

Г. В. Дмитренко,
кандидат наук з державного управління, заступник голови Головного контрольно-ревізійного управління України

ДО УТОЧНЕННЯ ПАРАДИГМИ ВНУТРІШНЬОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

Стаття присвячена актуальним питанням удосконалення внутрішнього фінансового контролю. Автор, досліджуючи елементи фінансового контролю в Україні, пропонує оригінальне бачення нової парадигми державного внутрішнього фінансового контролю.

This article is dedicated to actual issues of modernization of internal finance control in Ukraine. Author in the process of learning of the elements of finance control proposals the original vision of a new paradigm of Public internal financial control.

ВСТУП

Фінансовий контроль як особливе явище є історичною категорією і важливою функцією держави. Фінансовий контроль — це аналіз уповноваженим суб'єктом стану фінансової системи, грошових потоків і фінансових результатів об'єкта контролю та приведення її до встановлених державою параметрів. Головна ознака контролю — це реальна можливість впливу суб'єкта контролю на об'єкт, який має оформлюватись у нормах права і бути конструктивною дією.

Фінансовий контроль, як поняття, в науковій літературі та практиці державного управління трактується невіправдано широко. Поняття контролю принципово відрізняється від "порівняння", "аналізу", "спостереження", "управління", які є пасивним і неоднозначним відображенням фактичного стану контрольованого процесу, в той час як контроль передбачає активну дію щодо об'єкта контролю.

Як відомо, внутрішній фінансовий контроль проводиться керівниками підприємств (установ, організацій), їх головними бухгалтерами і фахівцями в момент вчинення й оформлення господарських операцій, що дає можливість вчасно виявити недоліки в роботі й ужити заходів щодо їх усунення. Керівник бюджетної установи відповідає за організацію ефективною системи внутрішнього контролю за фінансовою та господарською діяльністю цієї установи. Розпорядники бюджетних коштів несуть відповідальність за організацію і стан внутрішнього контролю як у своїх закладах, так і в підвідомчих бюджетних установах.

ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

За сучасною європейською моделлю державного внутрішнього фінансового контролю (ДВФК) його загальною метою є забезпечення вищого рівня управлінської відповідальності та підзвітності за використання суспільних ресурсів держави через:

1) застосування управління ризиками у досягненні цілей при розробці та запровадженні системи фінансового управління та контролю, тобто внутрішній контроль;

2) започаткування нової функції — внутрішнього аудиту, яка забезпечуватиме оцінку результативності системи

внутрішнього контролю та допомагатиме керівникам підвищувати ефективність та результативність їх діяльності;

3) запровадження центрального підрозділу гармонізації, який розроблятиме нормативно-методологічні засади ДВФК, надаватиме методологічну підтримку керівництву щодо систем внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, забезпечуватиме заходи моніторингу та звітуватиме уряду про досягнуті результати.

Принципи, на яких базується ДВФК, стосуються кращих практик державного управління. Оскільки системи державного управління стають більш складними, відповідальність керівників повинна визначатися не лише рівнем дотримання законодавства (що перевіряється спеціально уповноваженими органами [2], такими як Рахункова палата, Державна контрольно-ревізійна служба, Державна податкова служба та інші), а й чіткістю мети (цілей) діяльності, яких вони намагаються досягнути. Тобто, йдеться про економність, ефективність та результативність діяльності, що жодним чином не знімає обов'язку щодо дотримання при цьому вимог законодавства.

Оскільки йдеться про управління, мету і результати діяльності, тому поняття відповідальності керівника набуває нового змісту. У контексті внутрішнього контролю "відповідальність" розуміється не як заходи адміністративного впливу чи покарання за порушення або зловживання (хоча нам більш звичним є термін "притягнення до відповідальності"). У новому контексті під відповідальністю розуміється усвідомлення кожним індивідом власної відповідальності за досягнення мети діяльності організації у найбільш економний, ефективний та результативний спосіб [2].

Та й саме поняття внутрішнього контролю в його європейському розумінні для України є новим і в більшості випадків до кінця не зрозумілим. Почувши слово "контроль", наші співвітчизники переважно ототожнюють його з ревізіями та перевітками. Проте це зовсім не так.

РЕЗУЛЬТАТИ

Нині внутрішній контроль розуміється як інструмент управління, що дає змогу керівництву органів державного

і комунального сектора перевірити стан виконання завдань органу. Внутрішній контроль — це не окремі дії, такі як ревізія за попередні 2 роки, а навпаки, це цілісний процес, який здійснюється як керівниками, так і персоналом [4].

Метою внутрішнього контролю є визначення ризиків та забезпечення достатніх гарантій щодо досягнення визначеної мети і впевненості в тому, що діяльність організації здійснюється:

- економно, ефективно та результативно, з дотриманням відповідних етичних принципів;
- відповідно до взятих зобов'язань;
- відповідно до законів, нормативно-правових актів та інших регулюючих документів;
- із забезпеченням збереження ресурсів від втрат, неефективного витрачання та пошкоджень.

Ці чотири головних аспекти внутрішнього контролю і формують підходи до його організації в органах державного і комунального сектора.

Внутрішній контроль не являє собою будь-яку додаткову надбудову, навпаки, він має бути інтегрований у систему управління та діяльності організації. Відповідно до моделі COSO [1] (базується на міжнародних стандартах INTOSAI), яка впродовж багатьох років успішно використовується у розвинених країнах, внутрішній контроль складається з п'яти взаємопов'язаних компонентів:

- внутрішнє середовище — формує тональність організації, впливає на розуміння персоналом внутрішнього контролю;
- оцінка ризиків — включає потребу визначення та оцінки ризиків, які можуть вплинути на досягнення цілей організації;
- заходи контролю — це політики та процедури, що гарантують запровадження управлінських директив;
- інформація та комунікація — включає інформацію, яку потрібно ідентифікувати, зберігати та передавати у відповідній формі та відповідно до графіка, необхідного для забезпечення дотримання визначеної відповідальності;
- моніторинг та оцінка — покриває процес оцінки діяльності системи впродовж певного періоду часу.

Чотири аспекти контролю представлені по вертикалі: (1) економність, ефективність та результативність, (2) підзвітність та звітність, (3) відповідність законодавству та регулюючим актам і (4) збереження активів; п'ять компонентів — по горизонталі: (1) середовище контролю, (2) оцінка ризиків, (3) заходи контролю, (4) інформація та комунікація, (5) моніторинг та оцінка. А організація (міністерство, установа тощо) та її структурні підрозділи відображені у матриці третім виміром.

Внутрішній контроль є обов'язком і відповідальністю кожного працівника організації, а тому повинен бути чітко визначений у відповідних внутрішніх документах організації — положеннях про структурні підрозділи, посадових та інших інструкціях. Адже фактично всі працівники створюють інформацію, що використовується системою внутрішнього контролю або реалізують інші заходи, необхідні для реалізації його процедур [1,2,3].

Вітчизняне законодавство частково вже містить вимоги щодо внутрішнього контролю. Так, і чинна редакція Бюджетного кодексу, і його нова редакція від 23 червня 2009 року зобов'язують керівника створити і підтримувати систему внутрішнього контролю.

Однак до сьогодні ці вимоги не були підкріплені конкретними інструментами. Тож більшість керівників, навіть розуміючи важливість створення дієвої системи внутрішнього контролю, не мали відповідних інструментів і рекомендацій щодо її створення.

Нині цю прогалину значною мірою заповнено. Відповідно до урядової Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю та плану заходів щодо її реалізації на період до 2015 року [6], за активної допомоги проекту Twinning "Допомога Головному контрольно-ревізійному управлінню (КРУ) в запровадженні нової системи державного внутрішнього фінансового контролю" Управлінням гармонізації державного внутрішнього фінансового контролю ГоловКРУ України розроблено низку документів, які мають допомогти керівникам запровадити внутрішній контроль на практиці [6].

Це мають бути практичні рекомендації з внутрішнього контролю в органах державного і комунального сектора:

- проект Стандартів внутрішнього контролю;
- проект вказівок з внутрішнього контролю, який є методологічним посібником, і, маємо надію, стане "настільною" книгою кожного керівника;
- проекти двох практичних вказівок з внутрішнього контролю, у яких більш детально розкрито окремі аспекти його впровадження;
- а також матеріали двох пілотних проектів із запровадження нової системи внутрішнього контролю, тобто реальні приклади.

Базовим документом є Стандарти внутрішнього контролю, які являють собою кодифікацію загальноприйнятих принципів, що лежать в основі його формування як системи.

Ці Стандарти стосуються усіх установ, організацій, підприємств та їх об'єднань, інших органів, що належать до державного і комунального секторів.

Однак розробка і затвердження цих Стандартів, навіть на урядовому рівні, не гарантують того, що з часу їх прийняття в усіх органах державного і комунального сектора моментально запрацює новітня і ефективна система внутрішнього контролю. Стандарти — це лише головні критерії або основні вимоги, і тому не можуть бути повними для усіх і кожної окремої організації, адже усі вони різні. Різні види діяльності, різні цілі спричиняють наявність різних ризиків і вимагають різних заходів контролю. Тому в кожній організації на розвиток цих Стандартів мають бути розроблені, а головне — впроваджені власні внутрішні документи, які будуть працювати з урахуванням її специфіки [5].

Структура Стандартів побудована відповідно до згаданих вище п'яти компонентів моделі COSO та додатково

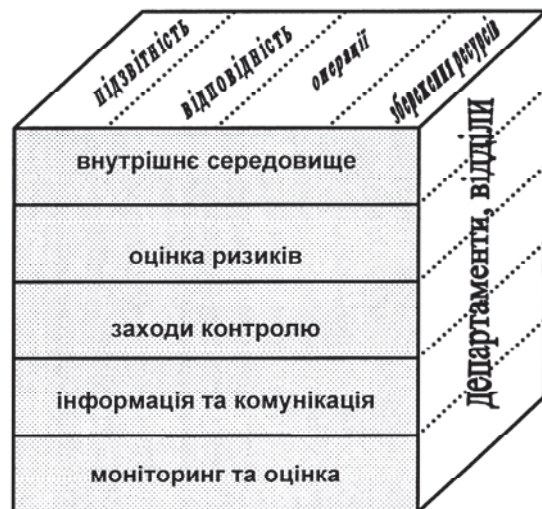


Рис. 1. Куб COSO — 5 компонентів внутрішнього контролю

містить два аспекти запровадження внутрішнього контролю, які стосуються:

— ролі та відповідальності, оскільки в межах організації більшість персоналу — керівники та інші працівники — відіграють певну роль і несуть відповідальність за внутрішній контроль;

— звітування про внутрішній контроль, яке полягає в тому, що керівник повинен запровадити процедуру звітування про забезпечення гарантій дотримання певного рівня внутрішнього контролю в організації.

На період побудови в органах державного і комунального сектора нової моделі внутрішнього контролю запроваджується періодичне — щокварталу — звітування про внутрішній контроль. З часом, коли системи будуть працювати, передбачається подання лише щорічного звіту.

Повертаючись до наших реалій, звертаю особливу увагу на те, що і внутрішній контроль в цілому, і його стандарти не обмежуються лише фінансовою сферою. Наприклад, внутрішнє середовище організації (про що йдеться у першому розділі Стандартів) охоплює, здавалося б, такі далекі від фінансів сфери, як етика і чесність, забезпечення компетентності, стиль управління, визначення цілей тощо.

Зокрема, встановлення етичних вимог для працівників організації повинно включати питання попередження корупції та шахрайства і звітування щодо шахрайства чи інших протиправних дій [7]. А такі дії можуть бути напряму пов'язані з одержанням і використанням суспільних ресурсів.

Не викликає сумнівів і те, що кадрова політика має бути чітко визначена, дотримуватися на практиці й повинна забезпечувати призначення на посади відповідного і кваліфікованого персоналу, а також справедливого і прозорого механізму просування по службі. Це напряму впливає на фінансову сферу, адже управлінські рішення мають прийматися професійно, а фінансова і нефінансова звітність мають і за змістом, і за формою відповідати міжнародним або національним стандартам.

Крім того, у Стандартах викладено вимоги до оцінки ризиків, а також заходи до контролю. Особливу увагу слід звернути на збалансованість заходів контролю: директивних (тих, що впливають на людей), превентивних (що носять попереджувальний характер) та детективних (тих, що покликані виявити можливі слабкі місця, недоліки, порушення чи навіть зловживання). Враховуючи вітчизняний стан фінансово-бюджетної дисципліни, Стандарти рекомендують надавати перевагу заходам контролю з попередження шахрайства та порушень. Водночас заходи контролю самі мають бути економними, ефективними та результативними. Наприклад, можна відреагувати на ризик крадіжки комп'ютерної техніки, поставивши біля кожної одиниці техніки окремого охоронця, проте витрати на утримання охорони будуть значно перевищувати збитки від можливої крадіжки.

Значну роль у системі внутрішнього контролю відіграють інформація та комунікація. У цьому контексті інформація та комунікація розглядаються як необхідна умова для виконання обов'язків на кожному управлінському і виконавському щаблі, а також належного внутрішнього і зовнішнього звітування [3]. Тут мається на увазі не лише фінансова (бухгалтерська) чи статистична звітність, а й звітування про діяльність організації в цілому, тобто нефінансова звітність.

Також Стандарти мають містити моніторинг та оцінювання. Навіть досконало побудована система не може гарантувати того, що вона продовжуватиме бути ефективною через, скажімо, два роки. Адже всі чотири компоненти внутрішнього контролю з часом зазнають суттєвих змін

— можуть змінюватися цілі, а відповідно і ризики, деякі заходи контролю можуть ставати зайвими або надто витратними тощо. Що й говорити про зміни в інформаційному середовищі — відомо, що нині обсяг інформації, яким володіє людина, подвоюється кожні два роки, а ще сто років тому він подвоювався раз на 50 років. Іншими словами, у кожній організації має бути запроваджено безперервний постійний моніторинг внутрішнього контролю та забезпечено здійснення його вибіркового оцінок. Передбачається, що у подальшому такі оцінки здійснюватиме підрозділ внутрішнього аудиту.

ВИСНОВКИ

Враховуючи вищенаведене, варто підкреслити, що загальну відповідальність за розробку, впровадження, документування та моніторинг системи внутрішнього контролю несе керівництво. І хоча кожен працівник відіграє певну роль у забезпеченні дієвості внутрішнього контролю, однак загальна відповідальність за систему внутрішнього контролю лежить на керівникові та не може бути ним делегована.

Наступне, що потребує особливої уваги, це те, що важливим елементом відповідальності керівника має бути звітування про внутрішній контроль.

На нинішньому етапі моніторинг і оцінку внутрішнього контролю проводитиме Центральний та регіональні підрозділи гармонізації державного внутрішнього фінансового контролю через:

— аналіз і узагальнення звітності, що подаватиметься органами державного і комунального секторів;

— моніторинг впровадження нормативно-правових актів та інших методологічних документів з внутрішнього контролю;

— проведення виїзних досліджень.

Узагальнені звіти про результати моніторингу і оцінки внутрішнього контролю в органах державного і комунального секторів мають подаватися Кабінету Міністрів України та Міністерству фінансів України.

Література:

1. Enterprise Risk Management — Integrated Framework. Executive Summary. // Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). September, 2004.
2. Постанова Кабінету Міністрів України "Про затвердження Програми запровадження системи управління якістю в органах виконавчої влади": від 11.05.2006 р., № 614 // Офіційний вісник України. — 2006. — № 20. — Ст. 1435.
3. Recommendation Council of Europe CM/Res (2007) 7 of the Committee of Ministers to member states on good administration (Adopted by the Committee of Ministers on 20 June 2007 at the 999bis meeting of the Ministers' Deputies) // [Електронний ресурс]. — Режим доступу: www.coe.int
4. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.iaa-ru.ru>
5. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.coso.org>
6. Розпорядження Кабінету Міністрів України "Про внесення змін до Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю та затвердження плану заходів щодо її реалізації на період до 2015 року": від 22.10.2008 р., № 1347-р // Офіційний вісник України. — 2008. — № 82. — Ст. 2767.
7. Закон України "Про боротьбу з корупцією": від 05.10.1995 р., № 356/95-ВР // Голос України. — 16.11.1995. — № 216.

Стаття надійшла до редакції 30.09.2009 р.