен быть положен в основу системы финансового управления, как отметил Жюль Мун, экс- генеральный директор Службы внутреннего аудита Европейской комиссии во время выступления на конференции 13-14 мая 2004 года в Амстердаме. Вторым неотъемлемым принципом он назвал поддержку внутренним аудитом руководства относительно анализа и понимания слабых сторон систем контроля, разработанных руководством. При условии, когда руководство полностью будет осознавать качество своих систем контроля и поощрять подчиненных придерживаться правил, создавая хороший пример, потребность во внутреннем аудите теоретически может пропасть. Однако, чтобы достичь такой идеализирующей ситуации, нужно иметь сложный и четкий набор правил и обязательств, которые

будут хорошо воспринимать и внедрять все ответственные за каждый аспект контроля. Следовательно, нужные стандарты как самого контроля, так и описание технологических процессов государственного предприятия, соблюдение которых засвидетельствует внутренний контроль и внутренний аудит. Следовательно, следует стремиться к соответствующему состоянию управления, реализовывая концепцию государственного внутреннего финансового контроля.

Для этого необходимо не только подготовить законодательство на основе выводов и рекомендаций относительно внедрения концепции ГВФК, принимая во внимание практику Украины, но и устранить действующие нормы, которые будут препятствовать появлению новых определений в соответствии с концепцией. Традиционно отечественные нормы, которые имеют значительную историческую основу в практике контроля, но противоречат новым понятиям и определениям, защищаются действующими государственными руководителями, которые не дают приспособиться к новым условиям согласно стандартам и правил.

Содержание стандартов и правил, в которых будут реализовываться организационные и методические принципы концепции ГВФК отображает сформированную в европейских странах форму построения ГВФК, которая объединила лучшие практики его осуществления.

С середины 1990 годов научными работниками выделялись два способа построения внутреннего контроля. Первый и более распространенный характеризовался делегированными, но централизованными функциями контроля, которые сосредоточивались в разных вариациях в контрольных процедурах. Специально созданные учреждения или структуры финансовых контролеров под руководством центрального органа, такого, как например, министерство финансов, были уполномочены осуществлять контрольные полномочия проверок расходования бюджетных средств. В то же время руководство полагалось на службы внутреннего централизованного контроля во время принятия финансовых решений, таким образом можно засвидетельствовать тот факт, что принцип ответственности руководителя не был развитым должным образом.

Децентрализующий внутренний аудит не играл ни одного существенного значения, финансовый аудит осуществляли финансовые контролеры или инспекторы, а независимый системный аудит не существовал. Такой подход известен как латинский (наполеоновский) тип построения контроля. [ 1 ]

Второе построение государственного внутреннего финансового контроля развивало разные формы правительственного корпоративного управления (системы, в которых правительственные учреждения управляются и контролируются), в то время как руководитель отвечал за свои финансовые решения и результаты управления и поэтому нес ответственность за развитие и улучшение систем внутреннего контроля. Для выполнения обязательств руководителю следовало пользоваться рекомендациями внутреннего аудита. [ 2 ] Внутренний аудитор оценивал, насколько эти системы финансового контроля и управления соответствовали стандартам, докладывая соответствующим образом руководству и давая рекомендации по улучшению этих систем. [ 3 ] Такой подход, основанный на «столбах» полной ответственности руководства и независимом внутреннем аудите, назвали южно-европейским подходом или подходом ответственности руководителя. Именно такое построение государственного внутреннего финансового подхода реализовала Европейская комиссия в виде концепции в 2000 году.[4; с.12-14]

Список использованных источников:

1. Дрозд И. К. Контроль экономических систем : монография. – К. : Імекс-ЛТД, 2004. – С.116-117.
2. Міжнародні стандарти внутрішнього аудиту державного сектору [Текст] / І.К. Дрозд, О.О. Чечуліна; під ред. М.В. Кужельного. – Ч.2. – К.: Аграрна наука, 2009. – С. 80-100.
3. Давидов Г. М. Аудит : підручник / Г. М. Давидов. – К. : Знання, 2004. – 511 с.
4. Внутрішній контроль та аудит у секторі державного управління України та європейський досвід / Андреев П.П., Гізатуліна Л.В., Дрозд І.К., Ян ван Тайнен, Чечуліна О.О. та ін. – К.: Кафедра, 2011.
5. Р. де Кьонінг. ДВФК/Пер. з англ. Р. Рудницька. – Львів: Видавництво Комісії ЄС. – 2007. – С.34