

Українська Академія державного управління
при Президентові України

ЦЕНТР ДОСЛІДЖЕНЬ АДМІНІСТРАТИВНОЇ РЕФОРМИ

КОНТРОЛЬ МЕНЕДЖМЕНТУ
В СУЧАСНОМУ
ДЕРЖАВНОМУ УПРАВЛІННІ:
ДЕЯКІ ПОРІВНЯЛЬНІ ПРАКТИКИ

PUMA / SIGMA LIBRARY

UKRAINE SP4

Дніпропетровськ
ДФ УАДУ
1999

**Українська Академія державного управління
при Президентові України**

Центр досліджень адміністративної реформи

**КОНТРОЛЬ МЕНЕДЖМЕНТУ В СУЧАСНОМУ
ДЕРЖАВНОМУ УПРАВЛІННІ:**

ДЕЯКІ ПОРІВНЯЛЬНІ ПРАКТИКИ

**Дніпропетровськ
ДФ УАДУ
1999**

КОНТРОЛЬ МЕНЕДЖМЕНТУ В СУЧАСНОМУ ДЕРЖАВНОМУ УПРАВЛІННІ: ДЕЯКІ ПОРІВНЯЛЬНІ ПРАКТИКИ

ПУБЛІКАЦІЙ SIGMA: № 4

Видання цієї публікації стало можливим завдяки гранту, наданому Українській Академії державного управління при Президентові України в рамках проекту NISPACE “Переклад публікацій SIGMA та інших видань на національні мови” та, частково, за фінансової підтримки Канадського Агентства міжнародного розвитку за програмою Канадського Бюро міжнародної освіти.

Переклад цього видання на українську мову став можливим завдяки підтримки проекту “Ініціативи реформ місцевого самоврядування та державної служби” Інституту відкритого суспільства (LGPSSR/OSI).

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 здійснено з англійського тексту, який є офіційною версією цієї публікації під назвою: *Management Control in Modern Government Administration: Some Comparative Practices / Le controle de gestion dans les administrations publics modernes: Etudes comparatives des pratiques*. SIGMA Paper № 4. Copyright OECD, 1996.

OECD не несе відповідальності за переклад.

Видавництво: “Центр економічної освіти”.

Друк: ТОВ “Днепропром”.

ISBN 966-7214-18-4

© Український переклад
С.Ю.Полянський, 1999
© Українська Академія державного
управління при Президентові України,
1999

ПРОГРАМА SIGMA

SIGMA – підтримка поліпшення управління і керівництва в країнах Центральної та Східної Європи – спільна ініціатива центру OECD (ОЕСР) для співробітництва з країнами економік переходного періоду та EC/PHARE, яка головним чином фінансується EC/PHARE. ОЕСР та декілька країн-членів ОЕСР також беруть участь у постачанні ресурсів. SIGMA допомагає здійсненню реформ державного управління в Центральній та Східній Європі.

ОЕСР (OECD) – Організація економічного співробітництва і розвитку – є міждержавною організацією 26 країн з розвинutoю ринковою економікою. Центр цієї організації поширює її рекомендації, надає допомогу з багатьох економічних питань країнам Центральної та Східної Європи, а також країнам колишнього Радянського Союзу. EC/PHARE проводить фінансування грантів для підтримки своїх країн-партнерів у Центральній та Східній Європі, котрі готовуються прийняти на себе обов'язки членства в Європейському Союзі.

Після заснування у 1992 р., SIGMA працює в рамках Служби державного управління (СДУ) ОЕСР. СДУ (PUMA) надає інформацію та експертний аналіз питань державного управління для урядовців країн-членів ОЕСР, сприяє контактам та обміну досвідом серед керівників державного сектору. Через СДУ, SIGMA пропонує одинадцять країнам значний обсяг технічних знань, нагромаджений протягом багатьох років.

Уряди країн-учасниць та Секретаріат SIGMA творчо співпрацюють для заснування робочих програм, спрямованих на зміцнення можливостей поліпшення управління з урахуванням пріоритетів кожного уряду та завдань SIGMA. Здійснення цієї ініціативи спирається на досвідчених державних керівників, які дають поради та здійснюють порівняльний аналіз різних систем управління. SIGMA також тісно співпрацює з іншими міжнародними донорами для сприяння адміністративним реформам та демократичному розвитку.

У своїй роботі SIGMA приділяє велику увагу розвитку підтримку створення мереж практиків державного управління у Центральній та Східній Європі, та мереж цих практиків з їх партнерами в країнах-членах ОЕСР.

Діяльність SIGMA поділена на шість сфер: реформа державних установ, управління у сфері вироблення політик, управління витратами, управління державною службою, адміністративний нагляд та інформаційні служби.

Авторські права OECD, 1996

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

Погляди, викладені у даному виданні, не представляють собою офіційних поглядів Комісії, країн-членів ОЕСР або країн Центральної та Східної Європи, які беруть участь в програмі.

ПЕРЕДМОВА

Це видання є інформаційним інструментом для урядовців державних адміністрацій та вищих аудиторських установ (ВАУ) країн Центральної та Східної Європи (КЦСЄ), які зацікавлені у побудові економічно виправданих систем контролю, придатних для їхніх демократичних ринкових структур.

Видання також має на меті підтримати семінари з контролю менеджменту, які будуть продовжуватись програмою SIGMA на замовлення державних адміністрацій та ВАУ.

Тема цього видання, контроль менеджменту, зосереджує увагу на концепції та набору практик, котрі були визнані в останні десятиріччя як одні із засад ефективного управління в організаціях державного і приватного секторів. У ході модернізації державного сектору в КЦСЄ, вищі керівники лінійних міністерств, міністерств фінансів та ВАУ шукають шляхи до побудови “архітектури” систем та установ контролю, які зможуть досягти необхідних результатів без великих витрат та сприятимуть переходному демократичному / ринковому розвитку. SIGMA вважає, що ідеї, які включає в себе контроль менеджменту, стануть корисним внеском у діалог цих трьох груп.

На відміну від традицій у більшості КЦСЄ, більшість країн-членів ОЕСР вбачають головну відповідальність за контроль обов'язком лінійної ланки управління, у той час як ВАУ значною мірою сприяє посиленню контролю менеджменту та утвердженню, через аудиторську перевірку, контролю на місцях. Роботи, опубліковані у цьому виданні, представляють багато різних підходів, які використовуються у країнах-членах ОЕСР для запровадження контролю менеджменту, і демонструють багато слабких місць та помилок, до яких контроль скильний, як і інші функції менеджменту. Однак вони ілюструють також основні міцні підвалини цієї концепції, особливо в той час, коли уряди різних країн намагаються якнайбільше децентралізувати свою діяльність.

Ці матеріали являють собою життєві приклади застосування принципів, викладених у Директиві стандартів внутрішнього контролю, виданій Міжнародною організацією вищих аудиторських установ (МОВАУ). SIGMA вдячна МОВАУ за дозвіл опублікувати

згадану Директиву як додаток до цього видання для зручності посилань. Всі роботи в цій книзі мають посилання на пронумеровані пункти Директиви за такою формою (І, п. xxx).

SIGMA висловлює подяку авторам робіт, які згадуються у наступних главах. Також ми вдячні панові Янушу Войцеховському, Президенту Вищої контрольної палати Польщі, який підтримав цей проект шляхом надання послуг експертів його служби для допомоги вибору тем та перегляду надісланих матеріалів.

Пан Річард Ален, нещодавно працівник Казначейства Великобританії, працював менеджером проекту після того, як ініціатор проекту пан Грем Кірбі повернувся до Канади. Ми вдячні їм обом за координацію роботи та підготовку гарних статей. Редагування навіть добре підготовлених матеріалів є складним завданням, яке не могло здійснитись без допомоги англійського редактора пані Доран Лесерклль, французького перекладача ARCHITEXTE, французького редактора пані Марі-Лор Онні та пані Наталі Лукашевич, пані Джоан Левінс і пані Елісон Міллот, членів Секретаріату SIGMA.

Hi SIGMA, ні автори робіт не хотіли б, аби ці матеріали сприймалися як “модель”. Маємо сподівання, що запропоновані ідеї та приклади успіхів та невдач допоможуть нашим колегам з КЦСЄ проаналізувати власні потреби контролю та розробити системи й підходи, які будуть відповідати їхнім традиціям і прагненням.

Лоренс Дж. О’Тул
Радник, Управління витратами
SIGMA

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА	5
КОНТРОЛЬ МЕНЕДЖМЕНТУ У СУЧASNOMU ДЕРЖАВНОМУ УПРАВЛІННІ.....	10
Короткий виклад.....	10
1. Вступ.....	12
2. Поняття та сфера контролю менеджменту	15
3. Обмеження систем контролю менеджменту на практиці.....	17
4. Принципи і стандарти МОВАУ.....	20
5. Використання стандартів МОВАУ в Європейському Союзі.....	22
6. Зв'язок між контролем менеджменту і “новим державним управлінням”.....	23
7. Методи аудиту, моніторингу та оцінки систем контролю менеджменту	24
8. Порівняння практики та досвіду різних країн	26
9. Висновки	33
КОНТРОЛЬ МЕНЕДЖМЕНТУ У ДІЯЛЬНОСТІ ЦЕНТРАЛЬНОГО УРЯДУ: ШВЕДСЬКА ПЕРСПЕКТИВА.....	35
Короткий виклад.....	35
1. Засади контролю менеджменту у Швеції.....	37
2. Зовнішній контроль через незалежний професійний аудит.....	40
3. Контроль менеджменту в центральних агенціях уряду.....	42
4. Аспекти контролю менеджменту у сфері постачання.....	49
КОНТРОЛЬ МЕНЕДЖМЕНТУ: ПЕРСПЕКТИВА ВИЩОГО КЕРІВНИКА.....	59
Короткий виклад.....	59
1. Вступ.....	60
2. Інформація керівництва і контроль менеджменту.....	60
3. Потреби контролю вищих керівників.....	61
4. Приклад 1: Канадська агенція міжнародного розвитку	62
5. Приклад 2: Національна столична комісія	74
6. Висновки.....	79

КОНТРОЛЬ МЕНЕДЖМЕНТУ: РОЛЬ ЦЕНТРАЛЬНИХ ОРГАНІВ(Канада).....	80
Короткий виклад	80
1. Структура контролю менеджменту у Канаді.....	81
2. Повноваження центральних органів.....	86
3. Як розроблений контроль менеджменту у Канаді.....	90
4. Фактори, що впливають на контроль менеджменту у Канаді.....	99
ПРИКЛАД АКТУ ПРО НАЦІОНАЛЬНИЙ ДОБРОБУТ (Нідерланди).....	104
Короткий виклад.....	104
1. Структура контролю менеджменту у Нідерландах.....	105
2. Контроль менеджменту та Акт про національний добробут.....	109
3. Основні напрями запровадження Акту про національний добробут	112
ПРИКЛАДИ ІЗ ПРОГРАМИ БУДВНИЦТВА ДОРІГ (Німеччина).....	122
Короткий виклад.....	122
1. Засади контролю менеджменту у Німеччині.....	124
2. Системи контролю у Німеччині.....	127
3. Контроль менеджменту – внутрішній аудит.....	129
4. Важливість контролю менеджменту для зовнішнього аудиту.....	129
5. Контроль менеджменту в управлінні будівництвом доріг.....	131
6. Висновки.....	145
ПРИКЛАДИ В УПРАВЛІННІ СІЛЬСЬКИМ ГОСПОДАРСТВОМ (Данія)...	147
Короткий виклад.....	147
1. Вступ.....	148
2. Структура контролю менеджменту у Данії.....	149
3. Управління сільським господарством у Данії.....	151
4. Контроль менеджменту в управлінні	

торгівельним посередником.....	154
5. Контроль менеджменту в управлінні субсидіями для структурних змін.....	162
6. Контроль менеджменту для делегованого управління сільськогосподарською політикою.....	164
7. Контроль менеджменту як політичний та соціальний феномен.....	165
РОЛЬ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ У СИСТЕМАХ КОНТРОЛЮ МЕНЕДЖМЕНТУ В УРЯДІ: ПЕРСПЕКТИВА США	169
Короткий виклад.....	169
1. Структура контролю менеджменту у США.....	170
2. Внутрішній аудит в уряді США.....	175
3. Юридична структура внутрішнього аудиту.....	177
4. Курс управління внутрішнім аудитом	181
5. Сфера внутрішнього аудиту	182
6. Обмеження контролю менеджменту та внутрішнього аудиту.....	191
7. Скандал ДЖБМР	192
8. Сильні та слабкі сторони системи ГР.....	195
9. Висновок	197
РОЛЬ ЗОВНІШНЬОГО АУДИТОРА У СИСТЕМАХ КОНТРОЛЮ МЕНЕДЖМЕНТУ В УРЯДІ: ПЕРСПЕКТИВА ВЕЛИКОБРИТАНІЇ	201
Короткий виклад.....	201
1. Структура контролю менеджменту у Великобританії.....	202
2. Роль державної аудиторської служби.....	206
3. Зв'язки між ДАС, Комітетом по звітах про виконання держбюджету та Міністерством фінансів	213
4. Методи перевірки систем контролю менеджменту.....	218
5. Усвідомлена важливість систем контролю менеджменту	225
6. Висновки.....	227
ДОДАТОК	
Директиви стандартів внутрішнього контролю.....	229

КОНТРОЛЬ МЕНЕДЖМЕНТУ В СУЧАСНОМУ ДЕРЖАВНОМУ УПРАВЛІННІ

Річард Ален¹

Короткий виклад

Методи контролю менеджменту визнано як одну з характерних ознак ефективного управління в організаціях державного і приватного секторів в усьому світі.

У роботах, включених до цієї книги, розглядаються ті ж питання, що і в *Директиві стандартів внутрішнього контролю*, опублікованій у червні 1992 р. Міжнародною організацією вищих аудиторських установ (МОВАУ). У згаданій директиві представлено чотири основні та шість детальних стандартів, на яких базуються системи ефективного контролю менеджменту.

Контроль менеджменту стисло визначається як організація, політика та методи для:

- забезпечення досягнення намічених результатів державних програм;
- використання ресурсів цих програм згідно з встановленими цілями та завданнями відповідних організацій;
- захисту програм від непотрібних витрат, шахрайства та невірного управління;
- забезпечення одержання, зберігання та надання надійної та своєчасної інформації для прийняття рішень.

Дане видання скоріше зосереджується на механізмах та методах контролю, котрі необхідно вбудувати в організаційні системи для забезпечення обґрунтованої впевненості у досягненні цілей вищого керівництва, ніж на розробці і запровадженні інформаційних систем управління, структура яких, на нашу думку, головним чином зрозуміла в країнах Центральної та Східної Європи (КЦСЄ). Дослідження включають у себе приклади контролю менеджменту в різних сферах державного сектору, таких як будівництво доріг, зарубіжна допомога, соціальний добробут у країнах із різними

конституційними та культурними традиціями, державними і законодавчими структурами. Вони вивчають важливість контролю менеджменту для керівника і аудитора та обговорюють роль різних державних установ, включаючи Міністерство фінансів, вищу аудиторську установу (ВАУ) та інші центральні органи, в розробці та запровадженні систем контролю менеджменту.

Ефективний контроль менеджменту важливий для успішної діяльності державних організацій як захист від непотрібних витрат, зловживань і шахрайства та як засіб вірного виконання політики вищого керівництва. Однак навіть добре розроблені системи контролю мають обмеження, частково тому, що, дозволяючи вищим керівникам контролювати організацію, вони не передбачають контролю над самими керівниками. Необхідно постійно та уважно стежити за захистом від шахрайства або нездатності відреагувати на зміни у ситуації та методах роботи.

Побудова ефективного контролю менеджменту є складовим завданням будь-якої організації. Чим складніша державна система та внутрішні зв'язки між галузями економіки, тим ширша і складніша система необхідного контролю менеджменту. Більше того, у цих матеріалах підкреслюється той факт, що, хоча усі країни розглянули запровадження більшості стандартів МОВАУ, є значний вплив місцевих конституційних та культурних особливостей. Жодна з моделей контролю менеджменту не може бути застосована в усіх країнах, і не існує також єдиного зразку для розвитку систем контролю. Це вірно як для КЦСЄ, так і для країн, досвід яких вивчається у цьому виданні.

Сфери, у котрих з'являються значні відмінності між описаними країнами, включають у себе характер і роль внутрішнього аудиту; ступінь централізації або децентралізації контролю менеджменту; ступінь, до якого контроль менеджменту поширюється законодавством, положеннями на основі законодавства або адміністративними процедурами; ступінь, до якого контроль менеджменту формує складову управління організації та структури вироблення рішень або здійснюється за межами прямого управління; конституційний статус і роль ВАУ та ступінь їхньої незалежності від уряду.

1. Вступ

У цьому виданні значну увагу зосереджено на теорії та практиці, які в останні десятиріччя були визнані основою ефективного управління в організаціях різного рівня.

Продумані системи контролю менеджменту важливі для успішної діяльності організації. Вони дозволяють вищим керівникам бути впевненими у тому, що процедури та процеси, необхідні для вірного управління ресурсами організації – фінансовими, людськими, обладнанням інформаційних технологій, капітальним обладнанням і т.ін. – діють ефективно (якщо ні – дозволяють внести корективи). Внаслідок цього вищі керівники мають змогу зосередитись на питаннях, за які вони несуть відповідальність – стратегії бізнесу і плануванні та виконанні операцій.

Термінологія, що використовується у цій сфері у різних країнах, має певну специфіку. Ці матеріали розглядають ті ж питання, що й *Директива стандартів внутрішнього контролю МОВАУ*, яка пропонує низку фундаментальних принципів та стандартів для ефективної діяльності систем контролю менеджменту. Згадана Директива (надрукована як Додаток I) більше стосується поняття “внутрішній контроль” ніж “контроль менеджменту”. Незважаючи на термінологію, принципи та методи, розкриті у цих матеріалах, можуть використовуватись в організаціях державного і приватного сектору в усьому світі. Іноді вони можуть характеризуватись як механізми контролю, інтегровані у процеси і системи управління. В інших випадках вони коментуються як саморегульовані або автоматичні процеси. Однак за межами розвинених країн вони можуть не бути визначені та кодифіковані як інтегрована функція управління. Це видання розроблено для допомоги у досягненні такої мети.

За останні 25 років концепція “контролю менеджменту” стала складовою частиною теорії та практики управління у країнах ОЕСР, хоча це поняття залишається об’єктом обговорень та чинником теоретичних і практичних ускладнень, як і інші функції управління.

Традиційне визначення бізнесу твердить, що функції керівника – “планувати, організовувати, контролювати, спрямовувати

та спонукати". У розділі II Директиви МОВАУ (I, п. 9) розширено пояснюється третя із зазначених функцій:

Контроль менеджменту ... це основні засади організації – всі плани, політики, процедури і практики, потрібні службовцям для досягненні завдань організації.

Директива МОВАУ визначає низку стандартів для розробки та перевірки контролю менеджменту. Матеріали даного видання спрямовані, натомість, на ілюстрування цих систем контролю, на показ їхньої важливості для керівника і аудитора та на обговорення ролі різних державних установ у визначені та запроваджені систем контролю менеджменту.

Далі у вступних матеріалах обговорюються важливі розбіжності у визначені та використанні певних понять, що стосуються контролю менеджменту (напр. внутрішній аудит); поняття та сфера контролю менеджменту; обмеження систем контролю менеджменту на практиці; основні риси Директиви МОВАУ; відповідні директиви Європейського Союзу; зв'язок між контролем менеджменту та так званим "новим державним управлінням"; методи аудиту контролю менеджменту та оцінки його ефективності; різні методи й досвід багатьох країн на основі інформації та аналізу, викладених у наступних роботах. Додається короткий висновок.

Розбіжності у визначенні: внутрішній аудит

Ретельне ознайомлення з роботами, які наведені у цьому виданні, дозволить виявити певні розбіжності у визначеннях та використанні основних понять. Це стосується дефініції внутрішнього аудиту. У вересні 1994 р. експерти ЄВРОВАУ на засіданні "Вища аудиторська установа та її зв'язок із внутрішнім аудитом" зробили висновок про те, що: не існує стандарту МОВАУ для визначення внутрішнього аудиту, так само як нема його у міжнародних стандартах.

У Великобританії, наприклад, внутрішній аудит визначений Інститутом внутрішніх аудиторів як "незалежна оцінювальна функція всередині організації для вивчення та оцінки її діяльності як допомога організації". Підхід британської Державної аудиторської служби і стандарти внутрішнього аудиту державних департаментів та органів є ідентичними стандартам у приватному секторі.

У Сполучених Штатах Америки Інститут внутрішніх аудиторів використовує дефініцію, подібну британській, а саме:

... незалежна оцінювальна діяльність всередині організації як допомога організації. Це адміністративний контроль, котрий функціонує шляхом вимірювання та оцінки ефективності інших систем контролю.

Однак, як зазначає Хевенс у матеріалах до цього видання, “складна структура і різноманітні функції уряду США привели до іншого, на відміну від приватного сектора, застосування внутрішнього аудиту.” Він докладно обґруntовує чинники та наслідки цих розбіжностей.

У більшості країн внутрішній аудит є частиною контролю менеджменту організації, однак у Німеччині це не так. Зокрема Спарберг у своєму дослідженні наголошує:

У ... Німеччині внутрішній аудит є частиною зовнішнього. Хоча внутрішній аудит формує складову частину діяльності адміністративних органів, внутрішні аудитори підлягають професійному і технічному керівництву з боку ФАСу [німецької вищої аудиторської установи]. Вони лише звітують ФАСу та можуть не виконувати інші професійні розпорядження. Внаслідок цього внутрішній аудит у Німеччині має назву “перед-аудит”, не у сенсі аудитуaprіорі, а тому що він виконується до аудиту ФАСу.

Цитуючи інші приклади характерних варіантів визначення та підходу, у звіті про зустріч експертів ЄВРОВАУ звернуто увагу на досвід Франції та Італії, де “внутрішній аудит охоплює аспекти внутрішнього контролю, наприклад, державні бухгалтери та інспектори Франції виконують ключові функції контролю витрат”, у той час як у таких країнах як Польща “внутрішній аудит охоплює певні [державні] регуляторні установи та органи нагляду; крім контролю над державними витратами ці органи відповідають за контроль над технічними стандартами і питаннями безпеки. Повсюдно в інших країнах, наприклад, у Румунії, внутрішній аудит контролює установи комерційних компаній, [відображаючи] повноваження вищої аудиторської установи ... звітувати про діяльність цих органів на додаток до ... державних установ”.

2. Поняття та сфера контролю менеджменту

Контроль менеджменту коротко може бути визначений як організація, політики і процедури для:

- забезпечення досягнення намічених результатів державних програм;
- використання ресурсів цих програм згідно з встановленими цілями і завданнями відповідних організацій;
- захисту програм від непотрібних витрат, шахрайства та невірного управління;
- забезпечення одержання, зберігання і надання надійної та своєчасної інформації з метою прийняття рішень.

Важливо розглядати контроль менеджменту не як окрему систему, а як механізми контролю, котрі необхідно інтегрувати в системи, що допомагають усьому циклу планування, складання бюджету, управління, обліку та аудиту. Системи мають підтримувати ефективність та цілісність кожного етапу цього циклу та забезпечувати тривалий зворотній зв'язок із керівниками.

Як зазначає Марк Кріндел у матеріалах цього збірника, одним з основних завдань та сильних сторін системи контролю менеджменту має бути посилення здатності керівників управляти, виявлення їхнього потенціалу та збільшення спроможності діяти як позитивна сила для досягнення цілей та завдань організації. Це зумовлює підзвітність окремих керівників, але подібні системи не повинні обмежувати їх свободу щодо прийняття рішень у підзвітних сферах.

Контроль менеджменту не може гарантувати ефективність здійснення державних програм або відсутність непотрібних витрат, шахрайства чи невірного управління. Однак він є засобом запобігання ризику, пов'язаному з державними програмами та заходами. Контроль повинен бути відповідним і економічно виправданим, що ґрунтується на належному аналізі та оцінці ризику. Методи управління ризиком розроблені для надання у цих сферах професійної підтримки державним міністерствам та організаціям.

Складовими контролю менеджменту є два аспекти:

- інформаційні системи управління для керівництва роботою організацій, контролю прогресу і якості здійснення операцій та оцінки результатів діяльності організацій;
- політики, системи, процедури, делегування повноважень та ін., що вбудовані у організаційні процеси для забезпечення обґрунтованої впевненості у досягненні намічених керівництвом цілей.

Ми вважаємо, що перший із згаданих аспектів добре зрозумілий у КЦСЄ, і тому увагу цього збірника сконцентровано на другому аспекті, тобто швидше на процедурах і механізмах контролю, ніж на інформаційних системах управління.

У своєму дослідженні Кірбі так ілюструє зв'язок між цими двома аспектами:

Управління діяльністю потребує інформації, зібраної всередині організації та за її межами. Частина цієї інформації стосується використання ресурсів, інша частина - таких питань, як постачання товарів та надання послуг або змін у потребах “клієнтів”. Інформація управління є складовою контролю менеджменту, однак не усі типи контролю її потребують.

Ефективні системи контролю менеджменту у більшості організацій починаються зі сподівання на те, що окремі керівники відповідають за якість і своєчасність проведення операцій та програм, якими вони управляють, за контроль витрат використовуваних ресурсів, за цілісність, законність проведення заходів та за їх узгодженість з директивами і постановами центральних органів (таких як служба Прем'єр-Міністра, Кабінет Міністрів, Міністерство фінансів та вища аудиторська установа).

У першому розділі Директиви МОВАУ (І, п. 1) про це сказано:

Внутрішній контроль є засобом управління для забезпечення обґрунтованої впевненості у досягненні намічених керівництвом цілей. Таким чином, відповідальність за адекватність та ефективність структури внутрішнього контролю є невід'ємною частиною управління. Керівникожної державної організації має забезпечити

запровадження, нагляд та модернізацію належної структури внутрішнього контролю для її ефективного функціонування. Важливою частиною такої структури має бути ефективна система “раннього попередження” для забезпечення усіх керівників, як на чолі організації, так і на місцях, своєчасною та точною інформацією про невдачі та проблеми, для забезпечення їх звітності через відповідні системи контролю, і, якщо необхідно, через накладання санкцій та покарань. Подібні процедури важливі для функціонування усіх організацій державного і приватного секторів, тому що проблеми у цій системі можуть викликати великі витрати та деструктивні наслідки.

Ще однією суттєвою вимогою до добре розроблених систем контролю менеджменту є забезпечення вищих керівників надійною і своєчасною інформацією, включаючи фінансові дані з ключових аспектів діяльності. Кірбі наголошує на тому, що системи контролю менеджменту мають розвиватись у повторювальний спосіб, починаючи з верхівки організації:

Необхідно визначити поточні та імовірні майбутні потреби найвищих керівників, зрозуміти засоби збору необхідної інформації та включити цей процес для його використання. Наприкінці необхідно започаткувати процес для втілення в життя рішень вищого керівництва.

3. Обмеження систем контролю менеджменту на практиці

Ефективні системи контролю менеджменту важливі для державних організацій як захист проти непотрібних витрат, зловживань і шахрайства, та як засоби нагляду за вірним виконанням рішень керівництва. Однак, зазначає Хевенс, необхідно постійно та уважно стежити за зміною ситуації і методів роботи, котрі можуть нівелювати ефективність навіть добре розробленої системи контролю.

Існують інші обмеження ефективності контролю менеджменту. Хевенс наводить приклад федеральної програми уряду США по медичній допомозі особам похилого віку. Зважаючи на її розміри та складність – з десятками мільйонів операцій кожного року – стало неможливим розробити економічно виправданий

контроль менеджменту та аудиторські процедури, які б надійно перешкоджали або виявляли зловживання. Також важко піддаються контролю сфери військового постачання та системи укладання контрактів. Більше того, Хевенс пише про те, що навіть добре розроблений контроль менеджменту досягає мети лише за умов дотримання персоналом вимог системи контролю та реагування керівництва на звіти про виявлені проблеми. Контроль може привести до помилкового відчуття безпеки, що трапляється як у державному, так і у приватному секторі. Багато написано про нещодавню справу сінгапурського відділення банку Берінгз, коли не було належної реакції на повідомлення про те, що один з трейдерів банку діє, порушуючи встановлені обмеження. За відносно короткий час величезні збитки, спричинені трейдером – декілька сотень мільйонів фунтів стерлінгів – привели до банкрутства банку.

Хевенс вказує ще на одне вразливе місце у системах контролю менеджменту. Ці системи мають забезпечувати обґрунтовану впевненість у тому, що усі рівні організації захищають її фінансові інтереси та виконують курс керівництва. Але, хоча вони й дозволяють вищим керівникам контролювати організацію, вони не контролюють власне керівників, які можуть з відносною легкістю уникнути або розладнати систему контролю менеджменту. У приватному секторі є багато прикладів, коли керівництво привласнювало великі суми коштів компанії. У деяких випадках це ставало відомо лише після оголошення банкрутства компанії. Існують також подібні задокументовані випадки у державному секторі. Хевенс описує приклад “скандалу ДЖБМР” у Сполучених Штатах Америки, який вибухнув наприкінці 80-х рр., коли корупція у Департаменті житлового будівництва і міського розвитку (ДЖБМР) досягла найвищих щаблів керівництва:

У певних колах стало широко відомо про те, що секретар [ДЖБМР], працюючи під впливом свого виконавчого асистента, був готовий використати кошти програми на політичні цілі. Інвестори, бажаючи отримати затвердження ДЖБМР одного з проектів, дізналися, що для цього треба було найняти “консультантом” людину, чиї політичні зв’язки давали їй доступ до секретаря або його виконавчого

асистента. За проханням консультанта секретар або його виконавчий асистент затверджували проект або наказували зробити це іншим співробітникам ДЖБМР.

У цій книзі наведено подібні приклади вразливості систем контролю менеджменту з досвіду Данії, Нідерландів та Німеччини у сфері сільського господарства, соціального добробуту, програм будівництва доріг. Наприклад, вивчаючи досвід Німеччини, Спарберг показує важливість розробки контролю менеджменту для вирішення проблем у сфері будівництва доріг, у якій ефективний контроль ускладнив виникнення:

- фіксації цін, коли потенційні підрядники державного контракту вирішують між собою, хто запропонує найнижчі розцінки і які (вищі) розцінки запропонують інші;
- вад процедур отримання підряду на контракт, коли, наприклад, після закінчення тендерного періоду, але до визначення підрядчика, існує можливість змінити запропоновані розцінки на свою користь;
- таємної домовленості, коли відповідальний службовець з відділу по розподілу контрактів та потенційний підрядчик таємно співпрацюють з метою надати певній компанії перевагу у процедурі визначення підрядчика на здійснення робіт за контрактом.

Вивчення Лашмаром досвіду Великобританії також дало можливість на нещодавніх прикладах розглянути деякі сфери діяльності, де системи контролю менеджменту були неадекватними, що спричинило великі втрати для державного бюджету. Ці сфери включають у себе програму Міністерства оборони, системи контролю митниць та імпорту для регулювання закордонних закупок, виплати по закінченні терміну зайнятості у Міністерстві охорони здоров'я. З досвіду Канади Кірбі наводить два приклади федеральних органів – Канадської агенції міжнародного розвитку та Національної комісії праці, де під час запровадження нових систем контролю менеджменту нове керівництво зіткнулося із серйозними проблемами шахрайства та непродуктивної діяльності.

4. Принципи і стандарти МОВАУ

Директива МОВАУ (І, п. 4 та пп. 18-62) окреслює чотири основні та шість детальних стандартів як засади, рекомендовані країнам для використання у розробці і розвитку власних систем контролю менеджменту.

Основні стандарти, запропоновані МОВАУ:

- Структури контролю менеджменту мають забезпечувати обґрунтовану впевненість у виконанні основних завдань.**

[“Обґрунтована впевненість” означає, що витрати на контроль менеджменту не повинні бутивищі за отримані результати.]

- Керівники і службовці мають завжди зберігати та проявляти позитивне й підтримуюче ставлення до контролю менеджменту.**

[Це вказує на той факт, що намагання найвищих керівників взяти відповідний “найвищий тон” є вирішальним для досягнення цієї мети.]

- Специфічні завдання контролю мають бути визначені або розроблені для діяльності кожного міністерства / департаменту / органу. Вони мають бути відповідними, всебічними, обґрунтованими та включеними до загальних завдань організацій.**

[Для розвитку специфічних завдань контролю МОВАУ рекомендує організаціям виділити періодичні дії організації та поділити їх на управлінську, програмну (або виконавчу), фінансову (бюджети, рух коштів, активи і пасиви та ін.) та адміністративну діяльність (такі допоміжні функції, як надання бібліотечних та друкарських послуг, обробка і доставка пошти, постачання).]

- Керівники повинні постійно перевіряти свої дії та швидко реагувати на усі прояви невірних, неекономічних, непродуктивних та неефективних дій.**

[Перевірка включає у себе адресування висновків та

рекомендацій внутрішніх та зовнішніх аудиторів для визначення необхідних виправних заходів.]

Детальні стандарти:

- Структура контролю менеджменту та усі операції і значні заходи мають бути чітко документовані, а документація має бути доступна для перевірки.
- Операції і значні заходи мусить бути швидко зафіксовані та належним чином класифіковані.
- Операції і значні заходи мають дозволятися та виконуватися лише особами, які діють у межах своїх повноважень.
- Ключові обов'язки і повноваження дозволу, обробки, фіксації та перегляду операцій і заходів мають бути розподілені між співробітниками.
- Необхідно запровадити компетентний нагляд для забезпечення досягнення завдань контролю менеджменту.
- Доступ до ресурсів та документів повинні мати лише співробітники, які відповідають за їх зберігання або використання. Для забезпечення відповідальності треба періодично порівнювати та перевіряти кількість ресурсів з їхньою задокументованою кількістю. Вразливість фондів має визначити частоту перевірок. У Директиві МОВАУ (І, пп. 5-6) зазначається, що ці стандарти повинні бути:
... придатними для усіх державних організаційних одиниць. Вони можуть розглядатись як мінімум прийнятних стандартів для запровадження внутрішнього контролю, котрі забезпечують для аудиторів критерії перевірки структури внутрішнього контролю. Ці стандарти не є новствореними ідеями. Багато з них вже залучено до діяльності державних органів. Однак їх презентація як єдиної структури може бути новою.

З 1992 р. управління Комітету по внутрішньому контролю МОВАУ перейшло з Головного бюджетно - контрольного управління США до Вищої аудиторської установи Угорщини. Цей Комітет продовжив розробку ідей, викладених у Директиві, документ був перекладений на кілька мов. Підготовлена світова бібліографія систем контролю менеджменту. Конгрес МОВАУ, який відбувся в Каїрі у вересні 1995 р., затвердив плани подальшої роботи Комітету по внутрішньому контролю. Вони передбачають видання протягом наступних трьох років деталізованого посібника із запровадження стандартів систем контролю.

5. Використання стандартів МОВАУ в Європейському Союзі

Вищі аудиторські установи країн Європейського Союзу (ЄС) видали у вересні 1993 р. Директиву для використання цих стандартів у аудитах європейських країн. Цей курс охоплює вужчий обсяг матеріалу, ніж Директива МОВАУ, що збільшує його операційну цінність для організацій, котрі ним користуються. Він визначає внутрішній або контроль менеджменту як усі засоби, процедури, методи та системи для дотримання організацією внутрішніх правил та вимог (законів, статутів, директив керівництва та ін.), захисту ресурсів для розвитку економічної, продуктивної і ефективної діяльності та надання надійної інформації стосовно питань фінансів та управління.

Європейські директиви звертають особливу увагу на керівництво спільною сільськогосподарською політикою ЄС. У цій сфері виникають серйозні проблеми браку контролю та випадки шахрайства, котрі досліджені та задокументовані такими органами, як Європейський суд аудиторів. У директивах Європейського Союзу міститься додаток стосовно стандартів перевірки порушень, спричинених шахрайством. Для роботи зі справами по програмах ЄС або бюджетних витратах важливо розробити ефективну мережу контролю менеджменту, і ця потреба має використовуватися на рівні Співдружності і окремої країни. Але досягнення такої мети на практиці є складним завданням, як це відображенено на прикладі Данії у статті Елм-Ларсена.

6. Зв'язок між контролем менеджменту і “новим державним управлінням”

Реформи державного сектора скоріше стосуються “нового державного управління” (НДУ) та посилення ефективності діяльності ніж виконання передбачених методів і положень. Робиться сильний наголос на:

- переведення уваги керівництва з використання і контролю людських ресурсів, грошових та інших витрат на визначення і вимірювання результатів діяльності організацій;
- дозвіл керівникам управляти шляхом зменшення над ними контролю і надання їм більшої відповідальності за прийняття рішень і використання ресурсів;
- більшу підзвітність, котра є результатом збільшення цієї свободи та проявляється через такі механізми, як виконання угоди та звітування.

Такому підходу притаманні два компоненти. Це, по-перше, зв'язок між дотриманням визначених правил та процедур і посиленням продуктивності діяльності організації. Наприклад, зменшення процедур, призначених для схвалення державних інвестиційних проектів, може збільшити ризик виникнення невірних дій, однак, з іншого боку, це може скортити витрати. Управління ризиком передбачає розробку заходів для контролю над цим ризиком, хоча не в змозі його повністю ліквідувати. По-друге, механізми внутрішнього контролю та зовнішній нагляд або аудиторські органи мають змінити наголос своїх перевірок з “веслування” на “керування” “кораблем” відповідних організацій.

Деякі країни, зокрема ті, що мають “ангlosаксонську” традицію управління, застосували принципи НДУ в більшому обсязі, ніж інші. У цих країнах процедури і системи контролю менеджменту можуть вимагати модифікацій для пристосування до НДУ (див. матеріали по Канаді та Великобританії).

Ефективний контроль менеджменту важливий для централізованих і децентралізованих систем управління. Необхідно пристосовувати системи контролю до децентралізації структур

управління, за умов якої нещодавно уповноважений керівник має взяти на себе частку відповідальності за ефективність систем контролю. У передмові до Директив МОВАУ зазначається:

... разом з ускладненням державного управління зростає зацікавленість у контролі менеджменту. Ця складність не дозволяє керівництву перевіряти правильність завдання кожного окремого службовця. Багато країн шукають способи надання більш економічних, продуктивних та ефективних послуг і для контролю дефіциту та боргу. Часто це передбачає реорганізацію старих структур, перегляд старих методів, збільшення свободи дій керівників та опори на автоматичні технології. За таких умов ефективна структура контролю менеджменту здатна забезпечити досягнення намічених керівництвом цілей.

7. Методи аудиту, моніторингу та оцінки систем контролю менеджменту

У різних країнах використовуються різні методи і підходи для перевірки контролю менеджменту та оцінки його ефективності. У деяких країнах законодавчі вимоги деталізовані і мають характер постанов. Наприклад, у Сполучених Штатах Америки голови державних організацій мають робити щорічний звіт і оцінку систем контролю менеджменту. В інших країнах ці заходи більш неформальні і менш кодифіковані. У деяких країнах високий ступінь децентралізації систем надає головам державних організацій значну свободу у розробці власних систем контролю менеджменту, але зовнішня аудиторська установа (або установи) та / або парламент мають прерогативу ретельних перевірок.

Неможливо рекомендувати “стандартизовані” методи перевірки контролю менеджменту, які відмітні у різних країнах. Більшість систем контролю менеджменту складаються із комбінацій:

- контролю перед-аудиту, в якому, наприклад, дозвіл на здійснення операцій надається не тільки безпосереднім керівником, але й підписом більш високого за посадою службовця;

- спільних аудиторських контролів, коли, наприклад, обстежуються бюджетні проекти або своєчасність проведення запланованих робіт;
- контролю після-аудиту, в якому перевіряються і оцінюються результат та ефективність проведених заходів і витрат.

Варто також зазначити відмінність між внутрішнім та зовнішнім аудитом, хоча, з пояснених вище причин, ця відмінність деколи нечітка (як у Німеччині), частково внаслідок відсутності міжнародного узгодженого визначення внутрішнього аудиту. У багатьох країнах довіра до систем контролю менеджменту з боку міністерства або державної організації є фундаментальною у визначені характеру роботи зовнішнього аудитора. Коли державна організація демонструє ефективність заходів внутрішнього аудиту разом з добре втіленим контролем менеджменту, зовнішній аудитор може покластися на систему контролю менеджменту, уникаючи таким чином потреби у широкому і деталізованому зовнішньому аудиті.

При оцінці ефективності контролю менеджменту організації зовнішній аудитор використовує низку перевірок. Вони описані Лашмаром і включають наступні кроки:

- допоміжна інформація про організацію: географічне розташування; типи діючих систем і комп’ютеризованих функцій; зовнішнє середовище (юридичні і регуляторні рамки); організація і управління; персонал та ін.;
- оцінка фінансового контролю витрат; обробка угод; результати; комп’ютерна безпека і корекція систем; методи електронної обробки даних та ін.;
- характеристика систем обліку організації, особливо перевірка адекватності бухгалтерських рахунків та бухгалтерського контролю;
- визначення таких основних систем контролю для кожної сфери рахунку, як узгодження рахунків з платежами; дозвіл операцій підписом відповідної особи; перевірки чеків та супутньої документації; вивірення банківського рахунку та ін.;
- визначення серйозних вразливих місць контролю,

наприклад, відсутності контролю за рахунками;

- визначення способу виправлення недоліків з відповідним міністерством або організацією.

У контролі та оцінці ефективності контролю менеджменту, організації (включаючи внутрішніх аудиторів) та зовнішні аудитори використовують низку джерел інформації:

- знання керівників, отримані з досвіду повсякденного управління програмами і ресурсами;
- огляди внутрішнього керівництва;
- огляди фінансових систем, підготовлені міністерством, зовнішнім аудитором або іншою установою;
- оцінки програм;
- доповіді парламенту або конгресу;
- доповіді ВАУ, включаючи перевірки, інспекції, огляди, дослідження та ін.;
- плани міністерства або організації – у деяких країнах вони схожі з бізнесовими або внутрішніми планами, підготовленими багатьма комерційними компаніями.

В ідеалі системи контролю мають бути інтегровані у структуру управління організації та у планування і виконання програм, за які організація відповідає. Дослідження Хагвала, наприклад, розглядає шведські державні організації, де традиційно контроль менеджменту набував форми перед-аудиту через особливі відділи, окремі від лінійної організації. Однак у наш час, як частина процесу децентралізації, системи контролю у Швеції вбудовані у лінійні організації.

8. Порівняння практики та досвіду різних країн

Авторам матеріалів було запропоновано описати головні риси систем контролю менеджменту в їхніх країнах на основі шести наступних питань:

- Які організації, всередині або поза урядом, відповідають за розробку і розповсюдження стандартів для систем контролю менеджменту?
- Ці стандарти визначаються законодавчим чи адміністративним шляхом? Як вони розповсюджуються?

- Який ступінь свободи надано діяльності керівників державних організацій для пристосування стандартів до їхніх власних потреб управління?
- Якою є роль ВАУ та інших центральних органів (особливо Міністерства фінансів) у розповсюджені стандартів контролю менеджменту, нагляді за їх виконанням та у сприянні кращим зразкам?
- Наскільки широко у країнах запроваджені основні та детальні стандарти, рекомендовані Директивами МОВАУ?
- Як перевіряється і оцінюється функціонування систем контролю менеджменту? Яка роль внутрішнього та зовнішнього аудиту у цьому процесі? Наскільки ефективна (та економічно виправдана) діяльність таких систем?
- Які заходи вживаються, щоб забезпечити керівництво і персонал необхідними ресурсами, вміннями та підготовчими програмами для здійснення ефективного контролю менеджменту?

Усі країни, розглянуті у цьому виданні, дотримуються, безпосередньо або опосередковано, принципів і стандартів контролю менеджменту, охарактеризованих у Директивах МОВАУ. Однак, звичайно, існують значні відмінності у розробці, розповсюджені та функціонуванні систем контролю у різних країнах. Частково це відзеркалює конституційні відмінності (наприклад, існування парламентської системи у європейських країнах або системи розподілу влади у США), частково відображає несхожість політичних, законодавчих і культурних впливів та структур державного управління. Далі наводиться опис деяких основних відмінностей.

Канада

У канадському уряді офіційну відповідальність за здійснення контролю менеджменту несе Рада Казначейства, яке видає поради та директиви міністерствам та організаціям з питань обліку та фінансового управління. Однак в останні роки Рада Казначейства, враховуючи пов'язаний з цим ризик, надала лінійним міністерствам більше свободи для використання системи

контролю менеджменту. Велися пошуки можливостей збільшення відповіальності міністерств і організацій в обмін на більш високий ступінь децентралізації, що є частиною “нового державного управління”. Ця зміна у підході стала причиною підвищеного інтересу до створення окремих структур для планування бізнесу, якісних послуг та підзвітності, а не до створення нових структур контролю.

Відповідне міністерство або організація несе відповіальність за перевірку та оцінку виконання контролю менеджменту. У кожному міністерстві існує своя група внутрішнього аудиту та оцінки, яка доповідає голові організації або аудиторському комітету. Служба Генерального аудитора також має значний вплив: її роль полягає в оцінці, від імені парламенту, адекватності контролю менеджменту та у звітуванні по недоліках і можливостях удосконалення. Подібні звіти є державними документами, які користуються увагою парламенту (особливо Комітету по звітах про виконання держбюджету) та можуть заохочувати міністерства виправляти недоліки та/або Раду Казначейства поліпшити структуру контролю менеджменту.

Данія

Датська система дуже децентралізована. Міністерство фінансів видає низку правил і директив з процедур обліку та контролю менеджменту для міністерств та організацій, які потім мають розробити власні деталізовані системи. Міністерство фінансів надає послуги з аудиту обліку державному сектору. Системи контролю менеджменту, розроблені міністерствами або організаціями, відкриті для широкого загалу. В окремих міністерствах не існує централізованої системи для перевірки й оцінки ефективності систем контролю – це робиться головним чином через процедури внутрішнього аудиту відповідного міністерства чи організації, а не через централізовані заходи розповсюдження інформації або рекомендацій про системи “найкращої практики”. Однак служба Генерального аудитора може під час регулярних фінансових перевірок доповідати Комітету по звітах про виконання держбюджету у парламенті щодо будь-яких недоліків у системах контролю менеджменту.

Німеччина

Німецька система контролю менеджменту дуже різничається від систем інших країн, що розглядаються у цьому виданні. Уряд не призначає заходів для розробки і розповсюдження стандартів контролю менеджменту. Кожий сектор державного управління та кожна державна організація відповідають за розробку власних заходів контролю менеджменту. В ієрархічній структурі державного управління Німеччини повноваження прийняття рішень розподілені між різними щаблями управління. Органи управління високого рівня доручають адміністрації нижчого рівня запроваджувати специфічні системи контролю менеджменту та наглядати за їхнім функціонуванням. Подібна практика дозволяє державним організаціям вільно розробляти такі системи, які відповідають їхнім вимогам.

Федеральний Аудиторський Суд (*Bundesrechnungshof*) відіграє важливу роль у розробці державними організаціями ефективних систем контролю менеджменту. Якщо Суд під час своїх постійних перевірок державних організацій знаходить недоліки у функціонуванні контролю менеджменту, він може рекомендувати зміни у відповідних заходах. Хоча він не має легальних повноважень втілювати ці рекомендації в життя, Суд є впливовою інституцією і може в окремих випадках доповідати про результати розслідування парламенту. Більше того, він використовує свій вплив для включення положень щодо контролю менеджменту в усі правила і положення стосовно діяльності державних організацій. У німецькій системі це можливо, тому що перед прийняттям адміністративних положень по виконанню Федерального бюджетного кодексу (положень стосовно державних витрат) проводяться консультації з ФАСом. Частиною регулярних перевірок Суду є нагляд за втіленням положень про контроль менеджменту.

Нідерланди

Головний нагляд за виконанням контролю менеджменту у голландському уряді здійснює парламент, як це описано в Законі про бюджет та облік. Парламент розробляє також інші закони, що стосуються контролю менеджменту (такі як Акт про

національний добробут). Згідно з Законом про бюджет та облік Міністерство фінансів відповідає за розробку загальних стандартів для фінансових звітів і контролю менеджменту. Однак лінійні міністерства мають розробити детальні й економічне управління, за уникнення непотрібних витрат і процедури, що передбачають безпосередню відповіальність найвищого урядовця (генерального секретаря) за якість і ефективність функціонування систем міністерства. Кожне міністерство має також свій комітет по аудиту, який відповідає за фінансове управління організації, контроль менеджменту та департаментський (міністерський) аудит. В середині 80-х рр. у зв'язку з численними недоліками у системах контролю менеджменту була започаткована “Операція по реформі урядових рахунків”. У результаті були удосконалені контроль менеджменту, процедури департаментського аудиту й циркуляція фінансової інформації в уряді та між урядом і парламентом.

Аудиторський суд Нідерландів (*Algemene Rekenkamer*) не має повноважень у розробці або розповсюджені стандартів контролю менеджменту. Однак Суд опосередковано залучений до функціонування систем контролю менеджменту через системну організацію своїх перевірок. Він стежить за поліпшенням продуктивності і ефективності функцій уряду, а не просто перевіряє державні доходи і витрати у вузькому значенні цих понять. Таким чином, протягом останніх декількох років фінансові перевірки, які здійснюються Судом, були розширені до включення у них адміністративних систем і фінансового управління. На практиці перевірки Суду головним чином ґрунтуються на висновках служби внутрішнього аудиту лінійних міністерств.

Швеція

У порівнянні зі стандартами ОЕСР, Швеція має незвичайну і децентралізовану систему центрального управління. Менш ніж 1% державних службовців працюють у міністерствах; 99% зайняті в організаціях, які здобули високий ступінь незалежності від міністерств.

Уряд публікує матеріали по керівництву контролем менеджменту

у формі положень, що ґрунтуються на законодавстві країни. Однак загальну відповідальність за фінансове управління та ревізію діяльності організацій несе шведська Державна аудиторська служба (RRV), яка відіграє більш значну роль, ніж подібні установи в інших країнах. Важливою частиною роботи RRV у сфері фінансового управління є розвиток специфічних і детальних стандартів контролю менеджменту для кожної організації. Організації та установи, в свою чергу, мають розробляти процедури контролю за виконанням цих вимог. Голова кожної організації несе відповідальність за перевірку і оцінку ефективності систем її контролю менеджменту, які підлягають регулярним перевіркам з боку RRV. У разі виявлення недоліків або порушення основних принципів та методів RRV може прийняти рішення про інформувати про це уряд. Крім того, парламент робить запити стосовно результатів перевірок RRV.

Великобританія

У Великобританії Міністерство фінансів, Державна аудиторська служба (ДАС) та Комітет по звітах про виконання держбюджету (КЗВД) є головними установами, причетними до систем контролю менеджменту. Міністерство фінансів як державний департамент несе відповідальність за визначення способу контролю державних витрат; ДАС відповідає за зовнішній аудит державних витрат центрального уряду; КЗВД від імені парламенту здійснює нагляд за встановленням належного контролю над державними витратами.

Основні засоби розповсюдження стандартів контролю менеджменту з боку Міністерства фінансів надруковані в посібнику *Державний облік*. Цей посібник викладає принципи здійснення обліку та виконання контролю менеджменту діяльності державних органів, хоча визначення характеру детального запровадження цих принципів залишено на розсуд департаментів і установ. Посібник також визначає ключову роль відповідального за облік службовця – найвищої посадової особи у державному міністерстві або організації – який несе особисту відповідальність за фінанси і рахунки організації, за обачливе й економічне управління, за уникнення непотрібних витрат

і марнотратства та за продуктивне й ефективне використання ресурсів організації.

Під час своїх регулярних фінансових перевірок ДАС звертає увагу на недоліки у системі контролю менеджменту департаменту або установи, якщо вони мають негативний вплив на рахунки організації. ДАС також здійснює перевірки результативності витрат, одним з завдань яких є дослідження систем контролю менеджменту для забезпечення економності, продуктивності і ефективності. КЗВД часто використовує ці доповіді як основу для опитування відповідального за облік службовця. Комітет публікує свої висновки разом з рекомендаціями для подальшої дії, які визначають напрямки удосконалення систем контролю менеджменту.

Сполучені Штати Америки

Контроль менеджменту в Сполучених Штатах Америки має фрагментарний характер. Деякі основні положення (наприклад, звітність за державні доходи і витрати) забезпечені Конституцією. Інші типи контролю менеджменту передбачені спеціальними законами, прийнятими Конгресом. Вони включають у себе створення Головного бюджетно - контрольного управління (ГБКУ) як вищої аудиторської установи, та Служби по керівництву кадрами для регулювання урядової штатної політики. Запроваджені також інші закони, що вимагають фінансового аудиту та щорічних оцінок контролю менеджменту.

Теоретично центральні органи повинні відігравати більш значну роль у розвитку контролю менеджменту в Сполучених Штатах, ніж у більшості інших країн, тому що найвищі керівні посади у державних організаціях об'ймають призначені з політичних міркувань керівники з обмеженим терміном повноважень та з невеликим або відсутнім практичним досвідом управління державними організаціями. Зважаючи на це, управління центральними органами, необхідне для створення продуктивної системи контролю менеджменту, розглядається як недостатнє. Іншою проблемою є вплив Конгресу на виконавчі органи та його захист від того, що він та ці органи розцінюють як втручання з боку центральних органів.

Донедавна аudit контролю менеджменту організацій був обов'язком самої організації, доповненим перевірками ГБКУ. Однак ці процедури були зміщені двома важливими законами. Закон про фінансову цілісність федеральних керівників 1982 р. вимагає від голови кожної організації проведення щорічної оцінки системи контролю менеджменту, звітування про результати цієї оцінки президенту або Конгресу та вироблення рекомендацій для виправлення недоліків. Закон про головних фінансових службовців передбачає проведення щорічної фінансової перевірки 24 найбільших організацій разом з включенням до аудиторської доповіді оцінки контролю менеджменту.

9. Висновки

Матеріали цього видання містять багато корисної інформації стосовно контролю менеджменту у різних країнах та способу перевірки і оцінки ефективності його систем. Звичайно, не існує єдиної моделі або підходу, які б могли бути застосовані в усіх випадках, і це стосується як КЦСЄ, так і зазначених вище країн. Хоча більшість країн прийняла ключові принципи та стандарти МОВАУ, вони були пристосовані до особливих конституційних, політичних, законодавчих та культурних характеристик окремих країн.

Сфери, в яких помічені найбільші розбіжності у підходах окремих країн, включають до себе:

- визначення і роль внутрішнього аудиту;
- межі децентралізації контролю менеджменту по країнах згідно з принципами “нового державного управління”;
- межі розповсюдження контролю через законодавчу сферу, положення на основі законодавства або адміністративні процедури;
- межі, до яких контроль менеджменту безпосередньо вбудований у рішення по програмах державних витрат або розроблений незалежно;
- конституційний статус та роль вищих аудиторських установ і межі їхньої незалежності від уряду діяльності.

Побудова ефективної структури контролю менеджменту

є складним завданням. Чим складніші урядова система та взаємозв'язки, тим більше ускладнений і розширений необхідний контроль менеджменту. Більше того, як зазначає Хевенс у своєму дослідженні, розроблені з метою покращання ситуації закони або адміністративні постанови можуть мати хибні наслідки. Закон про Генерального ревізора, наприклад, планувався як засіб зміцнення внутрішнього аудиту та розслідувань в органах Сполучених Штатів шляхом запровадження підзвітності Генеральних ревізорів президенту або Конгресу. Але замість цього він створив деякі потенційно конфліктні ситуації.

¹ Автор цієї статті економіст за совітою, працював заступником міністра фінансів у Лондоні до 1995 р. Потім він виконував обов'язки консультанта Світового Банку, ОЕСР та британського Управління міжнародного розвитку і радника уряду Бахрейну.

КОНТРОЛЬ МЕНЕДЖМЕНТУ У ДІЯЛЬНОСТІ ЦЕНТРАЛЬНОГО УРЯДУ: ШВЕДСЬКА ПЕРСПЕКТИВА

Ян Хагвал¹

Короткий виклад

Шведська система має на меті підкріplення віри громадян у діяльність центрального уряду та створення умов для її критичного обстеження. Децентралізація діяльності центрального уряду проводилась для збільшення продуктивності функціонування органів та наближення процесу прийняття рішень до окремого громадянина. Згідно із законом, усі установи служать громадянам та забезпечують їх, за бажанням, інформацією про свою діяльність. Контроль менеджменту у організаціях має захищати це право.

Раніше контроль менеджменту в організаціях мав великий обсяг у формі згаданих перед-контролю, який здійснювався спеціальними відділами, що не були частиною лінійної організації (наприклад, при перевірці сплачення рахунку або можливості виплати грантів окремим одержувачам та ін.). Сьогодні системи контролю частіше вбудовані у лінійну організацію та слугують ширшим цілям.

Шведська Державна аудиторська служба (RRV) відповідає за зовнішній аудит у секторі центрального уряду. Зважаючи на недостатні ресурси, аудитори мають аналізувати ризиковану ситуацію, визначати першочерговість аудиторських перевірок, переглядати, за необхідністю, аудиторські плани та ефективніше виконувати аудиторську роботу. Більше того, для здобуття повної користі з аудиту, вважається необхідною активізація професійної співпраці між зовнішнім та внутрішнім аудитом. Згідно з урядовою постановою 1995 р. найбільші організації та групи організацій мають запровадити функцію внутрішнього аудиту, котра відповідає певним вимогам.

Аудиторські доповіді RRV адресовані найнижчому рівню, на якому легко прийняти ефективні заходи. Уряд інформується у серйозних випадках, за умов повільної реакції організації, котра перебуває під перевіркою, та у кожному випадку, що стосується принципів та загальної політики. Парламент часто запитує інформацію про результати перевірок RRV.

Для постачання організацій важливо удосконалити основний контроль стосовно, наприклад, планів та бюджетів, оцінок документації, вмінь і кваліфікацій персоналу. Через обстеження контролю менеджменту в організаціях зовнішні аудитори роблять свій внесок у забезпечення здатності керівництва оцінювати процес постачання та його складові.

Для децентралізації постачання необхідне розуміння контролю з боку керівництва, потрібне функціонування компетентного персоналу, обізнаного у цій сфері, та володіння основними вміннями у фінансовій / адміністративній сфері. Для забезпечення конкуренції і об'єктивності у процесі постачання товарів та послуг для центрального уряду треба запроваджувати ринкові принципи.

1. Засади контролю менеджменту у Швеції

Контроль діяльності центрального уряду

Здатність до відкритої діяльності центрального уряду Швеції з широкими можливостями для інспектування є важливою умовою для ефективного контролю. Будь-хто має бути здатним критично розглянути діяльність уряду. Як правило, документи уряду та організацій реєструються для вільного доступу до них з боку населення. Секретними вважаються лише документи на особливі теми, котрі застерігаються законом. Незмінність цих принципів, незважаючи на членство Швеції в Європейському Союзі, розцінюється як життєво необхідна. Вільні і незалежні засоби масової інформації повинні мати змогу розглянути і висвітлити діяльність центрального уряду, що є запорукою ефективності і дотримання закону. У свою чергу, для збереження свободи засобів масової інформації від політичного контролю, необхідне існування і захист плюралізму.

Оцінка діяльності центрального уряду з боку парламенту частково виконується постійним конституційним комітетом разом з підтримкою аудиторів, обраних з членів парламенту. Парламентські аудитори користуються підтримкою невеликої аудиторської організації, що налічує менш ніж 50 професійних аудиторів. Метою цієї організації є підвищення ефективності постійних парламентських

комітетів в оцінці діяльності центрального уряду. Крім того, в окремих випадках розглядаються претензії громадян до урядових службовців та організацій.

Більшість ресурсів для професійної перевірки центрального уряду знаходиться в RRV, яка відповідає за регулярний зовнішній аудит рахунків і систем контролю менеджменту усіх органів центрального уряду. Посада канцлера юстиції є урядовим еквівалентом службовця, який розглядає претензії громадян, але вона включає деякі додаткові завдання, не пов'язані з адміністративним контролем.

Урядова організація у Швеції відрізняється від урядової організації більшості країн. Шведський уряд характеризується наявністю малих міністерств. Менш ніж 1% від 300 тисяч службовців центрального уряду працює у міністерствах. Організації мають високий ступінь незалежності від міністерств. Організації і установи центрального уряду відповідають за прийняття рішень у справах, пов'язаних з практичним застосуванням законів і використанням державної влади. Кожна організація, очолювана генеральним директором, підзвітна урядові та міністру, причетним до її повсякденної діяльності.

Розробка та оприлюднення контролю менеджменту

Шведський уряд оприлюднює положення, які є другим рівнем законодавства, важливі для контролю менеджменту державних організацій. Ці положення окреслюють основні завдання контролю.

Уряд несе колективну відповідальність перед парламентом за узгодженість функцій контролю у незалежних органах центрального уряду з рішеннями парламенту. Розподіл діяльності центрального уряду Швеції на “купівельну функцію”, за яку несе колективну відповідальність уряд, та на незалежні “виконавчі органи” призвів до порівняно широкої децентралізації діяльності центрального уряду. Ця обставина зумовила збільшення потреби у контролі зсередини шведського державного управління.

Роль центральних органів

У Швеції існує незвичайна система, згідно з якою загальну відповідальність за фінансовий менеджмент та аудит зсередини урядового сектору несе виключно організація RRV. Вона визначає основні стандарти звітності для усіх установ. Установи несуть відповідальність за виконання цих стандартів, а RRV перевіряє їхні звіти. Ще однією важливою складовою діяльності RRV у сфері управління фінансовими справами є розробка стандартів для систем контролю менеджменту в органах центрального уряду. Стандарти публікуються у посібниках та інструкціях для систем обліку організацій. RRV визначає, розвиває і видає ці стандарти. Потім RRV стежить за виконанням схвалених стандартів через свою аудиторську діяльність. Більше того, RRV забезпечує уряд своєчасною інформацією, потрібною як основа для прийняття рішень з питань економіки та бюджету. Ця установа також підтримує діяльність органів через аудит та консультивативні послуги.

Голови державних організацій мають певну свободу у пристосуванні стандартів до власних потреб управління. Деякі детальні стандарти є обов'язковими, наприклад, у випадку особливих фінансових операцій. З іншого боку, кожна установа сама окреслює стандарти управління людськими ресурсами у межах отриманих коштів. Найбільш важливі стандарти для урядових органів Швеції обговорюються нижче.

По-перше, згадані вище урядові положення дають лише дуже загальну структуру рекомендацій для усіх організацій. Установи мають відповідати певним вимогам уряду згідно з рішенням парламенту, що містяться у наступних документах:

- виклад головних обов'язків і повноважень усіх органів;
- особливі інструкції щодо обов'язків і повноважень кожної організації;
- дозвіл на витрати, який щорічно отримує кожний орган, і котрий визначає для нього наявні фонди та описує особливі завдання, які можуть змінюватись з кожним роком;
- зобов'язання для кожного органу складати щорічні звіти і надавати інформацію про свою фінансову діяльність та її результати.

По-друге, для підготовки і презентації звітів та для процедур контролю менеджменту урядовим органам надаються більш докладні й специфічні рекомендації, які публікує RRV у доповнення до основної структури.

По-третє, для дотримання викладених вище вимог кожен орган має розвивати власні процедури контролю менеджменту. До їх складу належать, наприклад, інструкції з організації роботи органу, розподіл обов'язків між окремими керівниками, вироблення щорічних звітів та планів діяльності.

Порівняння з Директивами МОВАУ

Шведські державні організації запровадили стандарти, схожі зі змістом Директивних стандартів внутрішнього контролю МОВАУ. Необхідним завданням для органів управління є узгодження існуючих правил і фондів із щорічними вимогами уряду. Серед багатьох важливих аспектів, контроль менеджменту пов'язує урядові плани та цілі діяльності органів, обсяг і напрями їх відповідальності, виконання окремих завдань з максималізацією результатів і зменшення ризику серйозних помилок та відхилень.

Перевірка та оцінка системи контролю менеджменту

Керівник урядової установи відповідає за перевірку і оцінку результатів контролю менеджменту згідно зі згаданими вище стандартами, які можна порівняти зі стандартами Директив МОВАУ (І, п. 1). Крім того, RRV як зовнішній аудитор проводить свої перевірки. Поступово зростає важливість внутрішнього аудиту, який отримує все більше ресурсів. Групи внутрішнього аудиту роблять свій внесок в якість контролю, особливо у великих установах. Згідно з рішенням уряду з 1995 р. великі і важливі організації мають запроваджувати функцію внутрішнього аудиту з певними характеристиками (див. Розділ 3, “Зміцнення внутрішнього аудиту”).

Ресурси, уміння і підготовка для запровадження систем контролю менеджменту

Для побудови і управління ефективною системою контролю менеджменту необхідна професійна підготовка персоналу, який був би здатний використовувати організаційну концепцію і оцінювати зразки для цієї цілі. RRV докладає багато зусиль, щоб розробити програми для керівників і штату на особистому й груповому рівнях. Організації ведуть пошук ефективної співпраці з експертами. Системи контролю менеджменту зосереджуються на фінансових питаннях, але зараз все більше уваги приділяється оцінці досягнутих результатів.

Більша свобода, надана державним організаціям у сфері використання фондів, разом з екстенсивною децентралізацією, підвищує вимоги до професійних умінь. У той же час, від організацій очікуються більші зусилля для досягнення задовільних результатів. Ці обставини збільшують наголос на аудиторських перевірках з боку RRV. У найближчому майбутньому найбільшу вагу для перевірок матимуть результати діяльності окремих органів.

2. Зовнішній контроль через незалежний професійний аудит

Мандат аудиту RRV

Колективні урядові рішення і повний доступ громадськості до документів, що стосуються діяльності державних органів, перешкоджають ризику, пов'язаному із прийняттям урядових рішень на певному рівні. На цьому фоні та беручи до уваги екстенсивну децентралізацію центрального уряду, зазначимо, що найбільший ризик криється у діяльності центральних органів. Аудиторський мандат RRV розповсюджується на урядові установи та на зростаочу кількість урядових компаній і функцій. У 1994 р. RRV налічувала 260 аудиторів, тобто менше одного аудитора на тисячу державних службовців.

Аудиторські перевірки RRV повністю фінансуються урядом, тому ця установа значною мірою незалежна від інших організацій. Таким чином, між RRV та органом, що перебуває під перевіркою, не існує фінансових зв'язків. У цьому відношенні RRV відрізняється від

приватних аудиторських фірм, котрі фінансово пов'язані з організацією, що перевіряється. Як автономна установа та незалежний аудитор RRV проводить перевірки без урядового втручання на грунті основних прийнятих стандартів аудиту та власного професійного кодексу.

Незалежність RRV є одним з вирішальних факторів для перевірок та важливою умовою її міжнародних зобов'язань, особливо у стосунках із іншими вищими аудиторськими установами.

Перевірки RRV включають регулярні обстеження річних звітів державних органів. RRV також вивчає перешкоди ефективному та продуктивному використанню ресурсів у державному секторі. Ця організація забезпечує парламент, уряд і установи інформацією, що сприяє прийняттю рішень для збільшення продуктивності їхньої діяльності.

Протягом останніх років характерною рисою аудиторської діяльності RRV є підтримка уряду та організацій, що перевіряються. Зусилля у даному напрямку стають більш вагомими, ніж загальні поради, пов'язані з перевіrkами. Причина цієї зміни наголосу полягає у тому, що аудит включає у себе завдання підтримки досягнення результатів всебічних заходів, вжитих для покращання управління, контролю і звітності діяльності центрального уряду. Основним завданням RRV є проведення аудиторських перевірок, але у разі потреби ще надається необхідна консультація (І, п. 80). Це підвищує вимоги до професійної діяльності аудиторів.

Переважна більшість державних організацій мають надійні системи обліку. Перехід до нового фінансового та орієнтованого на результат контролю організацій відбувається більш безболісно, ніж очікувалось. Але, незважаючи на це, були помічені недоліки у системах контролю менеджменту. Вони часто пов'язані з децентралізацією фінансових обов'язків. Постають питання, наприклад, стосовно державного постачання, фінансових операцій, часткової зайнятості службовців та ін.

Аудиторська робота

Пріоритетність деяких питань аудиту визначається шляхом аналізу можливого ризику. Це важливий процес, зумовлений потребою

ефективного використання недостатніх ресурсів. Перевірка має здійснюватися за належним зразком, тобто необхідні достатній обсяг роботи та застосування відповідних професійних принципів. Критерії важливих операцій, ризик та, звичайно, досвід відповідних аудиторів є факторами, що впливають на підхід до аудиту. RRV приділяє все більше часу удосконаленню методів оцінки підходу до аудиторської роботи.

Кожна частина аудиту ретельно планується. План аудиту визначає напрями дослідження найбільш важливих проблем, необхідні вміння для аудиторської групи, термін проведення перевірки, витрати, звітування уряду та органу, що перебуває під перевіркою.

Перевірка готується ще до відвідування організації. Через системи електронної обробки даних (ЕОД) RRV має доступ до поточних рахунків урядових організацій. Вони аналізуються, фіксуються сумнівні угоди, збирається інша доступна інформація, готується список питань для першого відвідування і т.д.

Цей системний підхід зменшує час роботи в установі. Відвідування установи використовується, аби опитати співробітників та вивчити різноманітні документи для підтвердження або заперечення даних поточних рахунків та іншої інформації. Проводиться також обстеження систем контролю менеджменту, особливо характеру їхнього використання.

Нарешті, робиться звіт про результати аудиту, котрий адресується до найнижчого рівня, на якому можливо прийняти ефективні заходи. Уряд інформується у випадку повільної реакції організації, у найбільш серйозних випадках, та в усіх справах, пов'язаних з основними принципами. Парламент часто запитує інформацію стосовно результатів перевірок RRV.

3. Контроль менеджменту у центральних агенціях уряду

Наслідки політики децентралізації

Сьогодні у діяльності центрального уряду існують різноманітні ступені свободи, наприклад, фінансування і визначення

основних завдань. Детальний розподіл ресурсів стає винятковим явищем. Завдання центральних органів, результати діяльності яких ретельно перевіряються, ґрунтуються на державних завданнях, окреслених парламентом. Децентралізація урядової діяльності проводиться з метою підвищення її результативності та наближення процесу прийняття рішень до окремого громадянина.

Раніше контроль здійснювався через перед-контроль, який реалізувався особливими відділами, що не входили до складу лінійної організації (наприклад, при перевірці можливості сплачення рахунку або можливості виплати грантів окремим одержувачам та ін.). Сьогодні системи контролю частіше вбудовані у лінійну організацію. Децентралізація повноважень використання бюджетних ресурсів пов'язана з децентралізацією системи контролю. Керівник лінійного відділу може затвердити оплату лише за наявності сертифікованого ордеру, якщо оплата стосується сфери його обов'язків та коли вона не перевищує максимальної суми, встановленої вищим службовцем. Це стосується перед-контролю та перевірочного контролю. Крім того, перевірочний контроль все більше здійснюється через зовнішній аудит, тобто незалежний огляд.

Довгий час однією із рис контролю менеджменту була перевірка інформації про рахунки організацій та виявлення і виправлення помилок. Із розвитком технології електронної обробки даних і телекомуникацій розширились системи контролю. У наш час контроль менеджменту охоплює усі сфери діяльності організації. Зараз для керівництва стає можливим безперервно перевіряти та аналізувати діяльність органу, одночасно проводячи необхідні коректуючі заходи. Як підкреслюється у передмові до Директив МОВАУ, політика децентралізації, обмежені ресурси, підвищення вимог до досягнення результатів збільшують потребу у контролі менеджменту.

Генеральний директор державної організації, який звітує відповідному міністерству, відповідає за узгоджене з законом здійснення планів парламенту і уряду, вірне використання призначених фондів, належну звітність про прийняті заходи. Аби виконати ці завдання, необхідно інкорпорувати відповідні системи контролю в організацію установи, її системи і повсякденну роботу

для розвитку управління фінансовими справами та підтримки належного контролю менеджменту. Керівники державних організацій мають розуміти структуру системи контролю менеджменту та необхідні завдання контролю (І, п. 3).

Недоліки

Згідно з цими вимогами, керівники організацій повинні поширити контроль менеджменту на діяльність структур, за які вони відповідають. Порадою у цьому плані стають періодичні зовнішні перевірки державних організацій з боку RRV та доповіді даної служби урядові з питань фінансової та адміністративної діяльності.

Нижче подається короткий огляд проблем, які не пророблялись через систему контролю менеджменту і спричинили значний ризик у діяльності державних організацій. Огляд пропонує інформацію по питаннях фінансів та обліку, подаючи картину можливого ризику у діяльності центрального уряду. Ризик може бути виправлено поширенням систем контролю згідно з детальними стандартами, наведеними у Директивах МОВАУ (І, п. 4). Варто зазначити, що багато установ провели заходи для виправлення недоліків шляхом поліпшення контролю менеджменту.

Управління дотаціями

Фонди дотацій мають використовуватися згідно з їхнім призначенням. Наприклад, субсидії для проектів регіонального розвитку, за які відповідають органи окружного управління, невірно розподіляються на фінансування витрат внутрішнього управління, діяльність окружних адміністративних установ та ін. Системи контролю не відповідають сферам технологій, регіональної політики та новим енергетичним технологіям. Вони не можуть забезпечити уникнення виплати дотацій некваліфікованим одержувачам та їх призначення на хибні цілі. Крім того, були помічені недоліки у контролі розподілу дотацій організаціями за межами центрального уряду. Децентралізація та / або передача повноважень є фактором, який ускладнює запровадження відповідних систем контролю за розпорядженням дотаціями.

На основі спостережень RRV уряд вимагав відшкодування

невірно витрачених дотацій. Це було зроблено шляхом зменшення щорічного асигнування організацій, котрі допустили подібні помилки. RRV дав поради урядові по уdosконаленню директив щодо управління дотаціями.

Управління фінансовими операціями

Децентралізація часто-густо приводить до передачі певних обов'язків і прав керувати фінансовими операціями надається персоналу, який не пристосований до роботи у цій сфері. Повноваження управління ліквідними активами, котрі можуть сягати мільйонів крон, можуть бути передані від декількох службовців до великої кількості людей з недостатньою і невідповідною кваліфікацією. Ця зміна значно збільшила ризик виплати коштів у невірному напрямку, невчасно, без формального затвердження та на хибні цілі. Це не означає того, що децентралізація ставиться під сумнів; скоріше зазначається потреба у суворому контролі менеджменту. RRV привернула увагу до цієї проблеми в аудиторських звітах у 1993 та 1994 рр., особливо в установах із сотнями регіональних і місцевих допоміжних організацій. Було помічено уdosконалення контролю, однак існує потреба у подальших заходах. RRV проробляє ці питання, не очікуючи допомоги уряду.

Конфлікт інтересів і подібні ситуації

Державний службовець може мати завдання або інтереси, які виходять за рамки роботи в організації. Децентралізація та / або передання повноважень та влади зумовлюють більший ризик конфліктів інтересів і подібних ситуацій. Одна з цих ситуацій виникає у випадку, коли під час виконання своїх обов'язків службовці перебувають під впливом діяльності іншого роду. Особливо це знаходить свій прояв в університетах і технічних інститутах, де багато людей мають різні заняття. Наприклад, працівникам університету можуть належати компанії, що мають ділові стосунки з їхнім університетом. У таких сумнівних ситуаціях службовці від імені університету можуть допомагати своїм компаніям під час конкурсу на отримання контракту. Нездатність керівництва організації застосувати при конфлікті інтересів положення Акту про управління у системі внутрішнього контролю може похитнути довір'я до

державної служби. Конфлікти інтересів та часткові підробітки все ще становлять серйозну проблему, особливо в університетах.

Під час ревізії одного з університетів у 1994 р. RRV запропонувала університету вивчити проблему та забезпечити дотримання існуючих правил. Університет призначив спеціального службовця для вивчення цього питання. Керівництво університету підготувало нові директиви для посилення ісуючих правил. Була також сформована група з метою складання пропозицій для державного рішення щодо введення більш суворих правил стосовно заняття іншого рівня в освітній сфері. Пропозиції будуть ґрунтуватися на основі проведеної RRV аудиторської перевірки.

Надійність систем ЕОД

Організації залежать від функцій обробки даних. Недосконалість в цьому зменшує надійність даних, які використовуються у фінансовому обліку. Сьогодні знання і досвід обробки даних все ще містяться лише в окремих відділах. Вимоги до цих відділів можуть вплинути на контроль за справами і продуктивність. Така ситуація може виникнути, якщо організація нездатна визначити, чи здійснюється функція обробки даних із належною уважністю і якістю. Існує ризик того, що недостатність досвіду, особливо в управлінні організації, приведе до збільшення елементарних вимог щодо функції обробки даних. Для посилення контролю менеджмент керівництво має постійно займатись оцінкою систем, програм та перевірочними процедурами за допомогою незалежних експертів з обробки даних.

Швидкі зміни у законодавстві та положеннях також зумовлюють необхідність у швидких змінах шаблонів обробки даних і систем механічного контролю. Уникнення проблем можливе через ці зміни та через перевірочні процедури перед початком обробки даних. Нездатність виконати це завдання може привести до істотних проблем, наприклад, у підсумковому фінансовому контролі. У свою чергу, результати, що ґрунтуються на невірній інформації, ведуть до помилкових рішень. Контроль менеджменту має стежити за точністю інформації, на якій ґрунтуються рішення.

Центральний уряд вклад кошти у системи обробки

електронних даних для управління збором податків та систем соціального страхування, так само як для управління приватними та урядовими фондами. Практично кожна установа використовує обробку даних у фінансовому управлінні, проектуванні результатів та ін. Однією з проблем є надання надмірно великої кількості службовців доступу до цих систем, внаслідок чого мало уваги приділяється проблемам безпеки. Наприклад, картки доступу можуть бути залишені у терміналах введення даних. Це збільшує ризик використання інформації у шкідливий спосіб або її зникнення чи спотворення. Безпека доступу до систем обробки даних є недостатньою у багатьох організаціях.

Одним з найважливіших завдань RRV є перевірка систем ЕОД у державних організаціях. RRV наглядає за недоліками систем контролю ЕОД та висуває вимоги ретельної перевірки цих систем перед їх використанням, зазначаючи необхідність захисту безпеки доступу до них.

Стратегічним і складним питанням для уряду залишається функціонування систем ЕОД. окремі установи, спираючись на власні ресурси, нездатні у короткий термін дослідити й розв'язати усі проблеми, пов'язані з цим питанням. RRV призначила спеціальну групу для зміцнення аудиту систем ЕОД в установах країни. Ця група працює разом з іншими експертами RRV. Зараз уряд має змогу вживати більш ефективних заходів у сфері ЕОД на грунті поглиблених перевірок з боку RRV.

Контроль справ, що впливають на декілька організацій / установ

На практиці було виявлено складність контролю питань, які обробляються декількома причетними до цього організаціями. Пояснення полягає у невизначеності меж повноважень відповідних організацій. Така ситуація може спричинити шкідливі фінансові наслідки для центрального уряду. Наприклад, компанія, котра сплатила забагато коштів як податок на додану вартість, може отримати відшкодування з боку податкових організацій, навіть якщо вона заборгувала іншим установам центрального уряду. Проблема невиплати боргів може вирішуватись при наявності дієвого

контролю менеджменту і за відсутності нових законодавчих заходів.

Запровадження контролю особливо важливо при закритті або реконструкції центральних установ. Внаслідок незвичайності цієї ситуації існує ризик того, що організація не матиме належного режиму діяльності, наприклад, при продажу активів. В одному з випадків їх продажем займалася закупівельна служба організації. Трансформація від покупця до менш досвідченого продавця створила ситуацію, за якої угоди по продажу піддали організацію суттєвій небезпеці. До цього ж, невірний режим інвентаризації спричинив помилки в обліку отриманих прибутків.

Спираючись на спостереження RRV, уряд поставив умовою діяльності шведської Митної служби більш швидку передачу до податкових органів справ, при яких не виконуються вимоги платежів від компаній, наприклад, для податку на додану вартість імпортних товарів. Тільки ці органи можуть визначити різноманітні види платежів між держаними і приватними організаціями. Уряд отримав значні прибутки, дозволивши податковим органам включатися у процес на початковій стадії та враховувати урядові вимоги при запитах компаній щодо податкових відшкодувань.

Постачання

Слабкість систем організацій стосовно постачання товарів і послуг складає серйозну проблему. Багато зусиль докладається для уdosконалення згаданих процедур, однак це не дозволяє поки що уникнути усіх труднощів. У 4 розділі наведений детальний звіт по процесу постачання і встановлення відповідного контролю менеджменту, також виділяються основні вразливі місця процесу постачання. Різноманітні контрольні процедури у цій сфері пов'язані також зі стандартами Директив МОВАУ (І, п. 4).

Зараз у Швеції існують більш сувері та всеосяжні правила для державного постачання, які відповідають діючим правилам Європейського союзу. Більш вимогливі санкції означають, окрім усього, можливість відшкодування збитків при невірному виконані замовлення. Нові умови збільшують вимоги до RRV та до керівництва організацій по анулюванню постачання, яке не узгоджується з діючими правилами.

Змінення внутрішнього аудиту

Зазначені вище проблеми були викладені у звітах до установ, що перебували під перевіркою. Деякі організації вжили необхідні заходи. З іншого боку, RRV звертала увагу на схожі проблеми протягом декількох років. У 1994 р. це призвело до урядового рішення надати RRV повноваження розглянути необхідність заходів по поліпшенню контролю менеджменту у державних організаціях. Я був відповідальним за хід цього дослідження, яке проводилося з травня по грудень 1994 р. У результаті були вироблені положення уряду, що вимагають від великих установ або від їхніх груп запровадження внутрішнього аудиту, який повинен відповідати певним вимогам (І, пп. 74, 78, 84 та 85):

- внутрішній аудит має перевіряти системи, режими та організацію контролю в установі та в її бухгалтерській справі;
- ради установ, а у деяких випадках генеральні директори повинні затверджувати щорічний аудиторський план;
- план повинен ґрунтуватися на аналізі внутрішнього аудиту тих сфер діяльності, в яких існує найбільша вірогідність виникнення істотних помилок;
- затвердження плану має відбуватися після консультацій, проведених з RRV;
- внутрішній аудит повинен здійснюватися згідно з загальноприйнятими професійними стандартами;
- внутрішні аудитори мають доповідати про свої спостереження раду установи, а за умови її відсутності – генерального директора.

Уряд буде зобов'язувати установи працювати з більшою увагою до контролю та безпеки. Це положення ні в якому разі не замінить контролю менеджменту.

4. Аспекти контролю менеджменту у сфері постачання

RRV вважає, що досвід Швеції, особливо у сфері постачання, може застосовуватися в інших країнах, незважаючи на розбіжності у

законодавстві. Особливо RRV концентрує увагу на забезпеченні організацій консультативними послугами. Ця сфера ілюструє збільшення залежності установ від технологічно складного середовища. Дане середовище має управлятись і використовуватись у найкращий спосіб, зокрема через професійне забезпечення експертних послуг, які можуть час від часу ставати в нагоді у діяльності установ. У небагатьох випадках процедура постачання та пов'язані з нею проблеми стосуються товарів і послуг. Однак досвід виявив більшу складність управління забезпеченням послуг для державних організацій.

Як зовнішній аудитор RRV відіграє значну роль у перевірочному контролі діяльності уряду. Крім того, свідчить приклад, дляожної організації важливе серйозне ставлення до перевірочного контролю як до частини контролю менеджменту.

Постачання у цифрах

Наприкінці 80-х рр. загальне постачання урядових установ, державних корпорацій і державних підприємств коштувало близько 100 мільярдів крон, більш ніж 50% споживання та інвестицій у цьому секторі.

Уряд розробляє для організацій основні вимоги стосовно рентабельності, що є важливим питанням у сфері постачання товарів та послуг. Увага, яка приділяється організаціями до цієї сфери, має коріння у досвіді дискримінації на державному та міжнародному рівнях. За підрахунками Європейської Комісії в кін. 80-х рр., в результаті протекціоністських заходів, громадяни країн-учасниць переплачували щорічно близько 40 мільярдів євро для державного постачання у своїх країнах. У дослідженні шведського уряду, проведенному на початку 90-х рр., визначається потенціал для підвищення ефективності (10-15%), який має реалізуватись через збільшення конкуренції у сфері постачання.

Конкуренція стосується ринкових принципів, і вона відіграє головну роль у діяльності уряду. Усі фінансові питання мають вирішуватись у рамках існуючих правил Закону про державні закупки, на основі розроблених принципів та без зайвих зволікань.

Поведінка на ринку постачання

Послуги ринку збільшують вимоги до кваліфікації державних службовців, відповідальних за закупки та постачання. Постачальники пропонують такі товари і послуги, як навчання і тренування, у поєднанні з комп'ютерною технікою та її установкою. Зростає спектр послуг, які пропонуються консультантами, рекламними агенціями, бухгалтерськими фірмами. Але якість послуг відрізняється, і це створює цінові тенденції, котрі важко простежувати і аналізувати.

Складність товарів і послуг створює для організацій необхідність приділити велику увагу вивченю і аналізу пропозицій ринку та його постачальників, виявлення масштабів самостійної роботи організації, та до вибору між альтернативами. Пропозиції постачальників, окрім перевірки їхньої конкурентоспроможності, мають пройти через критичне обстеження. У той же час важливо усвідомити ефект співробітництва між замовниками та постачальниками. Інтегровані стосунки між ними іноді допомагають розвитку досвіду у визначені необхідної продукції. Крім того, децентралізована діяльність організацій збільшує вимоги до менеджменту вивчення сфери постачання.

Значним елементом контролю менеджменту в організаціях є вжиття заходів для задовільного функціонування процесу забезпечення. Це означає, що кожний орган повинен надавати керівникам та іншим відповідальним особам інформацію та поради про необхідний спосіб здійснення цього постачання, інформацію по роз'ясненню положень Закону про державні закупки, які мають застосуватися на практиці. Керівництво організацій також повинно забезпечити виконання положень цього Закону.

Поступовий метод у замовленні консультаційних послуг

У Секції 1, на основі прикладів використання допомоги консультантів у діяльності організацій, з точки зору контролю описується державне постачання та його фази. Варто зазначити, що організації мають використовувати консультантів як спеціалістів при вирішенні тимчасових проблем. Наведений приклад може

розглядається на фоні росту пропорції послуг у загальному державному постачанні Швеції, які складають більше 50 % у цій сфері, та на фоні відносної складності контролю менеджменту у забезпеченні консультаційної допомоги.

Контроль менеджменту включає до себе основний контроль за постачанням та особливий контроль різних фаз цього процесу, починаючи з потреби перевірки і оцінки витрат на консультаційні послуги. Наведена програма контролю не висвітлює усіх аспектів, але вона ґрунтується на найбільш важливих факторах, на які треба звертати увагу при контролі надання консультаційних послуг.

Нижче подається огляд досвіду постачання державних організацій. Аудитори RRV розпочинають свої перевірки з розгляду питань постачання у контексті загальної системи контролю організацій. У залежності від кожного окремого випадку RRV перевіряє нагляд організації за власними системами контролю та їхньою діяльністю, або функціонування окремих частин контролю за процесом постачання. Програма узгоджена зі стандартами Директив МОВАУ (I, п. 4).

Секція 1. Контроль менеджменту і замовлення консультацій

Цей контроль має здійснюватись кваліфікованим персоналом, уповноваженим керівництвом організації.

Основний контроль

Плани, бюджети та ін.

Одними з головних інструментів для постачання є бюджет і планування. Ресурси, призначені для виплати заробітної платні та для розрахунку за товари й послуги, розподіляються через структуру щорічного бюджету. Ресурси мають розподілятися для продуктивної діяльності організацій. Підрозділи самі повинні слідкувати за використанням виділених ресурсів. Постачання має здійснюватись у економічно віправданий спосіб.

У сфері використання ресурсів для постачання, у планах, бюджеті та інших важливих документах потрібні певні обмеження. Рішення має прийматись щодо необхідності замовлення послуг, а контракти, підписані керівником підрозділу від імені організації, не

повинні перевищувати певної обмеженої суми. Уряд надає організаціям право встановлювати ці обмеження. Відповіальність за суми, що перевищують обмежену вартість, бере на себе безпосередній начальник керівника підрозділу. Граничні ціни також існують для спрощеного та менш формального постачання. Організації мають використовувати спільні угоди по закупках, а комп'ютери та інше обладнання по обробці даних мають централізовано постачатись у саму організацію для уникнення проблем, пов'язаних із встановленням та обслуговуванням комп'ютерних систем.

Один службовець не повинен відповідати за декілька ключових функцій у процесі постачання (І, п. 4). Складання тендерних документів, відкриття тендерів, оцінка пропозицій, складання контрактів, оплати та облік є такими ключовими функціями. Крім того, окремі фази процесу постачання мають узгоджуватися протягом року.

Контроль та оцінка витрат на консультантів

Найнятий організацією консультант не повинен сам повністю виконувати завдання. Організація має виділити кошти для контролю результатів роботи консультанта.

Перевірка і оцінка роботи консультантів повинна зосереджуватися на найбільш важливих аспектах. Необхідним є ведення журналу із зазначенням імені консультанта, мети завдання, часу його практичного виконання у порівнянні з часом у контракті, з оцінкою результатів та погодинною оплатою послуг консультанта. У плануванні діяльності важливим моментом є оцінка витрат, пов'язаних із замовленням консультаційних послуг.

Питання кваліфікації та досвіду

Завданням керівництва організації є забезпечення досвідченого та кваліфікованого персоналу (І, пп. 28-31). Одним із важливих моментів цього завдання є мотивація персоналу. Система контролю менеджменту має слідкувати за відповідністю наявного досвіду і кваліфікації персоналу реаліям сьогодення. Вона також повинна брати активну участь у розробці діяльності організації для збільшення її продуктивності. У зв'язку з прийняттям у 1995 р. Закону про державні закупки, який має виконуватися на професійному рівні, низка організацій відчуває потребу у залученні спеціалістів із відповідними вміннями та досвідом. Закон про державні закупки, більш деталізований, ніж попередні правила, передбачає санкції за невідповідне постачання. За таких умов відбуваються зміни у сфері постачання, включаючи збільшення потреби у системах контролю.

Окрім усього, система контролю менеджменту має

визначити стратегію керівництва організації для розподілу персоналу з необхідними вміннями та досвідом для підбору кадрів і роботи з ними. окрім навчання та підготовки, завдяки професійним порадам стосовно службових обов'язків та нових завдань, через програми обміну між установами зі схожими типами діяльності, відбувається подальший професійний розвиток персоналу. Можливість використати поглиблений досвід є показником оцінки набутих вмінь.

Документація

Процес постачання має бути добре задокументований (І, п. 4 та 43-47). У свою чергу, для перевірки функціонування систем контролю необхідні задовільні процедури постачання. Документація, доступна для огляду, має охоплювати усі фази процесу постачання, які виникають у програмі контролю.

Особливий контроль окремих частин процесу постачання Рішення про замовлення

Перед прийняттям цього рішення необхідно ретельно розглянути його альтернативи. Наприклад, може існувати можливість вирішити проблему шляхом змін у розподілі внутрішніх ресурсів. Організація повинна усвідомлювати, що запрошення консультантів для збереження ресурсів пов'язано з досить великими витратами. Необхідно встановити контроль за діяльністю консультанта, тому що в іншому випадку він матиме менше можливостей для належного виконання своїх завдань.

Вибір форми замовлення

Часто під час замовлення консультаційних послуг представникам організації важко чітко пояснити бажаний характер даних послуг. Це збільшує потребу у розробці та документації тендерного процесу, із залученням постачальників послуг до переговорів. У випадках, які не потребують великих витрат, у ситуації необхідності прийняття термінових рішень, замовлення послуг має здійснюватись згідно зі спрощеною процедурою, котра визначена Законом про державні закупки.

Документація для постачальників стосовно замовлених послуг

Документація має бути якомога чіткіша й повніша. Вона повинна визначати обсяг роботи, комерційні та адміністративні умови. Якщо важко чітко та повністю визначити характер завдання, його необхідно здійснити через декілька стадій.

Оголошення конкурсу

Організація має використовувати можливості конкуренції серед

товарів та послуг, які є об'єктом замовлення. Ставлення до потенційних постачальників послуг повинно бути об'єктивним. Необхідно запросити усіх можливих постачальників для розгляду характеру завдання та існуючої конкуренції.

Розгляд пропозицій та учасників конкурсу і вибір консультанта

Розгляд має спиратись на тендерні документи, пропозиції консультантів та на обставини, які можуть спричинити переговори з учасниками конкурсу. Під час вибору треба враховувати ціну замовлених послуг та інші важливі критерії. Необхідно є також повага до усіх консультантів, залучених до цієї процедури. Перед прийняттям пропозицій важливо перевірити здатність кандидата виконати завдання, регулярність сплати податків постачальниками послуг та ін. Причини вибору мають бути зафіксовані у тендерному документі.

Договір та його умови

Умови договору повинні регулювати усі важливі питання між організацією та консультативною компанією. Це зменшує можливість виникнення непорозумінь стосовно умов договору. Умови договору мають узгоджуватися з тендерними документами і оцінкою замовлення.

Звітування клієнту

Механізми поточного та заключного звітування з боку консультанта, його письмова чи усна форма визначаються у тексті договору.

Оплата

Оплата послуг консультанта здійснюється після подання ним заключного звіту, якщо не існують інші умови, зазначені у договорі. Уповноважений представник організації затверджує суму оплати лише за виконання консультантом завдань, визначених у договорі. Сума оплати може бути затверджена, якщо вона узгоджується з рахунками, дозволеними до оплати та підтверджена іншим службовцем (І, п. 4). Оплата відносно великих сум може потребувати подвійного дозволу.

Бухгалтерський облік

Процедура постачання фіксується згідно з основними стандартами обліку. Іншими словами, облік має бути поточним, повним, точним, порівняльним та таким, що відповідає певним цілям (І, п. 4).

Слабкі сторони при замовленні послуг консультантів

Під час планування і складання бюджету організації не приділяють великої уваги питанням економічної виправданості використання послуг консультантів та інших типів замовлення. Для багатьох організацій, незважаючи на суттєві витрати на ці послуги, запрошення консультантів є незапланованим рішенням. Рідко робляться висновки на грунті досвіду використання консультантів на замовлення, що не дозволяє повніше оцінити системи та режим постачання.

У сфері платежів та обліку існує процедура для регульованого та детального фінансового контролю. Однак аналіз рахунків часом виявляє значні відхилення від очікуваних результатів. Це іноді свідчить про необхідність посилення контролю менеджменту. Інколи існують родинні та інші непрофесійні зв'язки між замовником та запрошеним консультантом; прояви дискримінації певних компаній або регіонів можуть бути пов'язані з цінними подарунками, адресованими замовникові. Важливим завданням контролю менеджменту є боротьба з подібними типами корупції.

Забезпечення порядку у документації установи є додатковим завданням системи контролю менеджменту. При наявності недоліків у веденні документації ускладнюється зворотній потік інформації. Це серйозне питання, зважаючи на заміну попереднього Закону про державні закупки новим законом, що базується на відмінних правилах Європейського Союзу стосовно державного постачання. Необхідно викрити та позбавитися порушень цих правил. У разі невиконання нового закону суд може зупинити процес постачання або примусити замовника відшкодувати збитки.

Контроль менеджменту не забезпечує потрібні зараз вміння у сфері постачання. Навчання та підготовчі програми для нової системи положень були незадовільними і були введені досить пізно.

У ролі зовнішнього аудитора RRV очікує систематичного та аналітичного здійснення контролю менеджменту в якості перевірочного контролю (І, пп. 76 та 77). Зараз важливо починати діяльність з обґрунтованого припущення ризику, пов'язаного з процесом постачання. Припущення треба перевірити через

порівняння та оцінку процедур в окремих фазах процесу постачання. Цей тип перевірочного контролю ілюструється у наступному розділі.

Перевірочний контроль при використанні послуг консультанта

По-перше, потрібно визначити відділи організації з підвищеним ризиком по трьох категоріях: купівельна структура, купівельна вразливість та організація.

- *Купівельна структура*: великі закупки, довгострокові договори з постачальником, стратегічно важливі закупки, закупки з проблемним результатом.
- *Купівельна вразливість*: складні для перевірки рахунки, велика кількість рахунків, декілька різноманітних типів цін, велика кількість постачальників, зміна зразків, передача обов'язків, спеціалізована діяльність, трансферти у бухгалтерській справі.
- *Організація*: залежна від електронної обробки купівельних даних діяльність, замовлення дорогих консультативних послуг в доповнення до роботи основного персоналу, зневага до фінансових або адміністративних вмінь, зміни у фінансових системах, котрі привели до виникнення проблем, реорганізація, ротація керівників, вакансії керівних посад або зміни в організації, що створили нові умови діяльності.

По-друге, необхідно проконтролювати відділи з найбільшим ризиком діяльності – перевірити узгодженість стратегічних закупок з придатним планом діяльності, перевірити важливість комерційних планів, оцінити якість фінансового контролю та правильність звітування про постачання.

По-третє, перевірка відповідей на запитання. При застосуванні цих перевірок корисно розглянути десять етапів процесу постачання:

- тендерні документи;
- запрошення до тендеру;
- оцінка / переговори;

- податковий контроль;
- договір / замовлення;
- контроль постачання;
- обробка рахунків;
- оплата;
- облік;
- звітування та ін.

По-четверте, результати спостережень перевірочного контролю мають вести до формування задовільних стандартів державного забезпечення.

Висновки

Протягом кількох років RRV виявила труднощі у задоволенні вимог ринкових принципів щодо діяльності організацій та застосування принципів конкуренції й об'єктивності у процесі державного постачання. Шляхом запровадження і виконання професійного контролю менеджменту існує можливість удосконалити сферу державного постачання.

¹ Як директор шведської Державної аудиторської служби, автор відповідає за аудит усіх урядових організацій у межах сфери Міністерства фінансів. Служба державного боргу, шведська Митна служба та Управління державних податків – деякі з найважливіших установ у цій сфері. Автор обіймав посади у сфері фінансів і управління від імені Міністерства фінансів, Міністерства здоров'я та соціальних справ й Міністерства праці. Його недавня доповідь уряду з приводу роботи комісії, яку він очолював у 1994 р., розглядає потребу поліпшення контролю менеджменту у центральних органах.

КОНТРОЛЬ МЕНЕДЖМЕНТУ: ПЕРСПЕКТИВА ВИЩОГО КЕРІВНИКА

Г.М.Кірбі¹

Короткий виклад

Цей матеріал розглядає виконання вищим керівником двох різних функцій у двох різних організаціях, які не контролювалися належним чином. Шляхом наведення прикладів демонструється можливість створення умов для надійного контролю, механізм визначення факторів, що сприяють цьому процесові, таких як виправлення підходу до адміністративної або господарської діяльності.

Виправлення недоліків контролю організації може потребувати значних витрат та зусиль з боку керівництва, але віддача від цього інвестування є високою – збільшення ефективності програми і точність прийняття рішень, продуктивне використання ресурсів, довіра до організації та гордість її службовців.

Деякі види контролю менеджменту мають адміністративний характер і стосуються питань захисту і управління такими ресурсами, як персонал, інформація, майно та фінансові активи. Інші види більш операційні та пов'язані зі здійсненням програми, потребами у виробах та послугах, їх доставкою. Як свідчать приклади, внаслідок неоднорідності організацій виникають потреби у різних формах контролю менеджменту.

Обов'язком найвищих керівників є визначення інформації, яку вони потребують для контролю підприємства та розвитку всебічного контролю менеджменту. До цього залучаються організація по внутрішньому аудиту та система оглядів керівництва. Подібна практика ілюструється наведеними прикладами.

Менеджмент – складна справа, але її наслідки можуть бути приємними. Перебування на вищій посаді в організації із відпрацьованою схемою діяльності, що визнається усіма як ефективна, зі збалансованим використанням ресурсів, приносить велике задоволення.

1. Вступ

Цей матеріал розглядає контроль менеджменту з точки зору старшого керівника. На двох прикладах з досвіду автора буде проаналізовано причини необхідності врахування всією організацією потреб контролю найвищими керівниками. Приклади ілюструють досвід контролера організації міжнародної допомоги та головного виконавчого директора агенції по нерухомості.

Увага концентрується на потребі систем контролю менеджменту в уряді, однак ті ж самі потреби та принципи існують у державних корпораціях і приватному секторі. Управління потребує перевірки діяльності та аналізу її результатів для застосування на практиці принципів вірного керівництва, як це рекомендовано у *Директивах стандартів внутрішнього контролю МОВАУ* (І, п. 72).

2. Інформація керівництва і контроль менеджменту

В установах із відпрацьованою організацією найвищі керівники можуть бути впевнені, що процедури та процеси, необхідні для вірного управління ресурсами (фінансовими, людськими, матеріальними, та інформаційними, нерухомістю) дають ефективний результат. Контроль ресурсів включає внутрішній аудит та нагляд з боку керівництва, що дозволяють упевнитись у вірності функціонування організації або намітити корегуючи заходи. Таким чином, керівники можуть займатись стратегічним та оперативним плануванням і виконанням завдань організації.

Управління діяльністю потребує інформації, зібраної всередині організації та за її межами. Частина цієї інформації стосується використання ресурсів, інша частина - таких питань, як постачання товарів та послуг або змін у потребах "клієнтів". Інформація управління є складовою контролю менеджменту, однак не усі типи контролю її потребують.

У деяких організаціях внаслідок неефективного управління ресурси піддаються небезпеці виникнення невіправданих витрат, привласнення або крадіжки. У таких випадках необхідні значні зусилля з боку вищих керівників та інших службовців, аби відправити недоліки, а це відволікає увагу та енергію, необхідну для роботи

організацій. Потенційні здобутки від ефективного використання ресурсів зумовлюють необхідність коректуючих заходів.

3. Потреби контролю вищих керівників

Хоча всі системи контролю менеджменту характеризуються такими спільними елементами, як контроль фінансів, персоналу та інвентарю, кожне підприємство має особливі вимоги стосовно стану, часу, операційного середовища та пріоритетів. Ці особливості визначають деякі потреби контролю вищих керівників. Якщо ці керівники працюють у приватному або державному секторі, мета і плани їхніх підприємств відзеркалюють відповідне середовище разом з урахуванням визначених пріоритетів та наявних ресурсів. Більше того, вищий керівник управляє діяльністю інших керівників. Для здійснення цього управління головний адміністратор повинен мати надійну та своєчасну інформацію, яка стосується не тільки фінансів, але й вирішальних у цей час факторів для благополуччя підприємства (І, п. 32).

Так, президент вугільної шахти, міністр сільського господарства, голова аерокосмічної компанії та завідуючий великим магазином відповідають за діяльність очолюваних ними підприємств, але необхідна для керівництва інформація є різною внаслідок особливого характеру кожного підприємства. Крім того, вона з часом змінюється. Магазину потрібна інформація про продаж, товари, водночас міністр потребує відомостей з парламентських питань, підготовки документів та з такої пріоритетної сфери, як запровадження програми субсидій у сільському господарстві.

Важливість потреб найвищих керівників та їхній змінюваний характер зумовлюють організацію систем контролю менеджменту з верхівки у повторювальний спосіб. Необхідно визначити поточні та імовірні потреби найвищих керівників, зрозуміти засоби збирання необхідної інформації та включити цей процес для його використання. Це допоможе втілювати у життя рішення керівництва.

З технічної точки зору також важливо на початковій стадії під час впровадження контролю та інформаційних систем визначити потреби вищих керівників. Сучасні комп'ютерні системи дуже потужні, вони можуть обробляти та представляти багато типів

інформації з однієї бази даних. Але ці системи залежать від точних визначень даних та їхнього кодування у базі даних. Встановлення кодованого блокування ускладнює поповнення системи новою інформацією.

Через значне навантаження на вищих керівників вони часто не мають часу доглядати за простими елементами системи контролю менеджменту. Часто-густо вони “керують за винятком”, тобто залишають за іншими працівниками моніторинг та контроль повсякденної роботи та управління підприємством, а самі підключаються до цієї діяльності за необхідністю. Поняття “необхідності” може розглядатись різними особами по-різному – хтось бажатиме раніше прилучитися до виправлення відхилень від планів та рішення проблем, що виникають.

Більшість найвищих керівників точно знають, яку інформацію вони потребують для розгляду. Ці вимоги змінюються, тому що вони стосуються вразливих сторін підприємства у певний відрізок часу або залежить від сьогоднішніх пріоритетів.

Системи контролю, запроваджені двома різними менеджерами в одній сфері, можуть бути зовсім різними, але однаково ефективними. Стиль управління не повинен бути однаковим, лише його принципи мають бути однорідними. Ця теза чітко окреслюється у Директивах МОВАУ.

4. Приклад 1: Канадська агенція міжнародного розвитку

Головним органом канадського уряду у справі планування та надання зарубіжної допомоги є Канадська агенція міжнародного розвитку (КАМР). У 1982 р., коли я почав працювати в Агенції, вона діяла у 80 країнах, маючи представників у радах директорів усіх банків регіонального розвитку та отримуючи підтримку близько 15 агенцій двостороннього розвитку та близько 400 неурядових організацій, таких як Червоний хрест та ін. У той час річний бюджет КАМР складав близько 2,4 млрд. канадських доларів. 1200 службовців працювали в Оттаві, 400 – за кордоном. Програма Агенції була поділена на чотири частини:

- двостороння програма з бюджетом у 1,2 млрд. канадських

доларів та з 1200 проектами у 60 країнах;

- багатостороння програма із загальним бюджетом у 800 млн. канадських доларів, із програмою швидкої допомоги (20 млн.), із внесками до 15 агенцій по допомозі (250 млн.) та до банків міжнародного розвитку (350 млн.), із програмою харчової допомоги (120 млн.) та іншою, менш масштабною діяльністю за рахунок решти бюджету;
- спеціальні програми з бюджетом у 120 млн. канадських доларів для підтримки 400 великих та малих неурядових організацій, що займались розвитком співпраці між Канадою та країнами “третього світу” та надавали допомогу іншого характеру, котра не підпадала під інші дві програми;
- адміністративна програма з бюджетом у 150 млн. канадських доларів для виплати заробітної плати службовцям та покриття інших адміністративних витрат, пов’язаних з виконанням програми по допомозі.

З 1982 по 1986 рр. я був віце-президентом та контролером КАМР. Я очолював фінансовий та інформаційний відділи зі службовим персоналом у 245 чоловік, відповідаючи також за адміністративну підтримку внутрішнього аудиту. Як контролер я очолив комітет по контрактах, котрий укладав щорічно угод на суму 260 млн. канадських доларів, брав участь у роботі комітету по внутрішньому аудиту та займався контактами з центральними органами, які відповідали за політику управління міністерств. Також я відповідав за зв’язки із Генеральним аудитором Канади.

Потреби моого контролю менеджменту були визначені моїми функціями та пріоритетами, окресленими президентом Агенції. Крім того, як голова інформаційного відділу я відповідав за задоволення потреб керівників Агенції у контролі та інформації.

Напередодні моого вступу в Агенцію вибухнули декілька скандалів з приводу звинувачення у шахрайстві. Генеральний аудитор країни провів всебічну перевірку і залишився незадоволеним станом контролю ресурсів та діяльністю Агенції; щорічні витрати були оцінені як випадкові та непродуктивні; була визначена і підготовлена до розробки головна інтегрована інформаційна система. Більше того, недоброї слави нажили фінансисти Агенції, яких вважали

безвідповідальними та ненадійними. Парламент також піддав сумніву чесність укладання контрактів.

У той же час я мав досвід управління, але зовсім не зناється на проблемах розвитку “третього світу”. Я не відповідав за програму розвитку, але потреба у системах контролю менеджменту у цій сфері була очевидна, тому що ситуація могла взагалі вийти з-під контролю. Тому моїм першим кроком було впровадження того, що я називав “аналізом вразливості” (I, п. 32). Це був огляд тих операцій Агенції, які за своїм характером мали великий відсоток ризику. Розглядалася не лише можливість зайніших та невірних витрат як результат випадкової або навмисної дії; аналіз вразливості також визначив моменти, котрі були потенційно небезпечні для держави. Державні службовці знайомі з цими сферами – із діяльністю, в якій помилки або незаконні дії спричиняють не втрату ресурсів, а урядові ускладнення. Прикладом цьому є розподіл житлового фонду. Розподіл обмеженого житлового фонду на підставі фаворитизму не призводить до державних втрат, але підриває довіру суспільства до уряду країни.

Перед аналізом декількох систем контролю небезпечних моментів діяльності важливо зазначити, що в удосконаленні контролю менеджменту мені допомогла підтримка президента та старшого віцепрезидента Агенції (I, п. 25). Більше того, увесь персонал був занепокоєний несхвальним відгуком Генерального аудитора; також у найближчі три роки очікувалось проведення перевірочного аудиту (I, п. 80). Персонал Агенції очікував отримати більш схвальну оцінку наступного разу (I, п. 26). Довіра канадського суспільства до своєї агенції закордонного розвитку була підірвана, і бажання розглядати КАМР як розпорядника великої частки податкових коштів ставилось під сумнів. Якщо б КАМР не покращила свою систему управління, її діяльність могла бути припинена.

Фактор суспільної довіри важливий для будь-якої організації, приватної чи державної. Надійний контроль менеджменту може бути для суспільства непомітним, але поганий контроль призводить до втрати довіри до організації (I, п. 19).

Управління проектом та захист активів проекту

Виконання двосторонньої програми було одним із найбільш вразливих місць. Як вже зазначалось, існувало 1200 двосторонніх проектів у 60 країнах. Ці країни є одними з найбільш корумпованих у світі, і КАМР щорічно витрачала на них 1,2 млрд. канадських доларів. Проекти передбачали фонди для виплати заробітної плати місцевому персоналу, постачання матеріалів для будівництва, управління та нагляду, включаючи транспортні засоби та обладнання.

Я зустрівся з віце-президентами - з усіма та кожним окремо - і запропонував їм свою допомогу, переконуючи їх у тому, що відсутність адекватної системи контролю наражає на небезпеку не лише цю програму, але й Агенцію в цілому (І, п. 25).

За їхньою підтримкою я призначив одного із своїх старших працівників та декількох асистентів у кожний чотирьох філіалів. Ці люди отримали завдання ознайомитися на місці з країною, з проектами філіалу та службовим персоналом. Більше того, вони, або кваліфікований молодший працівник (І, п. 31) мали щорічно відвідувати місцеві відділення у різних країнах для аналізу звітів, процедур і управління усіма великими проектами (І, пп. 34 та 58). Після кожного візиту складалися копії доповіді для мене, голови місцевого відділення та віце-президента філіалу (І, п. 59). Доповіді про вжиті заходи для вирішення проблем, виявлених в результаті візитів мали надсилятися до головного управління, після того перевірялося виконання цих заходів.

Потреба у подібних перевірках може бути виведена з Директив МОВАУ, але необхідно наголосити на їх важливості. Офіційний звіт Генерального аудитора спонукав до посилення контролю менеджменту, у той час як звіти внутрішніх аудиторів і перевірки могли забезпечити швидке та ефективне виправлення помилок у контролі менеджменту.

Протягом цих візитів я та мій персонал підтримували дуже тісний контакт із внутрішніми аудиторами, які запрошувались у випадку існування небезпеки незаконної діяльності (І, п. 78).

Після моїх зустрічей з керівниками двосторонніх програм ми ввели спеціальний курс фінансового управління для

адміністративних службовців, зайнятих у проектах. Це було зроблено для захисту проектів від невірного управління та для належного використання і захисту наявних ресурсів. Інакше кажучи, ми підготували керівників проектів для запровадження власних систем контролю менеджменту (І, пп. 58 та 72). Більше того, за згодою відділу по людських ресурсах, мій персонал був залучений до підбору службовців, обов'язки яких включали у себе управління ресурсами (І, п. 31). Коли ці заходи були приведені у дію, мій персонал мав змогу перевіряти здійснення і контроль програми.

Представники внутрішнього аудиту, які мали великий щорічний план перевірок, звітували безпосередньо президентові (І, п. 54). Хоча розподіл обов'язків головним чином стосується зменшення ризику по ключових напрямках діяльності, він також є важливим у системі контролю. Незалежний та об'єктивний нагляд за системою контролю потрібний голові організації (І, пп. 13-15 та 78), так само як упевненість у тому, що найвищі посадові особи виконують свої обов'язки, включаючи обов'язки контролю. Досягненню цього сприяє діяльність організації у сфері внутрішнього аудиту, незалежність та об'єктивність якої, однак, не буде впливати на плідну співпрацю між внутрішнім аудитом та персоналом організації.

Зважаючи на низку філій КАМР у 60 країнах, службовці, котрі здійснюють внутрішні перевірки, могли відвідувати кожну країну лише раз у п'ять років. Наша тісна співпраця дозволила планувати додаткові візити в разі необхідності (І, п. 74). Включення аудиторів у зміцнення управління проектами пішло далі, коли ми набули досвіду перевірки підозрюваної злочинної діяльності. Для внутрішніх аудиторів ми організували спеціальні курси по виявленню протизаконної діяльності та, крім того, в окремих випадках, почали залучати підготовлених судових аудиторів.

Нашою метою було не лише виявлення, але й запобігання протизаконній діяльності. Разом зі зростанням ризику бути викритими, протизаконні заходи дивовижно швидко починають зникати [І, п. 60(3)].

Управління річними витратами

Канадський уряд повідомив про те, що бюджет іноземної допомоги має складати 0,5 % від ВНП. Під час моого перебування в Агенції канадська економіка помітно зростала, і кожного року за рахунок цього зростав наш бюджет. Коли економічний приріст був вище очікуваного, ми могли отримати раптові надходження у середині року. Для контролера та його персоналу одержання додаткових коштів є неоднозначним явищем.

Ще одним ускладнюючим фактором була невпевненість у плануванні проектів. Щорічно визначався бюджет для кожного з 1200 проектів і витрати стосувались головних засад проектів – розроблених процедур контролю менеджменту у кожній організації (І, п. 32). Складність полягала у тому, що з певних причин часом не виконувався графік робіт, і кошти залишалися невитраченими. На початку року неможливо було визначити проекти, які відставатимуть від графіка, але на основі досвіду можливо було припустити таку вірогідність відставання. Таким чином, на початку року ми знали про те, що значна частина фондів наприкінці року залишиться невитраченою. У канадському уряді, за деякими винятками, закривається доступ до невитрачених на кінець року фондів.

Нашим першим завданням було визначення, спираючись на власний досвід роботи, кількості коштів, які залишаються невитраченими. Аналіз практики дав цифру від 8 % до 12 %, однак тільки 8 % складали на той час 96 млн. канадських доларів!

Першим кроком до вирішення цієї проблеми була необхідність переконати персонал у тому, що перерозподіл 8% бюджету зробить можливим здійснення додаткових проектів вартістю в еквіваленті цих 8%. Разом з тим ми отримали від центральних органів необхідні повноваження для створення нових проектів (І, п. 68).

Потім, на основі досвіду, ми визначили типовий зразок витрат для типового фінансового року. Це було зроблено шляхом аналізу даних трьох попередніх років і виведення середнього показника. Результат зображений на діаграмі 1.

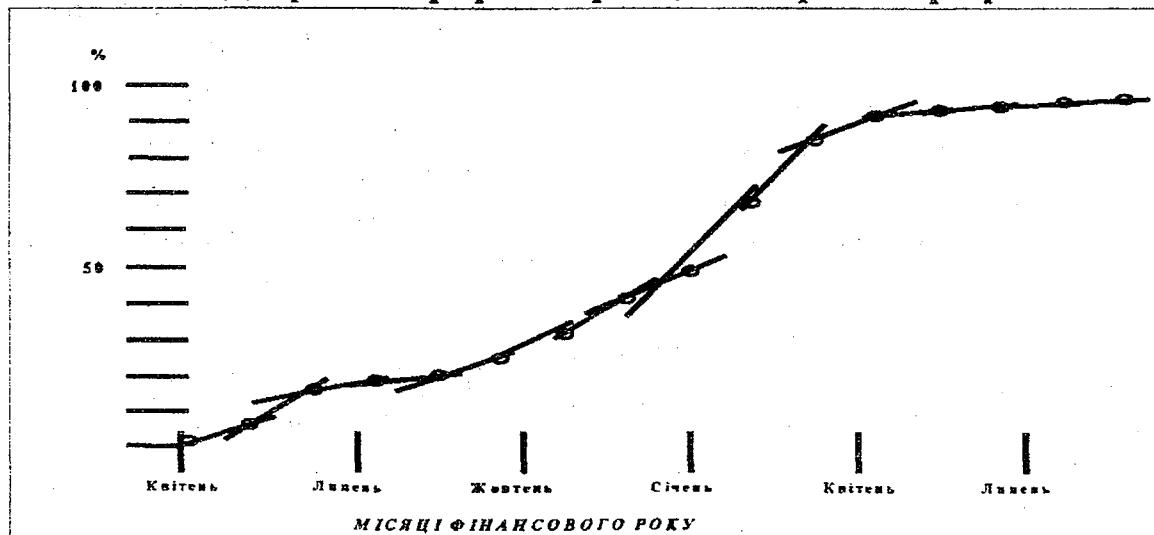
Після відкриття фінансування для нових проектів повільно

розпочався фінансовий рік (з 1 квітня по 31 березня). Більшість асигнувань пішла на замовлення товарів та послуг, але процес виплати був повільний, тому що перед доставками мали пройти декілька місяців. Спад розпочався також у період літніх відпусток, коли службовці були більше заангажовані сімейними справами та відпочинком.

Більшість виплат розпочалася у вересні, коли були зроблені основні доставки за угодами. У цей період фінансового року керівники проектів мають уважно слідкувати за графіком та виконанням основних етапів робіт, для того, щоб раніше зафіксувати затримки та повідомити вище керівництво про наявність фондів для використання в іншому місці (І, п. 39). Разом із закінченням року та переасигнуванням скоротились і витрати. Канадський уряд дозволяв оплату рахунків протягом обмеженого часу після закінчення року, якщо товари або послуги були доставлені чи надані раніше; таким чином, виплати продовжувалися до червня наступного фінансового року.

Існувала потреба в ефективних засобах найповнішого використання наших бюджетних фондів. Міністр наголосив на тому, що на міжнародні заходи мають витрачатись 0,5 % ВНП. Також наші витрати не повинні були перевищувати бюджетні кошти, адже це б порушувало Закон про фінансове управління (І, п. 3). Таким чином, ми потребували дуже точної інформації про наші витрати.

Діаграма 1. Графік витрат 1, двостороння програма.



Для запровадження повного контролю над річними витратами необхідно було змінити підхід до управління бюджетними фондами (І, п. 73). Треба було раніше планувати бюджетні зобов'язання та дозволити передоручення фондів, існувала потреба раннього попередження відхилень від “ідеального” графіку витрат. Після запровадження цих проектів ми отримали новий графік витрат (див. діаграму 2).

Ми не позбавились усіх коливань, але розміри витрат стали більш послідовні, передбачувані та підконтрольні. Контроль менеджменту витрат дозволяв нам, в середньому, завершити рік з невитраченими коштами бюджету від 800 тис. до 2 млн. канадських доларів. Це складало приблизно 0,05 % нашого бюджету.

Введення фінансової інформації в нашу нову систему обліку безпосередньо тими, хто відповідав за укладання угод, забезпечило надходження своєчасних та точних даних і зробило можливим запровадження пильного контролю і управління (І, п. 1).

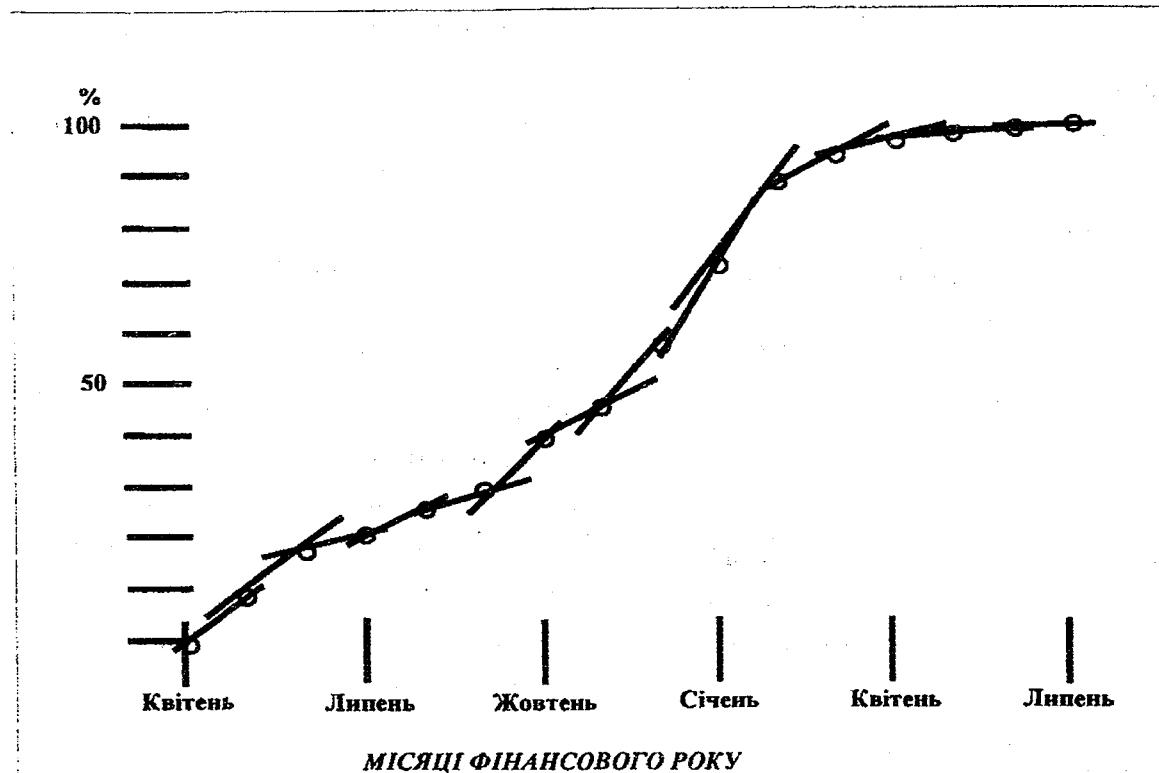
Ми розробили графік двосторонньої програми не тільки в цілому, але й дляожної її гілки. Наші щомісячні звіти, які були готові через шість днів після закінчення місяця, були більш сфокусовані та забезпечували вищих керівників поточною інформацією про тенденції і відхилення від плану (І, п. 39).

Типовий звіт для фондів проекту містив:

- фактичні та заплановані витрати фондів та необхідний для виплати баланс;
- фактичний та запланований розподіл фондів та необхідний баланс;
- порівняння наведених вище даних з показниками минулого року;
- причини будь-яких відхилень від плану;
- рекомендації щодо виправних заходів.

Також подавалась та аналізувалась інформація по відрядженнях, зарплаті та ін.

Діаграма 2. Графік витрат 2, двостороння програма.



Та ж сама інформація дляожної програми Агенції оброблялась графічно. Звіт по бюджету адміністративної програми містить у собі багато підпунктів стосовно відряджень, зарплати, інформатики. Щомісячний звіт містився приблизно на 30 сторінках, перша з яких надавала короткий виклад значних відхилень від плану та довідку про знаходження більш детального матеріалу. Таким чином, відразу після закінчення кожного місяця президент та усі службовці були обізнані з фінансовим станом Агенції. Вони могли з'ясовувати будь-які деталі та мали змогу приймати рішення, зважаючи на зміни, що стались (І, п. 19).

Укладання контрактів на товари та послуги

Контрактний процес в Агенції був під наглядом комітету віце-президентів, які переглядали усі запити щодо пропозицій (І, п. 39). Запити були запрошеннями до всіх зацікавлених постачальників подати на розгляд Агенції пропозиції щодо постачання товарів або надання послуг.

Основні складові процесу укладання угод були визначені та надруковані у посібнику Ради казначейства, яка є міністерським комітетом та частиною кабінету канадського уряду. Контрактний процес контролювався секретаріатом Ради казначейства, однак разом з тим залишалася певна свобода дій при запровадженні означених правил (I, п. 68).

Агенцію критикували за незрозумілу систему, за упередженість на користь великих та досвідчених компаній, чиї центри були географічно близькі до управління КАМР, за тривалий час затвердження угод, за прихильність деяких службовців до постачальників на основі фаворитизму. Декілька місяців роботи у комітеті переконали мене у справедливості цієї критики.

Виправлення помилок ми почали зі змін у реєстрації постачальників і у поданні пропозицій. Потім ми підготували посібник та почали посылати по усій Канаді групу фахівців, які демонстрували зразки заповнення бланків та роботу комп'ютеризованої системи вибору (I, п. 45). Демонстрація функцій комп'ютерного пошуку дозволила персоналу побачити систему у дії та зрозуміти її сутність. Також пояснювався процес оцінки пропозицій постачальників. Все це допомогло потенційним постачальникам краще визначити сфери своїх інтересів та досвіду і подавати на розгляд пропозиції з більшими шансами на успіх.

Нашою метою у той час була розробка чіткого, простого та послідовного механізму постачання, який був би надійним для обох сторін (I, п. 20). Ми знали, що вбудовані в систему функції контролю дозволять нам тоді сконцентруватися на інших видах діяльності. Для корегування роботи основної системи потрібні заходи, втілені до часу отримання інвестицій.

Паралельно з переглядом та “очищенням” бази даних наших постачальників ми розробили нові форми запитів. Раніше філіали мали різні за характером і формуєю запити. Були введені обмеження на екстрені запити, документація по яких мала бути готова за три дні до зборів комітету.

За згодою президента ми намітили низку угод для невеликих фірм із недостатнім досвідом (I, п. 32).

Було встановлено базу даних для огляду тенденцій у

географічному розподілі контрактів і часу їхнього обговорення та затвердження (І, п. 39).

Ми переглянули повноваження персоналу для схвалення запиту без перегляду комітетом і форму звіту для комітету про контракти, укладені таким чином (І, п. 22).

Нова система інформувала нас про випадки виплати коштів, котрі перевищують зазначені в угоді суми. Завдяки їй, ми також отримували дані про скарги щодо затвердження угод, на які ми не мали повноважень без попереднього узгодження із Радою казначейства (І, п. 68).

На щотижневих засіданнях комітету розглядались заявки нашого персоналу на замовлення постачання. Документація засідань включала у себе інформацію про контрольні заходи; випускались щоквартальні звіти про основні тенденції та небезпечні випадки (І, п. 39). Таким чином, функціонувала наша система контролю менеджменту укладання контрактів.

Управління інформацією

Без сучасних систем обробки даних керівництво декількома тисячами різних проектів є дуже складним завданням. Управління спорідненими витратами та їхніми наслідками для бюджету можливе також без допомоги комп'ютерних систем, але разом з тим стає необхідним різке збільшення персоналу.

Коли я розпочав свою роботу, КАМР мала застарілі та нерозвинені автоматизовані системи. Саме тому було ініційовано проект по формуванню основної реляційної системи бази даних, яка б допомогла в управлінні усіма аспектами діяльності. Ми врахували невдачі канадського уряду у розвитку подібних систем і тому не намагались отримати відразу значні результати.

Було прийнято рішення по обмеженню масштабу системи. Наприклад, було вирішено не розробляти модуль для вищих керівників (невірне рішення, як довела практика) та присвятити перший модуль управлінню проектами і фінансовими справами.

Розробка модуля з фінансового управління виявилася важким завданням, і досить складним було його запровадження. Він повинен був пов'язувати проекти з фінансово-бухгалтерською системою, тому

що у майбутньому обидві системи мали використовувати для різних цілей одну базу даних. Між попередніми відсталими системами не було фактичного зв'язку – одна з них, наприклад, звітувала про основні етапи виконання проекту, інша – про витрати по контрактах.

Необхідно було зберегти зв'язки аудиту між попередньою та новою фінансовими системами. Старі системи управління проектами містили у собі основні бюджетні дані, мало пов'язані із запасами та етапами робіт. Спочатку нам не вдалося скомбінувати обидві системи в одній базі даних. Керівники проекту знали, на якій стадії знаходитьсья проект, але не співвідносили його з бюджетною системою Агенції, у той час як фінансова адміністрація була обізнана з інформацією стосовно контрактів, але була нездатна співвідносити їх з цими проектами. Такий стан речей ніколи не приводив до серйозних проблем, тому що завжди вистачало резервних коштів на покриття нестачі і управління стосувалося бюджету, а не виконання проекту.

Вирішення проблеми недостатніх зв'язків вимагало перегляду кожного проекту, визначення його статусу і співвідношення з бюджетом, створення нових зв'язків між основними етапами робіт і бюджетом та введення цієї нової інформації до бази даних разом зі збереженням цілісності рахунків та бюджету. Усе це спричинило затримку у кінцевому прийнятті нової системи. Однак без цих зусиль була б неможливою наша робота над управлінням річними витратами.

Ми мали справи з новими питаннями, зберіганням і безпекою інформації, що вимагало пильного управління для забезпечення цілісності та надійності системи.

Наслідки рішення не розробляти інформаційний модуль для вищого керівництва проявилися після початку успішного функціонування нової системи. Президент Агенції зробив запит щодо низки проектів, які впливали на жінок з країн “третього світу”. Ніхто не мав обов'язків забезпечувати керівників інформацією і ніхто не чекав запиту, тому такі відомості не були зібрані та введені у систему бази даних. Президент приділяв велику увагу цій сфері, і тому треба було знов переглядати кожний проект, встановлювати новий кодований блок, вводити додаткову інформацію з її подальшою перевіркою і аналізом. Ці заходи можна було здійснювати паралельно

з експлуатацією нової системи, але на їх здійснення було витрачено кілька сотень тисяч доларів.

У 1984 р. Генеральний аудитор Канади розпочав свою другу всебічну перевірку в Агенції. Ми усвідомлювали, що треба було ще багато чого зробити для завершення наших нововведень, але разом з тим пишалися своїми досягненнями. Ми були здатні переконати службу Генерального аудитора не тільки звітувати про простір для майбутніх удосконалень (їхнє офіційне завдання), але й довіряти нам з огляду на вже досягнуті результати. Її звіт, виданий у 1985 р., відмітив як наші недоліки, так і досягнення.

5. Приклад 2: Національна столична комісія

Національна столична комісія управляє усіма федеральними активами у Національному столичному регіоні, які не використовуються керівництвом або урядом у повсякденній діяльності. Цей регіон охоплює провінції Онтаріо і Квебек та включає до себе міста Оттава та Хал, так само як великий район навколо цих двох міст.

У мій час Комісія мала 800 будівель, включаючи п'ять офіційних резиденцій, 100 км паркових доріжок, 250 км асфальтових доріжок у місцях відпочинку, природний парк у 40000 га, 17000 га міських та приміських парків та численних мостів, огорож та ін. Комісія також займалась територіями для кемпінгу, пляжів, екологічних центрів та заняття гольфом. Комісія вирішувала питання користування землею, відповідала за стан федеральних земель і будівель (адміністративних, міських), планування міст та за організацію фестивалів у Національному столичному регіоні.

Кількість службовців у Комісії час від часу змінювалась, сягаючи 1500 чоловік. У 1986 р., коли я почав у ній працювати, її бюджет становив 130 млн. канадських доларів, з них 30 млн. були прибутки з оренди, дозволів, вступних внесків та ін. Протягом наступних чотирьох років бюджет було скорочено на 25 %.

Я був виконавчим директором Комісії з 1986 по 1990 рр. Мої обов'язки полягали в управлінні усіма її операціями. Я звітував голові, який керував зовнішніми відносинами і повністю поділяв мою упевненість у необхідності удосконалення управління.

Діяльність комісії розглядалась як безвідповідальна та неефективна. Мого попередника звинуватили у шахрайстві. Обмеження бюджету вимагали переорієнтації Комісії з розбудови столиці на підтримку існуючої структури, а персонал був деморалізований.

Контроль менеджменту для керівника

Намагання позбутись наслідків шахрайства мого попередника вимагало зміни у погляді на функції та завдання моєї діяльності. Службовці організації мали зрозуміти не тільки те, що “нова мітла” відкине практику роботи, яка привела до зловживань, але і те, що хтось ще буде цікавитись, як вони виконували свою роботу (І, пп. 29 та 30). Це означало отримання інформації про поточну діяльність та необхідність перевірок такої інформації і систем контролю (І, п. 39).

З метою встановлення нових стосунків я вирішив, що мені потрібен “мікро-менеджмент”, тобто детальна інформація стосовно діяльності Комісії, не залишати дрібниці за іншими.

Я провів зустрічі з особами, відповідальними за стан фінансів, використання транспортних засобів, інвентарю, угод, персоналу, планування, нерухомості, природних ресурсів, організації фестивалів. Була досягнута домовленість про упорядкування цих сфер, по введенню показників для оцінки прогресу і по бажаних результатах наших зусиль (І, п. 32).

Ми найняли студентів другого курсу, які спеціалізуються по комп’ютерах (студенти більш наділені уявою, а їхні послуги значно дешевіші, ніж послуги досвідчених програмістів). Один з них одержав завдання розробити для мене систему “переносу” для забезпечення необхідності переглянути у певний час певний документ або певну процедуру (І, п. 60). Перше, що я побачив у цій системі на екрані комп’ютера, був список документів та питань, які я маю розглянути протягом дня. Система дозволяла скопіювати мої нотатки із приводу того чи іншого питання та надіслати їх через електронну пошту відповідному службовцю з проханням про звіт. Я мав змогу отримати електронним шляхом відповідь або необхідний звіт чи документ, після чого міг встановити у комп’ютерній системі нову дату для розгляду

цього питання. Одного разу я мав 140 питань, деякі з них переглядалися кожні чотири тижні, інші – щоквартально або щорічно. Теми були різні: фінансовий звіт, ремонт даху резиденції прем'єр-міністра, планування фестивалю та ін.

Мої помічники пристосувалися до нової системи та встановили для себе різні дати, щоб нагадати собі про необхідність надіслати мені відповідний звіт.

Ця система, разом з традиційними звітами по фінансових або кадрових питаннях, була частиною моєї системи контролю менеджменту. Її деталізація була зумовлена об'єктивними обставинами.

Управління нерухомим майном

Перехід від “побудови” до “утримання майна” був ускладнений відсутністю необхідного досвіду (І, п. 49). У минулому ремонтні роботи проводились неперебачено, лише у разі необхідності, і коштів на них тоді вистачало, чого могло вже не бути внаслідок бюджетних скорочень. Ми знали про те, що багато об'єктів було побудовано приблизно в один час і вже виникала необхідність у їхньому капітальному ремонті. Управління нашими майновими справами було дуже безсистемним. Ми знову зіткнулися з відсутністю можливості запровадити систему контролю без розбудови основ управління і без формування точної та повної бази даних про наші об'єкти. Група з 15 чоловік, включаючи спеціалістів із питань доріг, парків, землекористування, відвідували наступні 18 місяців кожний об'єкт для оцінки його стану, після чого надсилали її результати електронним шляхом. У той самий час невелика група вивчала літературу і консультувалася з експертами для визначення оптимального часу технічного обслуговування об'єктів, аналізуючи фінансові наслідки у разі невиконання вчасних ремонтних робіт. Цю інформацію було також введено до бази даних (І, п. 40). Потім результати діяльності цих груп були перетворені у стратегію інвестування десятирічних ремонтних робіт, після чого ми мали базу даних про наші майнові об'єкти та новий підхід до побудови необхідних систем контролю.

Потім до щорічних планів та бюджетів включались відповідні

проекти з нашого плану ремонтних робіт. Коли виникали затримки у здійсненні проектів або не вистачало коштів, була можливість розпочати найбільш термінові проекти, для чого вносились зміни до нашого плану. Протягом року до Комісії та вищих керівників надсилалися звіти стосовно ходу робіт з рекомендаціями на випадок їх відставання від графіку (І, п. 38). (Як і у КАМР витрати на наші проекти трішки перевищували бюджет для врахування деяких можливих затримок). Щорічно експерти перевіряли стан кожного об'єкту. Наша система управління нерухомим майном запрацювала.

Прибутки з оренди

Багато з 800 об'єктів комісії - приміщень, магазинів, складів, ферм - було здано в оренду в. У нас була база даних про термін оренди, орендну плату та прибутки (І, п. 49), але існували ускладнення в управлінні цими справами.

Ми не завжди мали інформацію про заборгованість та чітку політику у вирішенні цього питання. Введення системи контролю знов було відкладено до розв'язання інших проблем, пов'язаних з управлінням. Нашим першим кроком була підготовка документу, необхідного у випадку заборгованості, реставраційних робіт у різних класах будівель при заселенні нового орендаря (І, п. 40). Після цього орендарі знали наші правила і терміни сплати ренти, яка була пристосована до аналогів, існуючих у приватному секторі.

Тоді ми вже мали кожного місяця достатньо інформації стосовно прибутків, періодів заборгованості, витрат на реставраційні роботи та вільних резервів для оренди. До деяких правил за необхідністю вносились певні корективи. У щомісячних звітах викладались також основні проблеми та рекомендації щодо їхнього розв'язання.

Управління природними ресурсами

Володіння великим парковими та лісовими масивами передбачало ефективне управління флорою та фауною, співвідношення між яким не завжди було збалансованим. Наведу два приклади.

Паркові зони часто були занедбані та недоступні.

Керівництво лісовими ресурсами спочатку вимагало піших експедицій, на що витрачалось багато часу і що не завжди було ефективним. Для інспектування стану повітря потрібний літак зі спеціальним обладнанням, наприклад з пристроєм для інфрачервоних фотознімків з метою аналізу рівня забрудненості. Для контролю і управління лісами ми почали використовувати кольорові та інфрачервоні знімки із супутника за п'ять попередніх років, розроблюючи процедури для їхнього подальшого щорічного отримання. В результаті цього ми могли бачити зміни та тенденції, що дозволяло вживати необхідних заходів.

Природний парк був улюбленим місцем бобрів, великі популяції яких є шкідливими для лісових ресурсів. Боброві греблі затоплюють великі території, на котрих внаслідок цього гинуть усі дерева. Іноді греблі протікають і вода вимиває дороги.

Хоча супутникові фото допомагали помічати нові дамби, часто-густо вже не вистачало часу, щоб врятувати затоплені дерева. Часті інспекції стану ґрунту визначали місця побудови гребель і тоді бобри витіснялися з паркових зон. З часом, коли гребля зростала і затоплювала все більше земель, було важко вживати відповідних заходів. Ми намагались обмежити популяцію бобрів і затоплені території, а не руйнувати кожну греблю. Один з наших службовців зі сфери охорони навколошнього середовища знайшов рішення. Перпендикулярно у стіну греблі вставлялась пластикова дренажна труба діаметром 10 см і довжиною 7 м, при цьому її вільний кінець підіймався вверх до рівня води на відстані 4 м позаду греблі. Коли бобри намагалися підвищити греблю, цей пристрій давав течу, яку вони ніяк не могли зупинити, внаслідок чого ці тварини залишили захищені таким чином зони. Виявилось, що є можливість контролювати бобрів!

Листування

Кожного дня Комісія одержувала близько 100 листів від місцевого населення, міністерств та державних організацій з багатьох питань: від збереження природного середовища до нових бюджетних асигнувань. Центральний секретаріат запевнив мене у тому, що уся пошта передається відповідальному службовцю і переглянуті листи

з необхідною інформацією готуються до підпису. Внаслідок відсутності системи спостереження за надсиланням листів, на деякі з них не було дано відповідей, а якщо на листи відповідали, то із великим запізненням.

Ми придбали та встановили одну з наявних на ринку систему стеження за кореспонденцією. Було встановлено час обігу листів, розроблено рекомендації для випадків, коли важко відповісти на лист у зазначений термін. Службовцям нагадувалось про затримання відповіді, щорічні звіти давали статистику про роботу кожної філії з кореспонденцією, що надходила до Комісії.

Знову, для встановлення контролю менеджменту спочатку треба було створити відповідну базу даних та визначити напрямки діяльності.

6. Висновки

Управління не може існувати без контролю. Кожний аспект діяльності організації може контролюватись і керівники мають визначити характер та форму контролю. Організації з великим досвідом управління і використання систем контролю можуть розробити менш інтенсивну систему перевірок, ніж структури з невдалим управлінням. Однак навіть міцні організації слідкують за належною роботою усіх систем.

Коли починаєш працювати в організації з невідповідним управлінням і намагаєшся виправити помилки та недоліки, отримуєш позитивні результати, це знаходить свій прояв не лише у сфері фінансів, але й у гордості службовців та у довірі до самої організації.

¹ Автор статті є президентом Корпорації економічного розвитку Оттава-Карлтон, приватної установи, яка відповідає за планування та виконання програми економічного розвитку чотирьох найбільших регіонів у Канаді. Його попередній досвід включає перебування на посадах у 12 державних департаментах, двох компаніях приватного сектору та двох міжнародних організаціях, також роботу приватного консультанта.

КОНТРОЛЬ МЕНЕДЖМЕНТУ: РОЛЬ ЦЕНТРАЛЬНИХ ОРГАНІВ (Канада)

Джеймс К. МакКріндел¹

Короткий виклад

У цьому матеріалі на прикладі Канади досліджується роль центральних органів у заснуванні структури контролю менеджменту в урядових організаціях. Деякі країни мають подібні механізми, деякі використовують інші засоби для розробки та запровадження ефективної структури контролю менеджменту (наприклад, через діяльність вищих аудиторських установ або детальну розробку відповідних законів).

Завдання канадських центральних органів у сфері контролю менеджменту полягає у збереженні традицій, встановлених 125 років тому, після здобуття Канадою незалежності. Здійснюючи керівництво над питаннями податків, витрат та людських ресурсів, ці органи надають через прем'єр-міністра поради уряду та від його імені управлюють державною службою, що відрізняється від управління державними програмами та є, звичайно, обов'язком уряду.

Окрім таких центральних органів, як Рада казначейства, що звітують канадському уряду, існують інші установи, підзвітні законодавчій владі. Тут головну роль відіграють служба Генерального аудитора, котра є вищою аудиторською установою Канади, та Комісія по державній службі, яка спрямовує зусилля проти дискримінації серед державних службовців.

До розробки канадськими центральними органами структури контролю менеджменту, його основні характеристики, визначені у *Директивах стандартів внутрішнього контролю МОВАУ*, є частиною законодавства та політики центральних органів країни. Нещодавно проведені реформи державного сектору Канади для підвищення якості роботи і відповідальності та використання інформаційних технологій також узгоджені з принципами МОВАУ.

Значний вплив на контроль менеджменту має Генеральний аудитор Канади, хоча він не несе відповідальності за

його розробку та запровадження. Через свої звіти до законодавчої влади і дослідження кращих зразків у Канаді та за кордоном Генеральний аудитор допомагає центральним органам і окремим міністерствам удосконалювати системи контролю.

Генеральний аудитор позитивно оцінює основні системи внутрішнього контролю, які у цілому підтримують процес реформування країни. Водночас він занепокоєний недостатньою увагою центральних органів до контролю менеджменту, зокрема недостатньою підзвітністю за збільшення обов'язків міністерств.

1. Структура контролю менеджменту у Канаді

Управління контролем менеджменту

У канадському уряді парламент (законодавчий орган) є вищим керівним органом контролю менеджменту. Він є вищим законодавчим органом і будь-які надані ним повноваження у цій сфері не перевищують його влади. Підпорядкований лише конституції та Хартії прав та свобод, парламент має повноваження на запровадження у дію будь-якого закону. Однак парламент надав широкі повноваження виконавчій владі, що надає урядові значну свободу дій.

Закон про фінансове управління (ЗФУ) є законодавчою основою контролю менеджменту. Цей закон містить низку стандартів контролю і, що більш важливо, згідно з його положеннями існує постійний комітет державних міністерств, Рада казначейства (РК), яка відповідає за всі питання стосовно управління державною службою. У тісній співпраці з міністерством фінансів РК також вирішує усі питання, пов'язані з витратами бюджету.

Така вимога законодавства є незвичайною, так само як і заснування комітетів міністрів - відомих як кабінетні комітети, - є прерогативою прем'єр-міністра, а не парламенту. Тим не менш, це відбиває канадську традицію зосережувати велику увагу центрального уряду на управлінні державною службою, витратах та відповідному контролі. Вперше ця законодавча вимога була сформульована більше 125 років тому, після здобуття Канадою незалежності.

У ЗФУ зазначається, що старший міністр уряду повинен бути

призначений президентом Ради казначейства, яка складається ще з чотирьох міністрів. Міністр фінансів за своєю посадою є членом Ради, бо його рекомендації та рішення мають значний вплив на бюджет і державне планування. Зазначається також, що члени Ради казначейства під час засідань мають надавати перевагу спільним державним інтересам.

Розробка та розповсюдження контролю менеджменту

За винятком деяких загальновживаних видів контролю, визначених у Законі про фінансове управління, більшість передбачених законом видів контролю деталізовано в окремих положеннях стосовно певних державних програм (таких, як збір податків та ін.). Більшість видів контролю менеджменту, котрі створюють широку загальнодержавну структуру, не визначені законодавчим шляхом. Вони розробляються та впроваджуються зусиллями Ради казначейства.

Політики РК мають статус положень на основі законодавства, у той час як підготовлені нею директиви дають рекомендації і наводять приклади кращих зразків. Хоча ці директиви не є обов'язковими, вони часто використовуються аудиторами як збірник стандартів. Однак аудитор не відкидатиме альтернативу директивам РК, якщо вона так само продуктивна та економічно виправдана.

Політика та директиви РК поширюються у міністерствах через *Посібник Ради казначейства*. Секретаріат РК також видає *Настільну книгу керівника*, у котрій висвітлено найбільш важливі для керівника види контролю менеджменту. Інформація, яка міститься у подібних матеріалах РК, доступна зараз в електронній формі в державних та міністерських інформаційних мережах та фіксується на компакт-дисках для широкого використання.

Роль центральних органів

ЗФУ передбачає створення посади секретаря Ради казначейства з рівнем та повноваженнями заступника міністра, тобто найвищого державного службовця у міністерстві. Це призвело до

створення центрального органу, відомого як секретаріат Ради казначейства (СРК), який є адміністративним органом для розробки та запровадження структури контролю менеджменту РК в урядових структурах. Це узгоджується з положеннями МОВАУ про надання таких повноважень центральному органу, який посідає владу серед різних державних організацій (I, п. 64).

Хоча Генеральний аудитор Канади не має офіційних повноважень для здійснення контролю менеджменту, він впливає на його розробку та запровадження. Крім здійснення від імені законодавчого органу оцінок адекватності контролю менеджменту та звітування про виявлені недоліки або можливості для удосконалення, він досліджує передовий досвід сфери контролю менеджменту у Канаді та за кордоном, публікуючи результати цього дослідження у періодичних доповідях парламенту. Такі друковані дослідження викликають велике зацікавлення парламентських комітетів, особливо Комітету по звітах про виконання держбюджету, що є для Ради казначейства стимулом удосконалення структури контролю менеджменту.

Комісія по державній службі, незалежна агенція, підзвітна парламенту, керує питаннями штату. В її діяльність вбудовані риси контролю менеджменту, включаючи санкції та вимоги перевірок.

Порівняння з Директивами МОВАУ

Стандарти МОВАУ не вбудовані систематично у структуру контролю менеджменту у Канаді. РК має низку окремих підрозділів дляожної функціональної сфери управління. Наприклад, існують послідовні розробки і рекомендації щодо фінансового управління (обліку, контролю та звітування), управління витратами (складання бюджету та звітування), управління процесом постачання, управління ризиком, управління людськими ресурсами і т.д. Також Рада має подібні функціональні структури для внутрішнього аудиту та оцінки програм.

Крім того, секретар Ради казначейства докладає зусиль до формування вірного розуміння обов'язків керівництва у сфері контролю шляхом публікації нового посібника, котрий характеризує функцію контролю у державних організаціях як важливу, інтегровану

складову, необхідну для:

- управління фінансовим ризиком;
- усвідомлення фінансових наслідків рішень перед їх прийняттям;
- належного нагляду та обліку фінансових операцій і результатів усіх рішень з фінансових питань;
- захисту від шахрайства, фінансової недбалості, порушення фінансових правил і принципів, витрати активів.

Перевірка та оцінка системи контролю менеджменту

Найвищий чиновник кожного міністерства займає посаду заступника міністра і відповідає за управління поточною роботою міністерства, виконання накреслених міністром цілей та за якість наданих міністру порад. Крім того, керівні заходи заступника міністра контролюються прем'єр-міністром і щорічно оцінюються на основі стандартів РК, які можуть у деяких випадках стосуватись тих сфер, що і стандарти контролю менеджменту МОВАУ. Центральні органи дають поради прем'єр-міністрові відносно діяльності кожного з заступників міністра.

Виконуючи обов'язки контролю менеджменту, заступник, разом зі старшим чиновником по фінансах, підписує репрезентативного листа для Ради казначейства Генерального аудитора, засвідчуєчи точність та надійність щорічних фінансових звітів свого міністерства. Кожний з цих листів використовується секретарем РК для підготовки щорічного державного фінансового звіту, точність якого перевіряється Генеральним аудитором.

Кожне міністерство має також власні групи внутрішнього аудиту та оцінки, які підзвітні безпосередньо заступнику міністра або очолюваному ним комітету по аудиту. Звіти цих груп набувають якості державних документів і тому доступні для парламенту та широкого загалу.

Керуючись стандартами РМ, ці групи проводять незалежні огляди на кшталт перевірок Генерального аудитора, надсилаючи звіти, однак, не парламенту, а вищому керівництву.

Крім нагляду та оцінки, які провадяться міністерствами та

Генеральним аудитором, вживаються заходи до незалежних перевірок з боку Ради казначейства або експертних комісій. Ці перевірки викликають велику увагу засобів масової інформації, парламентської опозиції, освітніх установ та надовго стають джерелом посилань і дебатів. Прикладом цього є Королівська комісія по фінансовому управлінню і звітності, яка видала рекомендації по удосконаленню урядом управління і контролю.

Ресурси, зміння і підготовка до запровадження систем контролю менеджменту

Під час розгляду з боку СРК планів міністерських витрат робиться наголос на те, що будь-які переасигнування не повинні зменшувати здатність міністерств запроваджувати необхідні системи контролю менеджменту. Наприклад, припинення адміністративних заходів може не рекомендуватися секретаріатом, якщо він вважає це загрозою для систем контролю. Одного разу міністерство зробило запит щодо можливості видачі службовцям чеків про заробітну плату працівниками управління персоналом, а не фінансовими працівниками. Такі чеки готуються Генеральним замовником (канадською централізованою службою виплат) та надсилаються фінансовим працівникам міністерств для розповсюдження. Хоча згідно з таким проханням було б зекономлено час, однак СРК не задовольнив його, тому що воно б порушило основний принцип розподілу обов'язків (І, п. 55), і працівники управління персоналом, які готовили б інформацію по платіжній відомості, мали змогу контролювати суми заробітної плати.

СРК розробляє професійні стандарти для службовців, котрі працюють у сфері обліку та фінансового контролю, допомагає в оцінці компетентності кандидатів на вищі фінансові й аудиторські пости у державних організаціях.

СРК також бере активну участь у державному професійному наборі з університетів та розробці навчальних програм для фінансистів, внутрішніх аудиторів і служби оцінки. Крім того, секретаріат організовує підготовчі курси для керівників у багатьох функціональних сферах, таких як управління фінансами, ризиком та проектами. Ця діяльність визначається основним стандартом МОВАУ

щодо компетентності осіб, відповідальних за контроль менеджменту (І, п. 28).

2. Повноваження центральних органів

У цьому розділі коротко розглядаються повноваження центральних органів, головним чином, стосовно канадської моделі. Важливо визнати, що обсяг і повноваження центральних органів в окремій країні залежать від різних факторів, таких як розподіл влади між законодавчою та виконавчою гілками, між національними, державними і муніципальними органами.

Якщо законодавча влада не надає широких повноважень виконавчій владі та основний контроль походить з боку першої, зменшується потреба у сильних центральних органах. Законодавча влада може також вирішити, що керівництво і нагляд за здійсненням контролю менеджменту можуть краще виконуватися з боку незалежної організації на зразок вищої аудиторської установи (ВАУ), яка їй безпосередньо звітує.

Зважаючи на те, що згідно з канадською традицією виконавча влада має широку свободу дій, уряд країни має потребу у центральних органах, аби забезпечити виконання своєї “корпоративної” ролі для сукупності урядових заходів. Це також узгоджується із традиційним канадським поглядом на персональну відповідальність міністрів за діяльність відповідних міністерств та їхню колективну відповідальність під керівництвом прем'єр-міністра за управління урядом у цілому.

Особливо важливим завданням центральних органів у Канаді є формування інституційних цінностей та шляхів здійснення необхідних заходів, які мають бути усвідомлені та дотримані усіма державними службовцями, незважаючи на характер їхньої діяльності. Усі державні службовці у Канаді готуються дотримуватися високих стандартів обачності та чесності у повсякденній діяльності. Підвищення авторитету цих цінностей з боку центральних органів є, безперечно, дуже корисним для ефективного контролю менеджменту; у Директивах МОВАУ підкреслюється важливість підтримуючого ставлення для здійснення чіткого контролю менеджменту (І, п. 24).

Зважаючи на те, що не існує єдиної моделі відносно організації та характеру обов'язків центральних органів різних країн, у деяких із них, із подібними до канадських стандартів сферами повноважень, виділяються три характерні ролі у центральному уряді. Про них ітиметься нижче.

Радники прем'єр-міністра і кабінету міністрів

У той час як прем'єр-міністр, як і інші міністри, має невеликий штат, призначений скоріше з політичних, ніж державних міркувань, він також користується підтримкою центральних органів державної адміністрації. Вони роблять аналіз загального курсу діяльності і дають канадському прем'єр-міністру та іншим членам уряду, виходячи з того, що, як зазначалося вище, в окремих випадках кабінет міністрів несе колективну відповідальність.

Інформація та поради центральних органів надаються прем'єр-міністру для підтримки його діяльності при:

- посередництві під час розходжень у встановленні консенсусу між міністрами щодо питань, з приводу яких кабінет міністрів повинен прийняти рішення;
- визначенні загальної організаційної структури уряду та компетенції міністрів (для чого він отримує значну свободу дій);
- призначенні і контролі державних службовців найвищого рангу у міністерствах та установах.

Інформація та поради центральних органів кабінету міністрів відображають його колективну відповідальність у Канаді за:

- організації та управління державною службою;
- зв'язки між федеральною владою та провінціями;
- складання бюджету та управління витратами.

Нешодавній приклад корпоративної поради пов'язаний з оголошеним масовим скороченням 45000 державних службовців протягом трирічного терміну (це складає близько 15 % від їхньої загальної кількості, але у деяких міністерствах відсоток значно вищий). Перед оголошенням цього рішення центральні органи дали пораду прем'єр-міністру та кабінету міністрів щодо необхідних у такій ситуації заходів та витрат для примирення великої кількості

державних службовців із раннім звільненням. Вони також дали поради щодо можливих загальних наслідків (головним чином, на грунті інформації, отриманої від пропозицій окремих міністерств з приводу скорочення штатів).

Діяльність центральних органів багато в чому оцінюється за якістю наданих ними корпоративних порад. Хоча часом важко оцінити наслідки цих порад, часто вони досить зрозумілі, що ілюструє вищезгаданий приклад. Після оголошення про скорочення персоналу та запровадження цього плану стало зрозумілим: бажаючих звільнитись і отримати для цього заохочення було більше, ніж очікувалось, що в свою чергу вказувало на завищений розмір рекомендованих центральними органами сум. Це спричинило більші витрати та проблеми, пов'язані з недостатнім персоналом.

Центральні органи рекомендують кращих кандидатів на найвищі пости державної служби, а також на посади виконавчих директорів державних підприємств, відомих як "Краун Корпорейшнз" (державні корпорації) у Канаді.

Вони відіграють вирішальну роль у наданні порад щодо зв'язків між федеральною владою і провінціями з питань поправок до конституції або складання програм зустрічей прем'єр-міністра з 10 прем'єрами провінцій.

Ще один важливий обов'язок центральних органів – управління державною службою. Хоча це менш політична діяльність, вона реальна та важлива. Варто зазначити, що цей обов'язок стосується управління державною службою, а не урядом. Він керується найвищим державним службовцем Канади, який звітує безпосередньо прем'єр-міністру та має звання секретаря Таємної ради. Він виконує обов'язки заступника голови кабінету міністрів.

Незважаючи на те, що законодавча влада та Рада казначейства затверджують закони та політику діяльності державних органів, найбільш важливі пропозиції відносно управління державною службою подаються службою секретаря Таємної ради, до повноважень якого входить запровадження затверджених кабінетом реформ.

Прикладом цього є розробка та запровадження секретарем однієї з найбільш значних реформ в історії канадської державної

служби, відомої як Державна служба 2000. Вона фокусується на більш сучасних та економічно виправданих методах управління. Крім здійснення керівництва по запровадженню цієї реформи, секретар зараз готує річний звіт прем'єр-міністру з приводу прогресу у досягненні завдань Державної служби 2000.

Управління людськими ресурсами

Певні закони передбачають здійснення прийому на роботу усіх державних службовців з боку органів центрального управління, що включає до себе визначення умов найму на державну службу, його класифікації та рівня оплати.

Крім того, вони можуть працювати на уряд у колективному укладанні угод із профспілками та розробці спільних для усіх міністерств підготовчих програм. У Канаді ці функції виконує Рада казначейства.

Органи центрального уряду не займаються розробкою правил та стандартів стосовно процедур наймання штату, бо законодавча влада виходить з принципу, що державні службовці мають найматись на основі їхньої кваліфікації, а не завдяки зв'язкам або іншим формам упередженості.

У Канаді контроль за цим здійснюється Комісією по державній службі (див. розділ 1).

Управління бюджетом та витратами

Ця функція має як внутрішню, так і зовнішню спрямованість. Вона передбачає здійснення нагляду за фінансовими справами країни через належне фінансове управління, тобто через розробку державних бюджетних пропозицій, контролю державного боргу, управління державними банківськими операціями, рекомендаціями та розробками законодавчої бази для сфери податків, включаючи митні збори. Управління витратами тісно пов'язано з фінансовим менеджментом та включає у себе розробку і запровадження урядової системи огляду планів міністерських витрат та асигнування на базі державних пріоритетів і бюджетного плану. Така діяльність також передбачає консолідацію державних вимог витрат щодо витрат та подання бюджетних проектів на затвердження законодавчої влади. У Канаді

це є частиною колективної відповідальності кабінету, бо у конституційній конвенції зазначається, що такі проекти не можуть доповнюватись парламентом, який може лише відмінити їх шляхом скасування рішень уряду.

У багатьох країнах Міністерство фінансів є окремим центральним органом, котрий займається контролем і регулюванням грошових операцій та боргових стосунків, системою централізованих оплат і податковим обліком. У Канаді політика й стандарти для цих функцій розробляються Міністерством фінансів та Радою казначейства, у той час як проведення практичної діяльності здійснюється Генеральним одержувачем Канади.

Інше

Крім цих розроблених завдань діяльності центральні органи Канади мають інші адміністративні функції, такі як державне постачання та інформаційна технологія. Ці функції мають важливе значення, внаслідок потреби виконання завдань діяльності уряду. Як зазначено у розділі 1, такі сфери як постачання теж є суб'єктом стандартів контролю менеджменту РМ.

МОВАУ розглядає ці види адміністративної діяльності як одну з груп, для яких необхідне дотримання стандартів контролю (I, п. 35).

3. Як розроблений контроль менеджменту у Канаді

Цей розділ ґрунтуються на матеріалах розділу 1 та частково на матеріалах розділу 2. Він більш детально зупиняється на розробці контролю менеджменту центральними органами канадського уряду.

Законодавча база для контролю менеджменту

Контроль менеджменту у Канаді має законодавчу базу. У розділі 1 зазначалось, що Закон про фінансове управління є основним для контролю менеджменту, бо він передбачає створення Ради казначейства з метою розробки і розповсюдження контролю для державних міністерств. Однак законодавство також

передбачає певні форми контролю. Наприклад, у ЗФУ містяться такі положення щодо контролю фінансових зобов'язань:

Жоден з договорів, котрий передбачає оплату, не може бути укладений ... якщо не має достатнього необтяженого балансу ... протягом фінансового року, в якому ... укладається договір.

Заступник міністра ... має запровадити процедури та вести документацію для контролю фінансових зобов'язань, якщо цього вимагає Рада казначейства.

Цей текст забороняє уряду укладати договори (зобов'язання) із зовнішніми партнерами, якщо законодавча влада не асигнувала на це відповідних коштів; він також вимагає від заступників міністрів запровадити відповідний облік та контроль зобов'язань згідно з директивами РМ.

Законодавство також передбачає контроль за дотриманням принципу розподілу обов'язків (І, п. 54):

Жодна сума не має сплачуватись ... доки ... особа, ... уповноважена відповідним міністром, не засвідчить, ... що роботу виконано.

Ніхто не може заборонити асигнувати, крім особи, ... уповноваженої відповідним міністром.

Кожна оплата ... має перевірятися та контролюватися ... згідно з положенням Ради казначейства.

Варто зазначити, що вислів “згідно з положенням Ради казначейства” є спільним для багатьох канадських законів, він надає розробкам РК статус положень, котрі мають законодавчу основу.

Концепція РК у вищезгаданих законах наголошує на чіткому розподілі обов'язків (І, п. 54). Голова кожного департаменту має призначити керівників середньої ланки для перевірки отримання замовлених товарів або послуг, їхньої якості та терміну постачання. Голова має також призначити незалежних фінансистів (не залучених до закупок) для: а) перевірки документації по кожному рахунку (наприклад, відповідності замовлення на постачання та підписаної розписки про отримання, дійсності підпису керівника й належності використання коштів); б) підготовки та підписання вірного розпорядження про оплату.

Крім того, РК вимагає від Генерального одержувача (Служба державних платежів) перевірити перед виплатою коштів підпис на розпорядженні про оплату.

Крім подібних положень ЗФУ існують також інші закони, які передбачають введення систем контролю, наприклад, Закон про наймання на державну службу, що наголошує на контролі людських ресурсів (напр., за ним забороняється встановлення нових рівнів заробітної платні без згоди Ради казначейства). Існують також інші закони, такі як Закон про охорону здоров'я та Закон про митні збори та акцизи, які стосуються контролю певних урядових програм, на відміну від контролю, що здійснюється секретаріатом Ради казначейства. Вони передують ЗФУ та іншим розробкам РК. Це може інколи ускладнити роботу аудиторів, тому що вони під час своїх перевірок мають з'ясовувати пріоритетність видів контролю.

До кінця 70-х рр. у ЗФУ містилися положення щодо обов'язків та повноважень Генерального аудитора. Однак зараз розроблено окремий Закон про Генерального аудитора, який чітко встановлює незалежність його служби від уряду. Окрім всього, він дає право службі Генерального аудитора здійснювати функції роботодавця без обмежень Закону про наймання на державну службу, дозволяючи Генеральному аудитору пропонувати компетентним аудиторам вищу заробітну платню, ніж та, що існує в органах державної служби. Він також надає право перевіряти ефективність урядових та міністерських заходів для загальної оцінки ефективності програм їхньої діяльності. Ці повноваження, безперечно, стосуються сфери контролю менеджменту.

Контроль на основі законодавства

Головним завданням Ради казначейства у розвитку контролю менеджменту є запровадження стандартів, які передбачені законодавством. Справді, багато узаконених стандартів контролю передбачають розробку механізму їх запровадження з боку Ради казначейства, тому що у них містяться такі фрази, як “згідно з положенням Ради казначейства”.

Рада казначейства має забезпечити розуміння та вірне запровадження цих обов'язкових положень для досягнення намічених

цілей. Її роль полягає в узгодженні цих положень між собою, щоб вони доповнювали одне одного (І, п. 11). Наприклад, один з затверджених законом стандартів контролю забороняє міністерству витрачати свої доходи без законних на те повноважень, у той час як інший дає міністерствам право витрачати кошти, отримані від продажу додаткової власності. У цьому випадку у збірнику правил Ради казначейства пояснюється, що останнє положення має перевагу над першим. Рада казначейства готує проекти подібних положень для уникнення ускладнень в інтерпретації законів.

Роль Ради у розробці та розповсюджені контролю менеджменту також передбачає надання можливості послідовної інтерпретації положень детальних директив для міністерств країни. Необхідно, наприклад, щоб однакові принципи обліку узгоджувалися з урядовою схемою звітів. При виконанні положення ЗФУ відносно розробки урядом перевіреного фінансового звіту, зазначений вище принцип має бути частиною політики РК. В іншому разі буде неможливо поєднати усі державні фінансові операції.

Після визначення цілей по кожному з законів, експерт СРК має визначити необхідний рівень деталізації для виконання директив. У деяких випадках буде достатньо визначити мету діяльності та кілька основних напрямків; у інших вирішальним може бути метод виконання, і тому на ньому необхідно зупинитись. Стандарт контролю, який забороняє виплату будь-яких коштів без відповідних на це повноважень, може, наприклад, не потребувати подальших детальних пояснень, у той час як виконання стандарту відносно розробки урядом доповідей по умовних зобов'язаннях може потребувати вказівок, тому що це питання є достатньо складним і не завжди зрозумілим для більшості державних службовців.

Директиви РК для міністерств щодо дотримання законів можуть носити обмежувальний характер у залежності від положень законодавства; наприклад, згідно із політикою Ради казначейства, міністерство може не мати права анулювати борг більше певної суми без згоди на це РМ. В іншому випадку директиви, навпаки, можуть надавати певні права; наприклад, згідно з політикою Ради казначейства, може бути подане прохання на отримання державних пільг. Рада, яка відповідає за контроль менеджменту, оцінює у

кожному з випадків ризик можливої неузгодженості із законом та невірного виконання положень, або, з іншого боку, можливості, надані певним стандартом, що і визначає характер її політики.

У випадку з анулюванням боргів СРК вбачав ризик того, що вони будуть списані без доказання належних зусиль для отримання заборгованих коштів. Тоді були розроблені положення, які передбачали виконання обов'язкових процедур перед списанням боргу. Ці процедури вимагають від кожного міністерства створення комітету з анулювання боргів з метою перевірки усіх пропозицій по списанню боргів згідно з критеріями РК та для здійснення усіх заходів по отриманню заборгованої суми. У випадку з поданням прохання РК вважала, що треба заохочувати міністерства у замовленні пільг, стимулюючи збільшення їхніх доходів шляхом дозволу отримати кредит з бюджету.

Контроль, що походить від центральних органів

Крім запровадження стандартів контролю, що зазначені у законодавстві, РК має повноваження визначати додаткові заходи відносно забезпечення належного управління. Для цієї мети визначається недостатність: а) захисту ресурсів від витрат внаслідок непотрібних витрат, зловживань, невірного управління, помилок, порушень та шахрайства (І, п. 7); б) відповідності розробленого курсу потребам та можливостям наявної та очікуваної ситуації, включаючи пріоритети та завдання уряду.

Захисний контроль є похідним від можливого ризику. Політика боротьби з ризиком розроблена на грунті очікування можливості виникнення небажаної ситуації (яка вірогідність того, що це трапиться?) та її наслідків (чи спричинить вона серйозні грошові втрати або зашкодить репутації державної служби та уряду?).

Ситуації з великою вірогідністю можливого ризику виправдовують більші інвестиції у захисний контроль. З іншого боку, РК намагається зробити свою політику якомога більше економічно виправданою (І, п. 12). Наприклад, при перевірці оплат, згідно з деякими угодами, дозволяється менший контроль, ніж з іншими. Розробляється загальне керівництво по виконанню функцій контролю; наприклад, передбачається, що навіть великий рахунок від добре

відомого та дуже надійного партнера, такого як телефонна компанія, може не потребувати великої перевірки, у той час як рахунок на відносно невелику суму від нового та неперевіреного партнера має бути ретельно перевірений. Крім того, міністерства заохочуються до використання сучасних розробок, таких як статистичні моделі, обробки кількості (груп) рахунків. Подібні переходи менш коштовні та часто більш надійні.

У відповідь на нові або зміновані реалії, згідно з ініціативою Державної служби 2000, уряд публічно заявив про значне зменшення витрат на системи контролю шляхом збільшення підзвітності міністерств. У зв'язку з цим РК передала міністерствам частину повноважень, змінюючи термін своїх затверджень у таких питаннях, як доларова suma контракту, котрі вимагали попереднього затвердження РК. На жаль, нещодавній аналіз виявив зменшення пропорції пропозицій для державних контрактів, що свідчить про неправильне використання деякими міністерствами цього нового повноваження. В результаті цього секретар РК призначив зустріч із заступниками міністрів для визначення причин зменшення кількості конкурсних угод. Якщо буде доведено зловживання новим повноваженням, це буде зафіксовано в огляді діяльності заступників міністрів (див. розділ 1, "Перевірка та оцінка систем контролю менеджменту").

Також внаслідок змін та рішення уряду взяти на себе роль лідера у використанні інформаційної технології, РМ схвалила нову домовленість (неофіційне рішення), яка дозволяє міністерствам "позичати" кошти з центрального резервного фонду для вкладень у нову технологію. У дійсності, за сучасних державних процедур обліку, міністерства не можуть робити ні позики, ні інвестиції. Однак ці позики та капіталовкладення моделюються внутрішніми переасигнуваннями у межах законодавчої влади. Коли уряд перейде до повного обліку (це заплановано на 2000 р.), така нормальна ділова практика буде застосовуватися без потреб у моделюванні, яке менш ефективне та більш ризиковане.

Використання інформаційної технології для кращого та більш економічно виправданого контролю

Тенденція використовувати нові інформаційні технології зумовила для СРК потребу у нових системах контролю. Ця тенденція йде як від керівників державного сектору, котрі хочуть використовувати цю технологію для зменшення витрат та поліпшення державної служби, так і від таких ділових партнерів уряду, як банки й великі компанії, що мають високорозвинені технічні засоби. Уряд і його керівники також, звичайно, відчувають вплив цієї тенденції з боку великих постачальників телекомунікацій, апаратного та програмного забезпечення. У відповідь на ці зміни, РК нещодавно розробила й видала нову політику по електронному дозволу та ідентифікації і низку стандартів щодо обміну електронними даними та переміщення електронних фондів. За згодою парламенту вона також внесла зміни до ЗФУ, які передбачають сухо електронні сплати рахунків, розписки в одержанні надходжень, переміщення та депозит фондів. Раніше ці справи вимагали фізичного свідоцтва у вигляді паперового або комп'ютерного документу.

СРК вважає, що контроль є більш ефективним, коли він є частиною процесу управління і не розглядається як його обтяжливого додаток. Нова технологія робить справу більш легкою. Наприклад, у канадських міністерствах проводяться експерименти з програмним забезпеченням для системи ділових поїздок експертів; це дозволяє повністю автоматизувати дозвіл на відрядження, контроль за яким був досить обтяжливим для урядових керівників, котрі мали подорожувати. Згідно із цією системою, службовець заповнює листа на відрядження засобами свого комп'ютера та виконує усі правила лише за допомогою комп'ютерної миші, відповідаючи на прості запитання, що супроводжуються ілюстраціями. Коли він намагається отримати те, на що немає дозволу, на екрані з'являється попередження про заборону доступу до цієї інформації. Якщо вищим службовцем може бути наданий додатковий дозвіл, комп'ютерна програма демонструє на екрані шлях його отримання через електронну систему дозволу. Прикладом може бути потреба в оренді машини розміром більшим, ніж звичайно дозволений.

Для того, щоб згідно з усіма правилами заповнити лист на відрядження з усіма розцінками та дозволом, в середньому треба не більше кількох хвилин. Пізніше ця система ділових поїздок експертів забезпечить основу для дуже швидкого заповнення заяви на відрядження та аудиту. Хтось може зазначити, що для контролю краще замінити правила подорожі добовим методом. Ця думка пов'язана з перебудовою технологічного процесу, яку СРК розпочне перед рекомендацією вживати нову технологію. СРК вже вжив відповідних заходів, і перші пробні дослідження в одному з міністерств довели, що добовий метод був менш економічно виправданий, бо значно збільшував загальні витрати на відрядження.

Крім експертних систем для контролю існують інші системи, що використовують інші технології, наприклад, обмін електронними даними та переміщення електронних фондів. Ці автоматизовані контрольні механізми використовують також систему електронного дозволу та ідентифікації, котра підтримується такими методами безпеки, як шифрування та розшифровка даних через паролі. Як і експертні системи, вони забезпечують кращий контроль та зменшують вірогідність виникнення помилок, тому що інформація вводиться у систему лише одноразово, а не декілька разів різними особами та організаціями.

Контроль системи, відомої як “електронне спілкування”, більш зручний, ніж керівний або фрагментарний комп’ютерний контроль. Він також забезпечує більш удосконалений контроль за грошовими операціями. Канадський уряд використовує його для: а) збору багатомільярдних податків; юридичні та фізичні платники зараз мають змогу подати на розгляд інформацію про податок та сплатити його або отримати повернуті гроші електронним шляхом; б) багатомільярдних зборів вирахувань платіжних відомостей персоналу, за допомогою яких великі роботодавці мають електронним шляхом подати на розгляд загальну суму відрахованих коштів та всю інформацію стосовно цього питання по кожному з службовців для податку на прибуток, державної пенсії та страхування по безробіттю; в) електронного, для уникнення паперової роботи, замовлення товарів та послуг, завершення постачання, складання розписки в одержанні, дозволу та виплати згідно із рахунком.

Зважаючи на потребу у зменшенні витрат і поліпшенні якості діяльності та контролю, дуже корисним є виникнення кращої інформаційної технології, адже вона пропонує багато творчих шляхів для здійснення кращого, більш економічно виправданого контролю. Ми навели лише декілька вдалих прикладів. Хоча поки не були виявлені значні недоліки, існує небезпека того, що поштовх до використання нової технології може зумовити надмірну швидкість у запровадженні нових систем або у внесенні змін до вже існуючих, що у свою чергу, може відвернути належну увагу від розробки інтегрованого контролю за стандартами РК.

Реакція на різні потреби контролю з боку міністерств

СРК не розробляє свій курс ізольовано – широко практикується проведення консультацій з міністерствами, які мають діяти згідно з цим курсом для перевірки його відповідності та економічної виправданості і (що особливо важливо за умов децентралізації) для забезпечення його гнучкості при застосуванні у різних ситуаціях. Також проводяться консультації з такими професійними асоціаціями, як бухгалтерські установи, для запровадження найсучасніших та практичних підходів у досягненні завдань контролю цього курсу. При внесенні значних змін у політику СРК проводяться консультації з Генеральним аудитором, який зберігає своє право незалежних перевірок після запровадження розроблених заходів.

СРК також швидко реагує на запити окремих міністерств стосовно особливих потреб контролю або виправданих змін у загальній структурі контролю менеджменту. Це зумовлено необхідністю пристосувати деякі види контролю, які перебувають у сфері повноважень РК, до змінюваного характеру програм і діяльності уряду. Коли міністерство може довести, що відмова від певного контролю покрашить виконання програми або допоможе уникнути окремих витрат, СРК намагається вносити відповідні зміни, якщо не вбачає у цьому серйозного ризику.

СРК продемонстрував гнучкість свого курсу у справі з одним міністерством, яке затримувало депозит великої суми з віддалених районів внаслідок політики РК, яка передбачала здійснення подібних трансфертів лише кожні п'ять днів для збереження банківських витрат

по переведенню готівки. Однак це правило було запроваджено тоді, коли переводились лише невеликі суми. Як зазначили представники міністерства, ця політика коштувала уряду набагато більше, ніж банківські трансферти витрати та, крім того, зумовлювала небезпеку пограбування або крадіжки. Отже, це міністерство було звільнено РК від виконання цього правила.

В інших випадках, коли необхідна зміна у системі контролю, яка не перебуває у сфері повноважень РК, нові розробки певних міністерств іноді вимагають від Ради казначейства пошуку змін у законодавстві. Прикладом є зміни у ЗФУ, запроваджені для сприяння розвитку зазначених вище електронних механізмів банківських операцій. Спочатку ці зміни форм контролю були зроблені лише для використання “електронного спілкування” під час збору податків, що допомогло заощадити значні кошти та поліпшити обслуговування клієнтів. Пізніше багато інших міністерств зажадали повноважень для введення подібних механізмів.

4. Фактори, що впливають на контроль менеджменту у Канаді

Реакція на зміни

У Директивах МОВАУ (І, п. 15) зазначається, що контроль менеджменту має постійно пристосовуватися до змінюваної ситуації. Сучасний стан речей у Канаді у цьому відношенні не є повністю задовільним. Деякі адміністративні реформи здійснюються для посилення контролю менеджменту, однак Генеральний аудитор країни серйозно занепокоєний нинішньою ситуацією.

Як зазначено у Розділі 2, нещодавні реформи державного сектору у Канаді були зосереджені на поліпшенні механізмів його діяльності. Основним напрямком у досягненні цієї мети є розширення повноважень керівництва у поєднанні зі збільшенням його відповідальності. Для цього було здійснено передачу певних обов'язків і введення кращого планування та звітування по результатах діяльності. У цьому відношенні секретаріат Ради міністрів розробив специфічні структури для:

- ділового планування, що передбачає подання міністерствами щорічних стратегічних планів, які загально пояснюють шляхи досягнення результатів та наслідків програм діяльності та засоби їхньої оцінки (раніше подавались на розгляд детальні плани для окремих витрат та заходів, що розцінювалось міністерствами як стимул для СРК “мікро-керівництва” ними з центру);
- якісних послуг, що потребує від міністерств уваги до їхньої достатності, часу надання та вартості (цього року міністерства мають також публікувати стандарти своїх послуг);
- підзвітності, що надає критерії згідно із загальними категоріями управління (які міністерства можуть пристосувати до своєї діяльності та кожної окремої ситуації) для забезпечення підзвітності по вертикалі через кожний орган міністерства та далі до парламенту (діючи для платників податків у цілому).

Підзвітність для структури контролю менеджменту

Структура підзвітності РК також включає до себе нові критерії відповідної підзвітності міністерств Раді казначейства (головним чином для дотримання вимог РК стосовно структури контролю менеджменту) та підзвітності РК відносно якості та ефективності розроблених нею структур. Наприклад, коли Генеральний аудитор (ГА) помічає, що усі міністерства зіткнулися із труднощами у процесі запровадження курсу РК, то це свідчить про дефект самої структури або механізму її контролю.

Останній помітний приклад підзвітності РК стосується невірного виконання політики звільнення службовців для зменшення персоналу шляхом виплати певних сум по звільненню. Замість скорочення робочих місць міністерства використовували цю політику для звільнення непродуктивних службовців, чиу роботу все ж треба було виконувати. Коли представники Комітету по звітах про виконання держбюджету (законодавчого органу, відповідального за розгляд доповідей ГА з питань контролю менеджменту) дізнались про

це з доповіді ГА, секретаря Ради казначейства було звинувачено у відсутності нагляду за цією ситуацією та контролю за зменшенням кількості випадків невірного виконання розробленої політики, які траплялись протягом трьох років, що у цілому коштувало платникам податків декількох сотень мільйонів доларів.Хоча це питання не виносилося на суд широкого загалу, можна зазначити, що згадану політику було розроблено невірно, адже не було враховано зрозумілу потребу міністерств в усуненні непродуктивних службовців.

Проекти щодо використання інформаційної технології

На додаток до нових розробок , секретаріат РК надрукував проект по поліпшенню діяльності державної служби через інформаційну технологію. Цей документ визначає низку принципів, стандартів та завдань для максимального використання інформаційної технології й поліпшення ефективності та якості внутрішнього управління (у межах міністерств) і послуг міністерств, котрі надаються населенню. У передмові до Директив МОВАУ (І, п. 1) визнається потреба більше спиратися на автоматичні технології.

Проект значною мірою зосереджується на використанні нових методів (таких як перебудування процесів) як передумови для інвестицій в інформаційну технологію. Також передбачається тісне співробітництво з іншими урядовими рівнями й приватним сектором з метою розробки і використання інформаційної технології для поліпшення ефективності та якості послуг. Для досягнення цього та інших намічених завдань було засновано низку та комітетів, таких як Консультивна рада по каналах інформації.

Запланована мета співробітництва між приватним сектором та іншими урядовими рівнями варта схвалення. Однак, хоча вона надає нові можливості, у ній криються серйозні проблеми контролю менеджменту для СРК, пов'язані з великим відсотком ризику. Урядові керівники, які йдуть на подібні домовленості, часто-густо не мають достатньої підготовки та досвіду у сфері контролю за виконанням угод, управління проектами або ризикованими ситуаціями, і не можуть повністю забезпечити захист державних інтересів. Крім того, уряд не має офіційного права укладати домовленості про співробітництво без дозволу парламенту, адже

згідно з канадськими законами кожний партнер відповідає за борги інших партнерів. Тому керівники повинні бути впевненими у тому, що спільні заходи не закінчаться офіційно - обов'язковим партнерством будь-якого гатунку.

Сприяння самоконтролю керівників

Хоча це не є окремо визначенім завданням, розвиток самоконтролю керівників має сприяти модернізації державної служби та удосконаленню структури контролю менеджменту. Самоконтроль зумовлює більш чітке визначення обов'язків і відповідальності у кожному міністерстві та заохочує використання нових, сучасних засобів самоконтролю замість контролю керівників з центру або з боку міністерських експертів. Зараз, наприклад, керівники починають використовувати системи експертної інформації, електронну систему дозволу та методу перевірки, що дозволяє їм приймати компетентні рішення без потреби в обізнаності у детальних адміністративних процедурах.

Ця модернізація системи контролю та самоконтроль змінюють також роль центральних органів стосовно міністерств, зумовлюючи перенесення наголосу з управління на дозвіл, спрямовання та координацію. Центральні органи активно намагаються замінити контроль з центру самоконтролем керівників. Їхнім головним завданням є забезпечення керівництва у сфері контролю менеджменту згідно із законодавчою структурою та завданнями уряду. Цей перехід від жорсткого централізованого контролю до контролю керівників визнається у Директивах МОВАУ (I, п. 1).

Стурбованості Генерального аудитора

Генеральний аудитор Канади у цілому підтримує Державну службу 2000 та різноманітні ініціативи, пов'язані з нею. Він, однак, висловив парламенту своє занепокоєння з приводу відсутності специфічної структури контролю, яку мали розробити центральні органи у відповідності до цих реформ. Хоча він не посилається на МОВАУ, він, фактично, пропонує уряду Канади її структуру контролю менеджменту.

Він також вважає, що хоча існуючі види контролю були надійними у минулому, вони вже не відповідають сучасним реаліям. На його думку, незважаючи на те, що більша передача влади та орієнтовані на результат види контролю мають поліпшити служіння громадськості, вони криють більший ризик внаслідок відсутності їх підтримки з боку належного та чіткого усвідомлення контролю менеджменту. Особливо його потребує відчутна невідповідність між самоуправлінням і відповідальністю, тому що він ще не знайшов через міністерські та інформаційні системи удосконалену схему оцінки відповідальності, яка б демонструвала, наскільки добре керівники використовують свої розширені повноваження.

¹ Джеймс К. МакКріндел, старший адміністратор Ради міністрів Канади, працює також у раді Університету Ватерлоо. Він був заступником Генерального контролера Канади, відповідальним за керівництво фінансовим управлінням та контроль органів федерального уряду.

ПРИКЛАД АКТУ ПРО НАЦІОНАЛЬНИЙ ДОБРОБУТ

(Нідерланди)

Крістін Е.П.М. ден Хутін-Стівенс
Хенні С. де Вос-Корселман¹

Короткий виклад

Ці матеріали стосовно Акту про національний добробут у Нідерландах показують, як контроль менеджменту окремої установи, Міністерства соціальних справ та зайнятості, структурований для того, щоб дозволити цьому міністерству, котре має обов'язки формулювати, оцінювати та пристосовувати політику соціального захисту, взяти на себе відповідальність за витрати та звітувати про них парламенту.

Виконання положень Акту про національний добробут є добрим прикладом процесу підзвітності. Цей процес – частина адміністративної організації, яка включає у себе багато засобів внутрішнього контролю або контролю менеджменту. Він починається тоді, коли міністр соціальних справ та зайнятості одержує від парламенту бюджет для Акту про національний добробут. Як показано у дослідженні, контроль менеджменту вбудований у правову та адміністративну структуру програми. Завдання систем контролю чітко визначені.

На основі Акту про національний добробут муніципалітети виплачують субсидії певним особам. Державним декретом визначається “придатність”, особисті обставини, котрі зумовлюють обсяг субсидії та зразки необхідних свідоцтв. Усі 630 муніципалітетів отримують щомісячно авансом внески міністерства. Розмір авансу оцінюється міністерством за допомогою стандартних процедур та анкетування.

Державні консультанти, які працюють у міністерстві, щороку перевіряють виконання муніципалітетами положень Акту про національний добробут. Вони готують стандартну доповідь, а їхня діяльність визначена у робочих інструкціях. Крім того, вони також складають щорічний звіт з приводу усіх помітних подій та ускладнень

виконавчої практики. Це використовується для оцінки та, якщо необхідно, пристосування урядового курсу до Акту про національний добробут.

Крім того, муніципальний аудитор складає юридично необхідну доповідь, яка додається до фінансових звітів муніципалітету. Міністр створив додатковий протокол для перевірки аудиторського контролю за виконанням положень Акту про національний добробут та для нагляду за належним розподілом усіх внесків. Цей процес став частиною внутрішнього контролю та контролю менеджменту міністерства соціальних справ та зайнятості.

Міністерство сплачує остаточну суму внесків муніципалітетам на основі доповідей, використовуючи роботу державних консультантів та муніципальних аудиторів. Після цього департаментська аудиторська служба перевіряє фінансові звіти та відповідні адміністративні процедури і готує доповідь. Це робиться для перевірки узгодженості засобів здійснення контролю менеджменту цього міністерства з положеннями законодавства.

Подібні заходи дозволяють міністру брати відповідальність за бюджетні витрати та звітувати про них парламенту.

1. Структура контролю менеджменту у Нідерландах

Управління контролем менеджменту

Парламент є вищим органом голландського уряду, який здійснює керівництво контролем менеджменту. Найбільш важливим у цьому плані є Закон про бюджет та облік. Парламент розробляє також інші закони, що стосуються контролю менеджменту (такі як Акт по національний добробут, про який йдеться далі).

Закон про бюджет та облік дає особливі повноваження Міністерству фінансів у сфері контролю менеджменту. Воно має розробити для інших міністерств документи та інструкції стосовно контролю менеджменту. Ці правила та положення мають загальний характер і тому міністерства можуть досить гнучко їх застосовувати.

Розробка та розповсюдження контролю менеджменту

Міністерство фінансів підготувало посібники, у яких визначаються стандарти для фінансових звітів та контролю менеджменту. Ці посібники розроблені за участю внутрішніх та зовнішніх аудиторів. Час від часу до посібників вносяться поправки, як це запропоновано у *Директивах стандартів внутрішнього контролю МОВАУ* (І, п. 66).

Роль генерального секретаря кожного міністерства визначається законом (королівський ступінь). Він є вищим службовцем у міністерстві, який відповідає за персонал, фінанси, адміністрацію та управління. Кожне міністерство має також директора по фінансах та бухгалтерському обліку, котрий відповідає за розробку та розповсюдження контролю менеджменту у міністерстві. Генеральний секретар, директор по фінансах та бухгалтерському обліку, директор департаментської аудиторської служби, разом з директорами усіх відділів міністерства утворюють Комітет по аудиту. Цей Комітет відіграє важливу роль у розвитку та розповсюджені контролю менеджменту в усій організації. Комітет обговорює питання фінансового управління, контролю менеджменту та департаментського аудиту.

Департаментська аудиторська служба також залучена до розповсюдження правил та положень, розроблених Міністерством фінансів. Крім того, департаментські аудитори дають поради по виконанню цих положень.

Роль Аудиторського суду Нідерландів та центральних органів

Аудиторський суд Нідерландів (*Algemene Rekenkamer*) не відіграє формальної ролі у розповсюджені стандартів контролю менеджменту. Однак він опосередковано залучений до здійснення контролю менеджменту, тому що організовані ним перевірки базуються на системах контролю менеджменту. Тому Аудиторський суд може пропонувати поправки до посібників Міністерства фінансів.

У голландській конституції зазначається, що Аудиторський суд відповідає за перевірку державного доходу та витрат. Аудиторський суд вбачає своїм завданням поліпшення функціонування уряду, виконує це завдання через організацію перевірок, результати яких регулярно подаються на розгляд уряду та парламенту. Він визначає недоліки та вказує на обсяг заходів для їх виправлення, що має на меті забезпечення найкращого використання грошей платників податків.

Незалежність перевірок Аудиторського суду Нідерландів частково зумовлена тим, що його члени призначаються на усе життя. Таким чином, новий уряд не може звільнити їх та замінити за власним вибором.

Порівняння з Директивами МОВАУ

Основні та детальні стандарти Директив МОВАУ (I, пп. 4 та 5) лише маються на увазі у програмах перевірок департаментської аудиторської служби та у посібниках Міністерства фінансів, тому що розробки міністерства були підготовлені ще до затвердження Директив МОВАУ у 1992 р. Аудиторський суд Нідерландів брав участь у реалізації Директив МОВАУ.

Перевірка та оцінка систем контролю менеджменту

За перевірку та оцінку систем контролю менеджменту відповідає служба внутрішнього аудиту міністерства. Деякі з її доповідей обговорюються у Комітеті по аудиту.

Традиційним та основним напрямом діяльності Аудиторського суду є проведення фінансового аудиту (т. зв. “аудиту правильності”). Він концентрується на схваленні звіту про виконання держбюджету. Протягом останніх декількох років ці перевірки стосувалися також адміністрації та фінансового управління департаментів. На практиці аудит Суду головним чином ґрунтуються на даних служби внутрішнього аудиту органу, що перебуває під перевіркою. Суд перевіряє надійність висновків та доповіді служби внутрішнього аудиту відповідного міністерства (I, пп. 83 та 84). За останні десять років діяльність у цій сфері була помітно ускладнена.

У середині 80-х рр. міністерства потерпали від слабкого контролю менеджменту. Це часто спричиняло виникнення великого обсягу невиконаної роботи по річних фінансових рахунках та перевірках. Перевірки, які проводились з величезними зволіканнями, виявили багато проблем. Важко було визначити узгодженість витрат із відповідними законами та положеннями. Частково під керівництвом Аудиторського суду (І, п. 66) було розпочато т. зв. "Операцію по реформі урядових рахунків", яка мала на меті:

- удосконалення адміністративних процедур та контролю менеджменту у міністерствах;
- зміцнення внутрішнього (департаментського) аудиту;
- прискорення циркуляції (фінансової) інформації у федеральному уряді та між урядом і парламентом;
- удосконалення у поданні бюджету.

Результатом цієї операції було помітне поліпшення у сфері управління, аудиту та фінансового обліку, котрий проводиться зараз щороку. Він перевіряється внутрішнім аудитором, який складає відповідну доповідь. Зараз процедури контролю менеджменту відповідають мінімуму вимог в усіх міністерствах.

Висновки перевірок Суду викладаються у його доповідях. Міністр фінансів готує зведені рахунки усіх міністерств, які складають звіт про виконання держбюджету, що має бути схвалений Аудиторським судом. Протести, пов'язані з аудиторськими перевіrkами, мають розглядатися перед затвердженням парламентом звіту про виконання держбюджету.

Той факт, що Аудиторський суд визнав витрати відповідними закону, не завжди свідчить про вірне використання грошей. Аудиторський суд здійснює також перевірки виконання, які стосуються вірних витрат з максимальною економією та ефективністю. Аудиторський суд шукає баланс між аудитом правильності та аудитом виконання.

У справі з аудитом виконання не існує встановлених законом санкцій. Однак Аудиторський суд може опубліковувати свої висновки та контролювати міністра через свій перевірочний аудит.

Ресурси, вміння та підготовка для запровадження систем контролю менеджменту

Кожне міністерство має забезпечити своїх працівників необхідними ресурсами та вміннями, тому у кожному міністерстві повинні бути посібники та розробки Міністерства фінансів. Але ще більш важливо наймати кращих кандидатів на робочі місця. Це зумовлює потребу визначити необхідні кваліфікації для певної посади та мати достатньо ресурсів, аби найняти необхідний персонал. За набір штату відповідає генеральний секретар кожного міністерства. Міністр фінансів організовує курси підготовки по використанню посібників та розробок з питань контролю менеджменту.

2. Контроль менеджменту та Акт про національний добробут

Дослідження цього прикладу демонструє таку структуру контролю менеджменту, при якій міністр може контролювати витрати та звітувати про них парламенту. (Перевірки Аудиторського суду головним чином ґрунтуються на огляді цих видів контролю менеджменту.) Такі стосуються виплати субсидій, передбачених Актом про національний добробут. Ці субсидії є найбільшими соціальними субсидіями, які надаються муніципалітетами, і разом з виплатами по Закону про дитячі дотації (які здійснюються спеціальним органом) вони користуються найбільшою увагою міністерства. Інші програми грошової допомоги (по безробіттю, хворобі, непрацездатності) виконуються незалежними організаціями роботодавців та службовців, а виплати здійснюються за рахунок заробітної плати працюючих.

Перед аналізом відповідних процедур варто розглянути бюджетну систему, пояснити головні риси особливих субсидій та докладно ознайомитися з Актом про національний добробут.

Бюджетна система

Міністерства, або державні департаменти, є частиною центрального уряду. Їхня структура допомагає міністрам виконувати свої обов'язки. Перед кожним з міністерств стоїть низка завдань, котрі

важливі для усього суспільства (наприклад, захист громадського здоров'я, яким займається Міністерство здоров'я, добробуту та спорту, або запровадження належної інфраструктури, за що відповідає Міністерство транспорту та комунікацій).

У Нідерландах для кожного міністерства асигнується річний бюджет, котрий має витрачатися на здійснення попередньо визначених заходів. Наприкінці року міністерство повинно звітувати парламенту про бюджетні витрати. Принцип міністерської підзвітності є фундаментальним для голландської демократичної системи.

Для забезпечення цієї підзвітності голландські міністерства мають встановити свою адміністративну структуру та контроль менеджменту з метою перевірки та обліку бюджетних витрат.

Особливі субсидії

Особливі субсидії – це певні бюджетні внески уряду до муніципалітетів, які включаються до фінансових звітів відповідного міністерства.

“Особливі субсидії” – загальна назва для державних виплат місцевим органам влади, котрі у цілому використовуються згідно із завданнями уряду. Як правило, місцеві органи не можуть витрачати ці гроші на свій розсуд. Вони мають дотримуватись розробок та положень стосовноожної суми. Ці закони й положення визначають межі права приймати вільні рішення місцевими органами. У Нідерландах подібна практика відома як “спів-управління”: місцеві органи виконують завдання уряду, який встановлює правила, котрих місцева влада має дотримуватись. Однак, варто зазначити, що хоча місцеві органи відповідають за виконання, держава – у даному випадку міністерство, котре асигнувало внесок – відповідає за правильність витрат та їх законність. Зрештою, ці витрати, як зазначено вище, фіксуються у фінансових звітах, котрі міністерство щороку подає на розгляд парламенту.

У цілому управління особливими субсидіями здійснюється через систему авансів, які потім уточнюються. Остаточне визначення внеску міністерства та врегулювання перевиплачених або недовиплачених сум відбувається постфактум, після того як муніципалітет доповів про витрати внеску.

Акт про національний добробут

Акт про національний добробут вступив у дію 1 січня 1965 р. Із запровадженням цього закону уряд взяв на себе завдання здійснювати фінансову допомогу кожному голландцю, який не має змоги забезпечити себе найбільш необхідним для життя. Акт про національний добробут – останній засіб допомоги, і субсидії згідно з цим законом виплачуються лише у тому випадку, коли людина не може отримувати інші види виплат соціального захисту. Протягом 1994 р. приблизно 510000 голландців отримали грошову допомогу згідно з Актом про національний добробут.

Контроль виконання цього закону є складним завданням. Спочатку Акт був досить простим і виплати відповідним особам здійснювалися на основі однакових критеріїв. Згідно з поправками, які вносилися до закону починаючи із середини 80-х рр., рівень субсидій почав залежати від особистої ситуації одержувача, що спричинило появу різних варіантів. Перед виплатою субсидій необхідно чітко визначити категорію, до якої належить адресат. Часом трапляються випадки невірного визначення коштів, адже деякі категорії передбачають більший розмір субсидій.

На виконання положень Акту про національний добробут у 1995 р. було витрачено понад 11 млрд. гульденів. 90 % цієї суми забезпечила держава, 10 % – муніципалітети.

Міністр соціальних справ та зайнятості здійснює нагляд за тим, як муніципалітети виконують положення Акту. Він або вона звітує парламенту по цьому питанню та по витратах і прибутках стосовно Акту про національний добробут, які включаються до фінансових звітів міністерства. Крім того, міністр соціальних справ та зайнятості офіційно відповідає за формулювання, розвиток і оцінку урядової політики соціального захисту. Ось як визначається цей обов’язок:

Уряд [у даному випадку міністр соціальних справ та зайнятості] відповідає за загальний рівень соціального захисту, пристосування рівнів соціального захисту до структури державної політики та за якість виконання цих положень.

Акт про національний добробут та відповідні міністерські обов'язки є основою процесу контролю менеджменту у цій сфері.

3. Основні напрями запровадження Акту про національний добробут

Виконання

Згідно з Актом про національний добробут муніципалітети щомісяця отримують аванс від міністерства, призначений для виплат відповідним адресатам, які здійснюються муніципалітетами від імені держави. Міністерство враховує суму місячного авансу, окрім усього, на основі попереднього списку витрат, складеного відповідним муніципалітетом.

Муніципалітети відповідають за виплату субсидій тим особам, яким вони призначені. Крім того, вони повинні періодично перевіряти можливість пристосування рівня субсидії до змін у ситуації з окремим адресатом. Більше того, муніципалітети активно заохочують одержувачів субсидій до пошуку роботи і відмови від грошової допомоги згідно з Актом про національний добробут.

Потім проводиться остаточне врегулювання обсягу авансу, що надходить до муніципальних органів. Для цього кожний муніципалітет протягом певного терміну від початку року подає на розгляд міністерства остаточний виклад витрат, який супроводжується доповіддю муніципального аудитора. Міністерство оцінює цей виклад, і після того визначає остаточну суму грошей. Різниця між остаточною сумою і отриманим авансом виплачується муніципалітету або покривається за його кошт.

Міністр соціальних справ та зайнятості готує річний звіт по діяльності міністерства, котрий включає у себе витрати та прибутки стосовно Акту про національний добробут. Як було зазначено, фінансові звіти міністерств включають у себе доповідь департаментського аудитора.

Для звітування з питань витрат та прибутків стосовно Акту про національний добробут міністр має бути впевненим у їх точності та законності. Точність – це свідчення того, що інформація, яка

міститься у фінансових звітах міністерства, є вірною і правильною. Законність – це відповідність витрат та прибутків положенням Акту про національний добробут та іншим законам.

Міністерство соціальних справ та зайнятості дотримується процедури, яка має три фази:

- асигнування авансу муніципалітетам (відповідальні: керівництво середньої ланки);
- оцінка остаточної суми й остаточне визначення суми на основі висновків муніципального аудитора та державних консультантів (відповідальні: керівництво середньої ланки);
- перевірка фінансових звітів міністерства аудиторською службою департаменту (відповідальний: персонал).

Нижче коментуються перші дві фази. Процедури стосовно їхнього виконання викладені в офіційних документах (І, п. 43). Вони визначають, як і чому відповідні департаменти та управління залучені до цього процесу, які заходи мають здійснюватись і як усе це повинно документально фіксуватись.

До цих процедур залучено багато механізмів внутрішнього контролю: візуальний нагляд, розподіл функцій, реєстрація і т.д. Створення та запровадження таких механізмів є обов'язком керівництва середньої ланки. Згідно з Директивами МОВАУ (І, п. 2), ці складові контролю менеджменту забезпечують обґрутовану впевненість у досягненні завдань організованих, економічних, продуктивних та ефективних операцій, які узгоджуються із законами, положеннями та директивами керівництва.

Ось деякі документи щодо контролю менеджменту, які використовуються міністром для здійснення функцій внутрішнього контролю:

- Державний декрет, що визначає особу, яка має право на грошову допомогу, особисті обставини, котрі впливають на рівень субсидії та стандарти необхідних свідоцтв;
- Посібник по розгляду заяв, який визначає процедуру для усіх муніципальних служб;
- інструкції для консультантів по державному соціальному захисту стосовно перевірки узгодженості діяльності

- муніципалітету з відповідними законами та положеннями (такими, як зазначений вище Державний декрет);
- виклад змісту доповіді консультантів по державному соціальному захисту;
 - орієнтовна сума для визначення розміру авансу, що виплачується муніципалітетам;
 - протокол Акту про національний добробут для муніципальних аудиторів;
 - виклад змісту доповіді муніципального аудитора;
 - стандартні процедури та анкети для департаментської оцінки розміру авансу;
 - стандартні процедури та анкети для департаментської оцінки визначення остаточної суми;
 - виклад, що вміщує частоту й характер перевірок структури внутрішнього контролю;
 - мандат департаментської аудиторської служби.

Департаментська аудиторська служба також бере участь у створенні розробок і коментарів. Потім вона перевіряє виконання необхідних процедур.

Надання авансів

Усі більш ніж 630 голландських муніципалітетів одержують аванс щомісяця. Оцінка орієнтовної суми, котра здійснюється муніципалітетом, та визначення на основі цього авансу є відносно нескладним завданням. Якщо муніципалітети виконали певні формальні вимоги і попередня орієнтовна сума відповідає сподіванням, то нараховується аванс згідно з попереднім обчисленням витрат. Виплата авансів має бути підтверджена міністерством.

Внутрішній контроль спрямований на :

- виплату авансів лише після оцінки орієнтовної суми;
- виплату авансів належному муніципалітету;
- належний та повний облік наданих міністерством авансів.

Надання авансів не пов'язано із ризиком по ряду причин. По-перше, ця відносно проста операція автоматично здійснюється за встановленим зразком, вона пов'язана з декількома комплексними оцінками. По-друге, будь-які помилки у розрахунках та виплаті авансів

можуть бути виправлені подальшим врегулюванням. По-третє, закони та положення стосовно визначення авансів дуже нечисельні і тому їх відносно легко виконувати.

Оцінка виплат та остаточне визначення грошового внеску

Діяльність міністерства

Як вже зазначалось, муніципалітети виконують положення Акту про національний добробут, а міністерство лише виступає у ролі спостерігача та скарбничого. За допомогою певних засобів міністерство може перевірити відповідність діяльності муніципалітету законам і положенням. До цих заходів належать:

- нагляд і контроль державних консультантів та складання ними стандартної доповіді по кожній остаточній сумі, що подається муніципалітетами на розгляд міністерства;
- контроль аудиторів, які працюють з муніципалітетами та складають аудиторську доповідь, що супроводжує виклад остаточної суми.

На основі інформації, отриманої від цих процедур контролю, міністр може визначити остаточну суму грошового внеску. Важливо зрозуміти, що процедури контролю є вирішальними, бо вони потрібні для звітування міністра перед парламентом про витрати коштів, наданих муніципалітетам. До визначення остаточного внеску міністр має бути добре проінформований про діяльність муніципалітету. Для цього треба мати відповіді на багато запитань:

- Чи мають муніципалітети право на заходи, вжиті ними на основі Акту про національний добробут?
- Чи виплачені муніципалітетами субсидії на основі положень Акту саме тим особам, яким вони призначені?
- Чи отримали ці особи від муніципалітетів належні суми?
- Чи супроводжувалось визначення остаточної суми доповідями аудиторів з усіх муніципалітетів?
- Чи складені визначення остаточних сум належним чином та чи обґрунтовані вони муніципалітетами?
- Чи зафіксовані належним чином аванси та виплати у визначені остаточної суми?

- Чи дійсно витрати, зазначені у визначені остаточної суми, пов’язані з Актом про національний добробут?
- Чи зафіксовані муніципалітетами належним чином усі прибутки, такі як повернення невірно виплачених субсидій?
- Чи зазначаються претензії щодо невірної виплати субсидій або недбалості з боку муніципалітетів?
- Чи сприятлива доповідь аудитора та чи є у ній коментарі, які зменшують позитивний характер відгуку? Чи вжито належних заходів у відповідь на несхвальну доповідь аудитора?

Міністерство дає відповіді на ці запитання на основі інформації, наданої державними консультантами та муніципальними аудиторами.

Контроль за витратою грошового внеску та його остаточне визначення пов’язані з великим ризиком, що зумовлено, у багатьох випадках, складністю закону та його чутливістю до зловживань та неправильного застосування. Крім того, відмінності в адміністративних заходах муніципальних органів ускладнюють завдання міністерства.

Роль державних консультантів

Для нагляду за виконанням положень Акту про національний добробут міністр соціальних справ та зайнятості призначив 180 консультантів по державному соціальному захисту, які працюють по всій країні. Вони пройшли спеціальну підготовку; деякі з них – юристи, інші мають ступені у сфері державного управління. Найважливіші завдання їхньої діяльності включають у себе:

- перевірку виконання муніципалітетами положень Акту про національний добробут;
- попередження міністерства про помітні події для його швидкого реагування;
- обговорення наміченого курсу з муніципалітетами;
- проведення зовнішньої координації з іншими установами, так чи інакше пов’язаними з виконанням Акту про національний добробут.

На основі своїх робочих інструкцій державні консультанти

оцінюють виконання муніципалітетами вимог закону та перевіряють узгодженість їхніх рішень із розробленими правилами. Подібні оцінки проводяться щорічно у кожному муніципалітеті. Вони здійснюють перевірку відділів або служб муніципалітету на основі письмової інформації, надісланої міністерству. Результати цієї перевірки можуть спричинити подальше розслідування.

Результати перевірок викладаються у стандартній доповіді, яка з викладом остаточної суми для кожного муніципалітету. Крім того, державні консультанти дають загальні рекомендації або поради, що стосуються окремого муніципалітету. Головне питання доповіді державного консультанту – чи виконуються муніципалітетом юридичні вимоги під час запровадження положень Акту (І, п. 24). Як вже зазначалось, існує великий ризик зловживань та неправильного застосування. Існують різні оцінки рівня шахрайства. У 1993 р. показники на основі декількох перевірок коливались від 7 до 25 % від суми витрат. В Акті та міністерських положеннях зазначається, що муніципалітети мають докладати більших зусиль для уникнення зловживань та неправильного застосування, у протилежному випадку обсяг періодичної грошової допомоги буде зменшено. Обман карається урядовими санкціями. Муніципалітет може скоротити виплату субсидій або навіть припинити її; отримані обманим шляхом кошти завжди повинні бути повернені.

Крім цих річних доповідей, важливих для визначення грошових внесків муніципалітетам, консультанти також складають річний звіт по усіх будь-яких помітних подіях та ускладненнях виконавчої практики для оцінки та, якщо необхідно, пристосування урядового курсу до Акту про національний добробут (І, п. 38). Такі звіти також допомагають міністрру відповідати на реакцію голландського суспільства.

Крім того, державні консультанти здійснюють, згідно із рішенням міністерства, ситуативні перевірки для розгляду окремих аспектів виконання положень Акту. Вони також подають на розгляд щорічний план пропозицій відносно їхньої діяльності у наступному році.

Контроль муніципального аудитора

Міністерство вимагає від представників муніципальних

органів виконання належних процедур та вірного розпорядження фінансами, оскільки такі процедури є основою для визначення остаточної суми. Міністерство не здійснює над цим свого контролю. У Нідерландах кожний муніципалітет має щорічно готувати фінансові звіти та подавати їх на розгляд аудитора, який також перевіряє адміністративні процедури й складає доповідь, котра додається до фінансових звітів муніципалітету.

Для міністерства дуже важливим є спосіб здійснення муніципальними аудиторами цього юридично передбаченого контролю. Міністерство має бути впевненим, що його грошові внески по Акту про національний добробут витрачені належним чином та що визначення остаточної суми є надійним і відповідає закону. Це настільки важливо, що міністр соціальних справ та зайнятості розробив додаткові нормативи для перевірки контролю муніципального аудитора. Звичайний контроль на базі Закону про місцеве самоврядування, який визначає обов'язки місцевої влади, був визнаний недостатнім. Ці додаткові правила викладені у протоколі Акту про національний добробут, що містить особливі положення Акту та передбачає складання аудиторської доповіді, яка подається разом з визначенням остаточної суми. Внаслідок появи цих положень, контроль муніципального аудитора став складовою частиною та внутрішнього контролю та контролю менеджменту Міністерства соціальних справ та зайнятості.

Доповідь муніципального аудитора, яка супроводжує виклад остаточної суми, ґрунтуються на вивчені внутрішнього контролю та контролю менеджменту муніципальних органів, їхніх адміністративних заходів та, окрім усього, на аналізі частоти перевірок муніципалітетом прав окремих осіб на отримання субсидій. На запитання про належне виконання муніципалітетом законів та положень уряду міністерство вже одержало відповідь від державних консультантів.

Остаточна виплата грошових внесків

Міністерство соціальних справ і зайнятості оцінює подані муніципалітетами на розгляд визначення остаточних сум на основі доповідей державних консультантів та муніципального аудитора. Для

цього використовується стандартний список запитань. Якщо виникають порушення або неточності, остаточна сума може бути виправлена. Відповідні заходи детально визначені у документі офіційного курсу, з яким ознайомлені усі муніципалітети (І, п. 38).

Остаточна виплата грошового внеску проводиться відділом фінансового управління міністерства (І, п. 54). Для цього робиться наступне:

- інформується муніципалітет;
- зі спеціально відкритого для цього рахунку переводиться сума відповідного авансу;
- сплачується або компенсується різниця між остаточною сумою та авансом;
- виплата чи reklamaція здійснюються фінансовим управлінням.

Крім того, умови можуть бути змінені. Наприклад, якщо державний консультант виявив недоліки у діяльності муніципальних органів, грошовий внесок може бути виплачений, але муніципалітету буде запропоновано внести певні зміни. Якщо муніципалітет відмовляється співпрацювати, частину внеску може бути згодом повернуто, наприклад, під час обчислення остаточної суми на наступний рік. У 1994 р. міністерство вжилло таких заходів у 65 випадках. Внесок до відповідних муніципалітетів було скорочено приблизно на 10 млн. гульденів (0,1 %).

Огляд департаментського аудитора

Департаментська аудиторська служба (внутрішній аудит для потреб міністра) щорічно перевіряє систему бухгалтерського обліку міністерства та готує доповідь, що супроводжує фінансові звіти Міністерства соціальних справ і зайнятості. У результаті описаної вище роботи відповідні записи заносяться до фінансових документів міністерства, які є основою його річного рахунку, по котрому аудитор повинен звітувати перед парламентом. Для оцінки витрат, пов'язаних з Актом про національний добробут, департаментський (міністерський) аудитор виконує таку роботу:

- Огляд бюджетних операцій: перевірка законності усіх витрат і прибутків та узгодженість усіх рахунків із

встановленими положеннями. Законність визначається як відповідність бюджетних операцій законодавству.

- Аванси: департаментський аудитор перевіряє належне обчислення авансів міністерством та існування належної підтримки. Він або вона оцінює діяльність фінансового управління у сфері авансів.
- Остаточне визначення виплати: спочатку департаментський аудитор оцінює процедури та якість роботи державних консультантів. Крім того, він або вона стежить за належною реакцією міністерства у відповідь на неправильні дії муніципалітету.

Мета цього контролю – належне використання міністром роботи державних консультантів, задоволення вимог внутрішнього контролю.

Департаментський аудитор вивчає результати діяльності муніципальних аудиторів для здійснення внутрішнього контролю та для складання доповіді по визначеню остаточної суми грошової допомоги. Робота муніципального аудитора взагалі дуже важлива для міністерства і, зокрема, для департаментського аудитора.

Департаментський аудитор здійснює щорічні перевірки цього виду внутрішнього контролю у певній кількості (приблизно 10 %) муніципалітетів. Такі огляди складаються із вступного обговорення, вивчення файлів, заключного обговорення та доповіді.

Звичайний огляд може бути замінений “обмеженою оцінкою”, що здійснюється за допомогою списку запитань. Для цього треба задовільнити наступні вимоги:

- Звичайний огляд проводився попереднього року і за його результатами департаментська аудиторська служба може використовувати доповідь муніципального аудитора без будь-яких додаткових заходів.
- Немає свідоцтв про те (наприклад, на основі доповіді державного консультанта), що ситуація у поточному році змінилась або погіршилась.
- Схвалений зміст доповіді муніципального аудитора. (Якщо доповідь не схвалено, можливо, муніципальний аудитор не виконав належним чином свої роботи; департаментський

аудитор часто вимагає розширених пояснень несхвалення доповіді).

- Результати інших перевірок не свідчать про погіршення ситуації. Це стосується як оглядів діяльності державних консультантів з боку департаментської аудиторської служби, так і перевірок діяльності департаменту (міністерства). Вони не спрямовані на пошук недоліків діяльності муніципального аудитора, однак можуть їх виявити. У такому випадку буде визначатись необхідність повної перевірки усіх документів.

Спираючись на огляди та “обмежену оцінку”, департаментська аудиторська служба оцінює доповідь аудитора, яка подається з остаточним визначенням суми, що разом є складовими оцінки самої служби.

Коротко кажучи, департаментський аудитор перевіряє узгодженість перевірок муніципальних аудиторів із правилами та регуляторними вимогами. Крім того, він або вона має визначити, чи є доповідь муніципальних аудиторів повним відображенням їхньої діяльності. Департаментський аудитор також перевіряє включення муніципальними аудиторами у доповідь усіх даних, потрібних для міністерства, та зазначення їх наслідків.

Потім департаментський аудитор оцінює діяльність міністерства стосовно остаточного визначення сум грошової допомоги, звертаючи особливу увагу на дотримання правил проведення відповідних процедур. У разі виявлення недоліків перевіряється здійснення відповідних заходів та належна виплата грошових внесків.

Огляд через фінансовий облік проводиться за типовими стандартами, зокрема шляхом перевірки авансів та витрат, пов’язаних із Актом про національний добробут. Наголошується, по-перше, на узгодженості витрат та прибутків, зазначених у фінансових звітах міністерства, із відповідними законами й положеннями, та, по-друге, на їх узгодженості із системою бухгалтерського обліку міністерства.

¹ Крістін Е.П.М. ден Хутін-Стівенс – аудитор (RA), яка з 1992 р. працювала керівником проектів в Аудиторському суді Нідерландів (*Algemene Rekenkamer*). Раніше вона декілька років працювала у службі зовнішнього аудиту.

Хенні С. де Вос-Корсelman – дипломований незалежний бухгалтер (AA), яка з 1993 р. працювала старшим аудитором в Аудиторському суді Нідерландів. Перед тим вона декілька років працювала у спеціалізованому відділі аудиту в Організації по захисту суспільного здоров’я.

ПРИКЛАД ІЗ ПРОГРАМИ БУДІВНИЦТВА ДОРІГ (Німеччина)

Доктор Детлев Спарберг¹

Короткий виклад

У Федеративній Республіці Німеччина контроль менеджменту у державному управлінні стосується самого управління та зовнішніх аудитів Федерального аудиторського суду (*Bundesrechnungshof*), який перевіряє запровадження та виконання ефективного контролю менеджменту.

В управлінні будівництвом доріг системи контролю менеджменту фінансово обмежують відповідні рішення та для перевищення цих обмежень потрібен додатковий дозвіл.

Надійний контроль менеджменту особливо важливий у сфері одержання підрядів, де за останні роки активізувалася злочинна діяльність. Наш досвід виявив три основні типи махінацій, які потребують чіткого контролю менеджменту: фіксація цін, зміна у конкурсуючих заявках на підряд та таємна домовленість.

Здійснення проекту державного будівництва доручається підрядчику, котрий запропонує найнижчі розцінки. Якщо потенційні підрядчики домовляються про те, хто з них подаватиме на розгляд найдешевшу пропозицію, вони порушують принцип конкуренції та вводять в оману органи по розподілу підрядів. Досвід доводить, що, внаслідок самовільної фіксації цін, контрактні розцінки можуть на 40 % перевищувати середні ринкові розцінки. Адміністрація зміцнює контроль менеджменту для запобігання самовільній фіксації цін. Федеральний аудиторський суд бере активну участь у цьому процесі, докладаючи до вирішення цього питання багато зусиль.

Перед розподілом підрядів окремі потенційні підрядчики намагаються видозмінювати свої позиції. У Німеччині розроблено детальні правила одержання контракту, які визначають процедуру розподілу підрядів та обумовлюють її контроль менеджменту. Нещодавно Федеральний аудиторський суд провів детальну перевірку державного замовлення на проведення робіт та процедури визначення

підрядчика для проектів будівництва. Перевірка виявила різні недоліки як у цій процедурі, так і у контролі менеджменту відповідних служб. До 40 % пропозицій мали недоліки, що могли збільшити ризик нечесного суперництва.

Таємна домовленість виражається у секретній співпраці державного службовця із відділу по розподілу підрядів та замовника на підряд із метою надати компанії певну перевагу у процедурі визначення підрядчика на контрактні роботи. У Німеччині за останні роки ця практика поширилась внаслідок ускладнення планування у сфері будівництва та відсутності належного за нею контролю. Подібні шахрайські дії можуть бути викриті лише спеціалістами високого класу, тому контроль менеджменту для уникнення такої практики стає більш важливим. Контроль за суворим дотриманням усіх правил та положень набагато ускладнює можливість таємної домовленості. Крім того, усвідомлення ризику бути викритим змушує багатьох службовців відмовитись від участі у подібній злочинній діяльності.

Ще однією важливою сферою, пов'язаною з фінансами, є сплачування рахунків. Ці рахунки мають багато детальних обчислень та потребують уважної перевірки. Для якомога більшого запобігання помилкам та шахрайству німецький уряд запровадив декілька систем контролю менеджменту з принципами, загальними для усіх сфер управління. Головним принципом контролю менеджменту у цьому відношенні є чіткий розподіл обов'язків. У кожному випадку, щонайменше два, а звичайно більш ніж два службовці мають виконувати різні та чітко визначені обов'язки. Це не дозволяє службовцю робити оплати, не залучаючи до цього своїх колег.

Належний контроль менеджменту – важлива умова для справи будівництва доріг, так само як і для інших сфер. Хоча у Німеччині вже існує добре розроблена та всебічна система контролю менеджменту будівництва доріг, вона потребує постійного нагляду, який є, у першу чергу, обов'язком керівництва. Чітка та належним чином запроваджена система контролю потрібна керівництву, тому що вона є єдиною гарантією безпечного управління.

1. Структура контролю менеджменту у Німеччині

У цьому розділі характеризується структура контролю менеджменту у Німеччині. Для її порівняння з практикою у різних країнах увага приділяється шести основним питанням.

Управління контролем менеджменту

У Німеччині жодна з установ не має загального обов'язку розробки та розповсюдження стандартів контролю менеджменту. Кожна державна організація відповідає за свій контроль менеджменту та створення його систем. Однак у структурі німецького державного управління (описаний нижче) головні та вирішальні повноваження розробки та розповсюдження стандартів контролю менеджменту у державних організаціях можуть належати до вищих щаблів управління.

Розробка та розповсюдження контролю менеджменту

У законодавстві відсутні стандарти контролю менеджменту. Вони можуть бути визначені відповідним керівництвом у залежності від його повноважень. Ієрархічна структура державного управління у Німеччині зумовлює розподіл повноважень приймати подібні рішення між різними щаблями управління. Так, системи контролю менеджменту можуть запроваджуватися деякими керівними органами невисокого рівня, державним органом більш високого рівня для підлеглих йому установ, або міністерством для усіх підзвітних йому державних органів. Таким чином, системи контролю менеджменту розробляються органом управління для власного користування або для усіх підлеглих йому організацій.

Ієрархічна структура також впливає на впровадження систем контролю менеджменту. Звичайно органи більш високого рівня дають інструкції по впровадженню та нагляду за функціонуванням систем контролю менеджменту органам нижчого рівня.

Ця система передбачає певну свободу для голів державних

адміністрацій у пристосування розроблених стандартів до власних потреб управління. До сьогодні органи нижчого рівня мали змогу змінювати системи контролю менеджменту за власною ініціативою, і поки що не було скарг відносно недостатньої свободи дій у цій сфері.

Роль центральних органів

Bundesrechnungshof, Федеральний аудиторський суд (ФАС) – вища аудиторська установа Німеччини, - не має юридичного права віддавати накази або інструкції після своїх перевірок. Під час звичайних та особливих аудитів він перевіряє ефективність та належне використання систем контролю менеджменту. Перевіряється також використання цих систем керівними органами для нагляду за своєю діяльністю згідно із відповідними стандартами. ФАС також здійснює перевірки виконання стандартних правил проведення обліку, управління людськими ресурсами та цілісності систем автоматичної обробки даних.

На основі результатів цих перевірок ФАС дає рекомендації для адміністрації, яку він перевіряє, та / або для відповідного міністерства. Адміністрація сама вирішує: виконувати їй ці рекомендації чи ні. Якщо у серйозних випадках рекомендації ігноруються, ФАС повідомляє про це через свій щорічний чи спеціальний звіт парламенту або парламентській комісії.

Головним чином, такі центральні органи, як бюджетне бюро або Міністерство фінансів, не мають у цій сфері більше повноважень, ніж ФАС. Вони частіше займаються бюджетними операціями та обліком, ніж наглядом за виконанням робіт за допомогою систем контролю менеджменту.

Дотримання Директив МОВАУ

У цілому *Директиви стандартів внутрішнього контролю МОВАУ* повністю виконуються німецькими органами управління. Звичайно, завжди виникають випадки незадовільного контролю менеджменту або неповного його запровадження. Деякі з них представлено нижче. Однак, як стверджують представники ФАС у, не існує сфер державного управління з повною

відсутністю контролю менеджменту, якого вимагає Директива МОВАУ.

Перевірка та оцінка систем контролю менеджменту

Контроль менеджменту використовується головним чином з боку керівництва. Тому саме керівництво має перевіряти функціонування цих систем контролю менеджменту. Крім того, нагляд за використанням систем контролю менеджменту здійснюється під час внутрішніх перевірок. Роль зовнішніх перевірок з боку ФАС зазначено вище.

ФАС не має механізму нагляду за різноманітними системами контролю менеджменту у німецькому державному управлінні. Крім того, він не має спеціального відділу з питань контролю менеджменту, і кожний окремий відділ відповідає за аудит систем контролю менеджменту тієї адміністрації, яка перебуває під його перевіркою. Незважаючи на це, результати різноманітних перевірок свідчать про ефективність та економічну виправданість систем контролю менеджменту у Німеччині. ФАС поки ще не зустрічається із прикладами дійсно неефективного та нерентабельного контролю менеджменту, і тому немає причин критикувати з цього приводу систему державного управління.

Ресурси, вміння та підготовка до запровадження систем контролю менеджменту

Кожна адміністрація має забезпечити керівників і персонал необхідними ресурсами, вміннями та підготовчими програмами для запровадження систем ефективного контролю менеджменту. У випадку нестачі штату службовців, керівні органи більш високого рівня мають звернути на це увагу та довести цей факт до відома відповідного міністерства. Якщо воно теж бачить необхідність у розширенні складу персоналу, до бюджетного плану на наступний рік вноситься відповідна пропозиція. За проведення підготовчих програм звичайно відповідає причетна адміністрація. Різноманітні державні установи або приватні компанії, що субсидуються державою, пропонують достатню кількість ефективних навчальних програм для державних службовців.

2. Системи контролю у Німеччині

У Федеративній Республіці Німеччині існують два головних рівні контролю, що мають різноманітні підрозділи.

Адміністративний контроль

Щорічні бюджетні проекти є юридичною базою для управління прибутками й оплатами. У такий спосіб річні бюджетні проекти обмежують адміністрацію та дають уряду, парламенту і ФАСу право її контролювати.

Контроль менеджменту

Адміністрація зобов'язана сама здійснювати нагляд за своєю діяльністю. Це виконується, насамперед, засобами контролю менеджменту, головним завданням якого є нагляд за правильністю та законністю діяльності. Мета досягається шляхом проведення:

- Перед-аудиту або аудиту апріорі: перед-аудит перевіряє заплановані адміністративні або фінансові справи ще до того, як вони відбулися. Це значить, що усі або певні справи потребують ще підпису голови адміністрації або його представника.
- Спільного аудиту: це звичайний контроль адміністративного керівництва, засобами якого адміністрація перевіряє свою діяльність. Він охоплює фінансові (виконання бюджетних проектів) та адміністративні аспекти (своєчасність проведення запланованих заходів).
- Після-аудиту або аудиту апостеріорі: після-аудит проводиться після здійснення якогось завдання. Він перевіряє ефективність, контроль за досягненням або результати діяльності. Для адміністрації вкрай важливо знати, чи узгоджуються досягнуті результати із запланованими, чи існує потреба у зміні характеру діяльності та чи здобуто корисний досвід для майбутнього.

Внутрішній аудит

У більшості країн внутрішній аудит є частиною системи

контролю менеджменту. Він є засобом керівництва для досягнення вищезгаданих завдань для забезпечення належної адміністративної діяльності. У Федеративній Республіці Німеччині внутрішній аудит є частиною зовнішнього. Хоча внутрішній аудит формує складову частину діяльності адміністративних органів, внутрішні аудитори підлягають професійному та технічному керівництву з боку ФАСу. Вони лише звітують ФАСу та можуть не виконувати інші професійні розпорядження. Внаслідок цього внутрішній аудит у Німеччині має назву “перед-аудит”, але не у сенсі аудиту апріорі, а тому, що він виконується до аудиту ФАСу.

Внутрішній аудит у сфері будівництва доріг головним чином концентрується на перевірці фінансів та належного виконання робіт. Після того, як рахунки сплачено із центральної федеральної каси, вони збираються та надсилаються до відповідної служби внутрішнього аудиту, працівники якої у себе або у регіональному офісі здійснюють щорічні перевірки рахунків.

Внутрішній аудит дуже важливий для керівництва, тому що доповідь по його результатах може виявити головні недоліки. Однак, як вже зазначалось, керівництво не може використовувати внутрішніх аудиторів для виконання завдань контролю менеджменту.

Зовнішній аудит

Зовнішній аудит здійснюється ФАСом, який є незалежною державною установою, що перевіряє урядову діяльність та операції, складає доповіді по результатах перевірок та дає на їхній основі поради виконавчим органам. У 1995 р. його персонал з 480 працівників (блізько 410 аудиторів та 70 членів суду) мав перевірити витрати на загальну суму близько 500 мільярдів марок.

Як вже зазначалось, Федеральний аудиторський суд здійснює свої перевірки за допомогою внутрішніх аудиторів, однак навіть вони не в змозі всебічно проконтролювати усі витрати.

Політичний контроль

Парламент щорічно обговорює та затверджує бюджетні проекти. Це дає змогу парламенту здійснювати політичний контроль над урядом, тому що цей орган розподіляє фонди для здійснення

урядових програм, котрі потребують витрат.

Важелі цього політичного контролю концентруються у Комітеті по бюджету. Представники ФАСу відвідують його засідання та дають поради на основі свого аудиторського досвіду. Ще одна форма політичного контролю здійснюється Комітетом по звітах про виконання держбюджету, що підпорядкований Комітету по бюджету. Цей Комітет, в якому можуть виступати члени ФАСу, має справу з їх доповідями.

3. Контроль менеджменту – внутрішній аудит

Внутрішній аудит часто плутають з контролем менеджменту. Однак внутрішній аудит не треба прирівнювати до контролю менеджменту у державних департаментах або до контролю, який охоплює усі форми виконавчих чи адміністративних перевірок. Контроль менеджменту – це засібвищих керівників для забезпечення належного функціонування організації.

Навіть ефективний контроль менеджменту не може замінити всебічних перевірок внутрішнього аудиту, які розглядають більш широкі та загальні питання. З іншого боку, контроль менеджменту не може бути замінений внутрішнім аудитом, адже вони мають відмінні завдання та різні шляхи їх досягнення. Контроль менеджменту більше спрямований на перевірку повсякденної роботи, а також продуктивності й ефективності її здійснення. У німецькій системі внутрішній аудит зосереджується на фінансових питаннях і перевірці належного подання звітності, що не залишає багато часу для контролю продуктивності та ефективності.

4. Важливість контролю менеджменту для зовнішнього аудиту

ФАС має широкі законні повноваження для перевірки усіх сфер федерального фінансового управління. Однак на практиці неможливо перевірити усе, що зумовлюється, з одного боку, розміром річного бюджету Федеративної Республіки й загальною кількістю державних службовців, та, з іншого боку, кількістю аудиторів ФАСу, навіть з урахуванням внутрішніх аудиторів, які допомагають здійснювати перевірки Федерального аудиторського суду.

Навіть при вибірковому підході ФАС не в змозі перевірити усі різноманітні питання, що підлягають аудиторському контролю, тому цей метод не дозволяє робити узагальнюючі висновки про правильність фінансових операцій федерального уряду.

Подібний стан речей зумовлює необхідність зменшення кількості та різновидів об'єктів аудиту. Згідно з Федеральним бюджетним кодексом ФАС має право обмежувати обсяг аудиторських перевірок та утримуватись від перевірки специфічних рахунків. Ці обмеження повинні бути не випадковими, а професійно та належним чином визначені.

Як належним чином визначити обмеження аудиторських перевірок? Які сфери можуть без потенційного ризику бути вилучені з перевірок? Відповідь на ці питання пов'язана з контролем менеджменту. ФАС може зменшити перевірки у тих сferах, де надійно функціонує контроль менеджменту, засобами якого можуть виявлятись можливі помилки та недоліки у діяльності керівництва. Це свідчить про велику wagу ефективного контролю менеджменту для зовнішніх перевірок ФАСу.

ФАС має справу з контролем менеджменту у двох аспектах своєї діяльності. По-перше, він використовує свій вплив для впровадження положень стосовно контролю менеджменту в усі правила діяльності державної адміністрації; тому що німецька система передбачає проведення консультацій з ФАСом перед прийняттям адміністративних положень, котрі стосуються виконання Федерального бюджетного кодексу, який стосується питань витрат. Подібне зачленення ФАСу на ранній стадії допомагає запобігти прийняттю небажаних рішень.

По-друге, у рамках своїх регулярних перевірок ФАС має відношення до нагляду за виконанням положень контролю менеджменту. Він також визначає необхідність удосконалення або спрощення систем контролю менеджменту.

5. Контроль менеджменту в управлінні будівництвом доріг

Юридичний статус керівних органів у сфері будівництва доріг

Перед детальним аналізом контролю менеджменту, який здійснюються керівними органами будівництва доріг, необхідно пояснити юридичний статус згаданих відомств та механізм будівництва доріг у Німеччині.

У цьому плані ми ведемо розмову лише про федеральні магістральні дороги, які утримуються за рахунок федерального уряду. Федеральні магістральні дороги – автобани та шосе – розроблені для перевезень на далеку відстань. Місцеві, або громадські, дороги перебувають у сфері повноважень окремих земель (*Länder*). Головна різниця полягає у їх фінансуванні. Федеральні магістральні дороги, за деяким винятком, фінансуються федеральним урядом (див. таблицю 1). Інші фінансуються землями, містами або громадами. Характер фінансування, безумовно, впливає на перевірку. Оскільки ФАС відповідає за контроль федеральних витрат, він керує перевіркою федеральних магістральних доріг.

Питання про те, хто платитиме за ці головні шляхи, є відносно простим. Більш складним є питання про їх будівництво та утримання.

Німеччина – федераційна республіка, тобто конституційний союз, у якому федерація та *Länder* землі є юридичними організмами, котрі разом утворюють Федераційну Республіку Німеччину. Конституція проголошує Федераційну Республіку власником і будівельником федеральних магістральних доріг, визначає її завдання у будівництві і розвитку федеральних магістральних доріг та шосе. У цій сфері Федераційна Республіка має законодавчу владу, котра втілюється у Законі про федеральні дороги та включає до себе усі юридичні питання, такі як класифікація, відкриття, перекласифікація та реєстрація федеральних магістральних доріг і відповіальність за будівництво, громадське та спеціальне використання, юридичні стосунки, формування фондів для цих доріг.

Однак планування, будівництво та утримання федеральних магістральних доріг є обов'язком земель. У цьому відношенні вони діють від імені Федеративної Республіки та відповідають за усі адміністративні питання, тобто засновують службу або систему служб для будівництва та утримання цих доріг. У результаті за їхній кошт здійснюються адміністративні витрати для цих служб, виплати заробітної плати і т.п. Вони також витрачають гроші на планування доріг, що може бути досить важливим питанням. За рахунок Федеративної Республіки проводяться будівельні роботи, включаючи витрати на матеріал, придбання землі, плату за послуги разом з додатковою виплатою 3 % матеріальних витрат на планування.

Länder незалежно виконують свої обов'язки. Однак Федеральна Республіка через федеральне Міністерство транспорту розробляє основні правила та, в окремих випадках, віддає розпорядження. Це трапляється досить рідко і основні правила звичайно розробляються разом з представниками земель. Існують декілька комітетів, що складаються з експертів, які представляють Федеральну Республіку та *Länder*. Вони схвалюють рішення та обговорюють усі проблеми, пов'язані з будівництвом доріг. Представники ФАСу також беруть участь у роботі цих комітетів, і тому вони ще на ранній стадії роблять свій внесок на основі аудиторського досвіду.

Ця система надає певні переваги, але вона також має деякі недоліки. Звичайно, існує можливість того, що *Länder* будуть використовувати федеральні кошти для будівництва, наприклад, більш дорогих мостів та шумоізоляційних стін (які дуже популярні у Німеччині), ніж вони можуть дозволити собі, спираючись лише на власні фонди.

Таблиця 1. Завдання та обов'язки у будівництві федеральних магістральних доріг

Клас доріг	Власність та фінансові зобов'язання для будівництва та утримання		Управління	
	Сільські шосейні зв'язки	Зв'язки між містами	Сільські шосейні зв'язки	Зв'язки між містами
Феде-ральні авто-бани	Федераль-ний уряд	<80000 жителів федеральний уряд	<i>Länder</i> від імені федерального уряду	<80000 жителів федеральні <i>Länder</i>
Феде-ральні шосе		>80000 жителів місцеві органи влади		>80000 жителів місцеві органи влади

Система, яка передбачає діяльність *Länder* від імені Федеративної Республіки, впливає на перевірки ФАСу. Зважаючи на те, що служби будівництва доріг не фінансуються федеральним урядом, ФАС не має права перевіряти ефективність їхнього управління. Суд може лише критикувати адміністрацію у разі виявлення негативного впливу на федеральні витрати. Перевіркою інших аспектів займаються місцеві аудиторські суди. Однак вони, звичайно, головну увагу звертають на зменшення витрат *Länder*, а не на економне використання федеральних коштів. Внаслідок цього перевірки ФАСу контролю менеджменту у сфері будівництва доріг стикаються з певними труднощами.

Планування

Планування у сфері будівництва доріг важливо не лише для самих доріг, але й для таких дорогих конструкцій, як мости або тунелі. Під час планування приймаються важливі рішення щодо остаточної вартості будівництва доріг. ФАС традиційно підтримує контроль, котрий здійснюються керівними органами будівництва доріг під час процесу планування.

Планування доріг має вбудовану систему контролю

менеджменту внаслідок обмежень, встановлених у цій сфері. Головним чином найнижчі керівні органи будівництва доріг у *Länder* відповідають за планування федеральних шляхів. У минулому вони власними силами виконували це завдання. Однак зараз, особливо у нових *Länder*, які мають невеликий штат та досвід, здійснення планування передається на контрактній основі зовнішнім проектним фірмам. Потім результати діяльності зовнішніх експертів обробляються разом із іншими документами по плануванню.

Для діяльності та повноважень керівних органів найнижчого рівня встановлені певні обмеження, зумовлені зокрема принципом подвійної перевірки й подвійного підпису. Самі вони приймають лише прості рішення, які не передбачають великих витрат. Ці рішення мають перевірятися та схвалюватися головою відповідної служби будівництва доріг.

Органи найнижчого рівня мають до певної межі повноваження здійснювати планування. Якщо обмеження порушені, вищий орган, знов - таки до певної межі, має перевірити та затвердити заплановані проекти. Якщо й ці обмеження порушені, наступний у єпархії орган, керівництво землі, залучається до згаданого процесу. Ці ліміти залежать від розряду проєкту, котрий треба сплачувати, та від землі, у якій він виконується. Крім того, подальші обмеження встановлені Міністерством транспорту, котре реагує на їх порушення. У таблиці 2 показані обмеження, перевищення яких вимагає затвердження з боку вищих органів.

**Таблиця 2. Рівні повноважень для перевірки та затвердження
попередніх проектів.**

Федеральне Міністерство транспорту

Проект	Для затвердження
Будівництво, розширення та поліпшення стану федеральних шосе (проект) на загальну суму більш ніж:	20 мільйонів марок
Будівництво мостів (клас 60 / 30) із загальним прогоном (по вісі дороги), що перевищує:	50 метрів
Будівництво тунелів внутрішньою довжиною, що перевищує:	80 метрів
Будівництво інших інженерних конструкцій (напр. водостічних жолобів або бордюрів) на загальну суму більше:	5 мільйонів марок
Ремонт, реконструкція та укріплення дорожнього покриття більше ніж на:	5 мільйонів марок
Нові під'їзні шляхи до існуючих федеральних магістральних доріг та шосе з подвійними смугами руху:	Завжди

Вбудована система контролю менеджменту покликана запобігти плануванню надмірних або невіправдано дорогих конструкцій і забезпечити продуктивне та економічно віправдане будівництво доріг. Зараз це завдання є дуже важливим, зважаючи на скорочення бюджету для будівництва нових доріг та збільшення кількості проектів цього будівництва. У той же час постійно зростає опір будівництву нових доріг з боку захисників навколишнього середовища. Вони пропонують будувати дорогі тунелі та об'їзні шляхи або, принаймні, стіни для захисту від шуму та, значно частіше, спеціальні тунелі або мости для тварин.

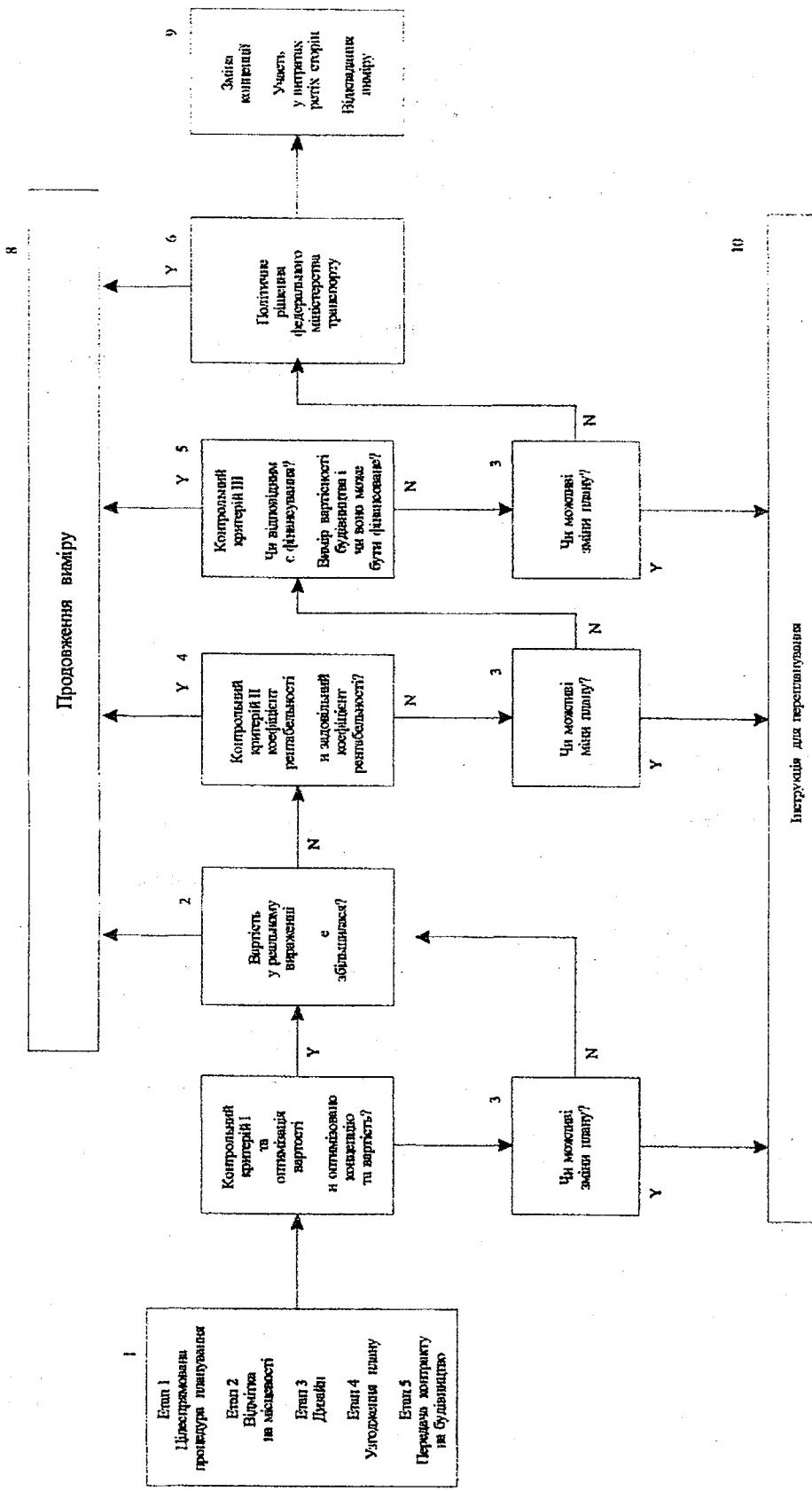
Перевірки ФАСу виявили декілька слабких місць у цій системі контролю менеджменту. Дуже часто органи нижчого

рівня навмисно недооцінюють витрати запланованих проектів для того, щоб не перевищити встановлені обмеження. Якщо вищі органи і дізнаються про це, то лише тоді, коли вже пізно щось суттєво змінити.

Представники ФАСу також вважають, що ці обмеження не враховують того факту, що невеликі проекти можуть також спричинити значні грошові втрати. Одного разу критикувалось будівництво невеликого пішохідного мосту на загальну суму близько 5 мільйонів марок, хоча придатний для цих цілей міст мав коштувати лише близько 0,5 мільйона марок. Оскільки сума не перевищувала встановлених міністерством лімітів, для здійснення проекту не вимагалося дозволу цього міністерства. Подібних випадків можна уникнути шляхом введення відносних, а не абсолютних обмежень. Федеральне Міністерство транспорту має підраховувати середні витрати для різних типів будівництва та запропонувати представити відсоткове відношення тих проектів, які перевищують середні витрати. Це питання все ще обговорюється.

Часто після своїх перевірок ФАС критикував федеральне Міністерство транспорту за недотримання принципів продуктивності та економії при затвердженні великих проектів. Тим часом керівництво міністерства усвідомило важливість управління витратами та нещодавно запровадило його нову систему (див. схему 1 та таблицю 3). Вона має представити однорідний характер перевірки усіх відповідних проектів у міністерстві. Така система є засобом кращого огляду витрат та обізнаності у цій сфері для запобігання на ранній стадії будівництву занадто дорогих проектів.

Діаграма перевірки вартості проекту у Головному управлінні будівництва дорог



Джерело: федерація Міністерство транспорту, Головне управління будівництва дорог

**Таблиця 3. Короткий виклад контролю витрат
Федерального Міністерства транспорту**

Галузь 1	Головним чином контроль витрат здійснюється на кожному етапі планування, для якого визначається різний час перевірки.
Галузь 2	Критерій контролю 1 Тип та кількість критеріїв контролю залежить від статусу відповідного плану. Для діяльності на п'яти етапах необхідно оптимальне розуміння та витрати.
Галузь 3	Повторювані контрольні питання, що кожного разу збільшують важливість зниження витрат.
Галузь 4	Порівняння фактичної вартості відповідного проекту з вартістю плану та вартістю в останній перевірці витрат проекту, враховуючи загальні зміни у витратах на будівництво. Інтенсивний контроль витрат потрібен кожного разу, особливо коли загальна вартість збільшується більше ніж на 5 %.
Галузь 5	Критерій контролю 2 Контроль або встановлення фактичного співвідношення витрати-результат, враховуючи збільшення вартості та можливі зміни.
Галузь 6	Критерій контролю 3. Проекти з неадекватним співвідношенням витрати-результат, при яких неможливо змінити план, потребують додаткової перевірки для визначення необхідності його втілення. Для прийняття цього рішення розроблені чіткі та детальні критерії.
Галузь 7	Приймається державне замовлення по проектах, вартих втілення (див. галузь 6).
Галузь 8	Якщо проект має продовжуватись, міністерство затверджує його для відповідної землі.
Галузь 9	Демонструє можливі рішення як результат державного огляду.
Галузь 10	Розпорядження міністерства зміниги план для зменшення витрат.

Планується проводити ці перевірки витрат для усіх проектів, які затверджуються міністерством. Згідно з Розділом 7 Федерального бюджетного кодексу, “аналіз витрат та доходу має здійснюватись для відповідних фінансово важливих заходів”. Федеральне Міністерство транспорту застосовує цей принцип для усіх проектів будівництва доріг. Воно перевіряє, чи існує можливість економно, продуктивно та ефективно досягти

запланованої мети, чи потрібні у ній зміни та чи потрібно продовжувати втілення проекту. Міністерство розуміє, що здійснення цього типу контролю менеджменту, який базується на принципах економності, продуктивності та ефективності, є постійним завданням.

Визначення підрядчика на роботи за контрактом

Чіткий контроль менеджменту є вирішальним у цій сфері. Протягом багатьох років ФАС вважав, що його система наймання державних службовців із високою заробітною платою та надійною кар’єрою захищить нас від шахрайства та злочинних махінацій. Однак у наш час стало очевидним, що це не так. Мій аудиторський відділ почав співпрацювати із Федеральним управлінням картелів та різними відділами розслідування злочинів для об’єднання нашого досвіду та можливостей. ФАС не має права перевіряти приватну компанію, яка отримала контракт. Він може лише вивчати документи місцевих служб, що часто не виявляє доказів шахрайства. Так само мають перевіритись документи відповідної приватної компанії, і, хоча відділи розслідування злочинів мають на це повноваження, для них досить складно перевірити місцеві служби. Тому співпраця у згаданій сфері є взаємовигідною.

Подібна злочинна діяльність викриває недоліки системи і тому наші зусилля мають бути націлені на удосконалення контролю менеджменту. Ми складаємо

доповіді, до яких включено спостереження та поради стосовно удосконалення контролю менеджменту. Лише пізніше, коли ми знову проводимо перевірку певної служби, ми можемо перевірити, чи дійсно її службовці внесли необхідні зміни.

Наш аудиторський досвід свідчить про те, що у цій сфері існують три основні типи махінацій, які потребують чіткого

контролю менеджменту:

- фіксація цін;
- зміни у конкурсних заявках на підряд;
- таємна домовленість.

Фіксація цін

Проведення робіт із державними проектами будівництва доріг або будівель доручається потенційному підрядчику, котрий в умовах відкритої конкуренції подає на розгляд найнижчі розцінки. Якщо потенційні підрядчики вирішують між собою, хто з них запропонує найнижчі розцінки і які вищі розцінки подадуть на розгляд інші, вони порушують принцип конкуренції та обманюють органи по розподілу підрядів. Досвід доводить, що подібна самовільна фіксація цін може спричинити підвищення розцінок на 40 % порівняно із середніми показниками. У Німеччині фіксація цін заборонена, вона карається у судовому порядку як протизаконна діяльність.

На практиці майже неможливо визначити фіксацію цін у такий спосіб, тому ринкові ціни коливаються і потенційні підрядчики можуть приховувати фіксацію, встановлюючи розцінки, які безпідставно перевищують домовлену найнижчу пропозицію. Фіксація цін звичайно може викритись лише зсередини, наприклад, незадоволеними службовцями компанії. Так було у нещодавно викритій змові великих компаній, які виробляли обладнання для кондицінування повітря. Ці компанії були оштрафовані Федеральним управлінням картелів на 50 мільйонів марок.

Управління по розподілу підрядів за контрактом може лише запобігти фіксації цін, запрошуючи якомога більше потенційних підрядчиків. Цей засіб є ефективним, бо він дозволяє будь-якій компанії вносити пропозиції для отримання контракту. Більше того, орган по розподілу підрядів має переконатися, що конкурючі замовники контракту не пов'язані між собою через постачальника окремої продукції.

Моя служба нещодавно здійснила масштабну перевірку практики розподілу підрядів у сфері купівлі дорожніх знаків, робіт по розмітці доріг та протиаварійних бар'єрів. Федеральний уряд щорічно витрачає на це більше 400 мільйонів марок. Ми дізнались

про те, що близько третини усіх контрактів були відкриті до певної конкуренції і на ринку домінує невелика кількість компаній. Ми примусили *Länder* значно поліпшити їхні процедури у сфері розподілу підрядів. Це обов'язково впливає на посилення контролю менеджменту на місцях.

По-перше, система визначення підрядчика на контрактні роботи має бути удосконалена або навіть слід уникати практики розподілу підрядів без належної конкуренції. Це можливо здійснити через схвалення таких контрактів вищим службовцем або іншою особою чи розподілом підрядів спеціальним комітетом. За умов такого нагляду невідповідна практика буде, принаймні, швидко виявлятись, що допоможе уникнути подальших порушень.

По-друге, службовці, які займаються розподілом підрядів, мають періодично переводитись до інших служб або, принаймні, отримувати нові обов'язки у тій самій службі. У деяких випадках злочинний зв'язок між службовцем, який відповідав за розподіл підрядів, та потенційним підрядчиком тривав декілька років. Постійна ротація допоможе уникнути формування подібних зв'язків.

Із часу складання нашої доповіді вже намітились ознаки основних позитивних зрушень. Цього року ми проводимо контрольну перевірку наслідків нашої аудиторської доповіді стосовно контролю менеджменту. Ми сподіваємося знайти поліпшення у цих системах, які призведуть до удосконалення практики розподілу підрядів.

Зміни у конкурсних заявках на підряд

Після розгляду замовлення та до визначення підрядчика на роботи за контрактом, окремі потенційні підрядчики намагаються змінити свої пропозиції. Учасник конкурсу на отримання контракту, який не подав на розгляд найнижчі розцінки, може намагатись зменшити їх. З іншого боку, існує можливість завищення цих розцінок до рівня другої найдешевшої пропозиції. Подібну практику заборонено – вона підтриває конкуренцію та у перспективі збиткова для Федерації. Участь у подібних махінаціях призводить до звинувачень у шахрайстві та фальсифікації документів.

У Німеччині розроблені дуже детальні правила одержання

контракту, які встановлюють механізм розподілу підрядів. Процедура отримання підряду починається зі збору пропозицій потенційних підрядчиків та закінчується дорученням одному з конкурсантів проводити роботи за контрактом. Такі процедури, наприклад, визначають деталі, які мають зазначатись у заявках, умови зберігання заклеєних конвертів з заявками, спосіб їх відкриття, методи перевірки та оцінки заявки на проведення контрактних робіт.

Згадані правила також передбачають здійснення контролю менеджменту під час цієї процедури. Необхідно документально фіксувати відкриття, перегляд та оцінку заявок для перевірки узгодженості процесу визначення підрядчика з вимогами закону. У деяких *Länder* обов'язки проведення певних етапів процедури вибору підрядчика на контрактні роботи передаються окремому відділу, який головним чином займається формальними вимогами щодо відкриття тендера. Для здійснення контролю менеджменту складений перевірочний список, у якому містяться декілька питань, аби визначити правильність проведення зазначененої процедури.

Нешодавно ФАС провів перевірку процедур державного замовлення на проведення робіт та визначення підрядчика для проектів будівництва. Перевірка виявила різноманітні недоліки як у цих процедурах, так і у контролі менеджменту відповідних служб.

Перевірка ФАСу показала, що до 40 % пропозицій мали дефекти, котрі могли відчутно збільшити ризик недопустимого спотворення принципу конкуренції. Наприклад, у деяких пропозиціях не було заповнено бланк для опису послуг або у цьому описі були чисті сторінки. У деяких випадках у заявках не було внесено необхідних стандартних розділів для того, щоб проставити їх пізніше. Іноді заявки зберігались без нагляду у незачинених приміщеннях і будь-хто міг без дозволу мати доступ до цих заявок, вносити до них зміни або, принаймні, переписати їх зміст. Часом особи, не уповноважені на це, мали доступ до машини для маркування пропозицій у день їх подання на розгляд і тому могли маркувати інші документи. Часто потенційні підрядчики подавали ще додаткові пропозиції та посилались на них у супроводжувальному листі, хоча ці додаткові пропозиції не згадувались при поданні заявок і не фіксувались у документах.

Усі ці недоліки, хоч вони можуть бути менш важливими та дрібними, здатні за умов конкуренції призвести до махінацій та мати негативні фінансові наслідки. Однак нам стало відомо про те, що керівництво часто недостатньо чітко усвідомлює важливість контролю менеджменту у цій сфері. Лише за допомогою постійного контролю менеджменту можливо запровадити суворі правила проведення конкурсу на отримання підряду і дотримання цих правил є одним з найбільш результативних методів, аби уникнути махінацій у цій сфері.

Для боротьби з подібним шахрайством ФАС запропонував керівним органам до визначення підрядчика зберігати заявки у закритому місці та уважно стежити за відповідальними службовцями. Більше того, було запропожено принцип розгляду будь-яких змін у класифікації заявок у період від їх подання до визначення підрядчика. Після своїх аудиторських доповідей ФАС сподівається на удосконалення у цій сфері.

Таємна домовленість

Таємна домовленість виражається у секретній співпраці державного службовця з відділу по розподілу підрядів або зовнішньої проектної служби із замовником на підряд з метою надання останньому певних переваг у процедурі визначення підрядчика на контрактні роботи. Наприклад, плани робіт можуть бути навмисно пристосовані до окремої компанії, може бути поставлена умова невірної кількості чогось або можуть бути навмисно вилучені певні специфікації. Оскільки одній компанії відомо про це, вона може внести відповідні корективи до своїх розцінок та подати на розгляд дешевшу пропозицію, ніж її конкуренти. В одному з випадків діаметр труби, визначений у пропозиціях для контракту, не відповідав планам. Проінформований замовник на підряд запропонував тоді дуже низьку ціну за цей пункт списку, бо зізнав, що він не буде використовуватись.

У Німеччині за останні роки поширилася ця форма незаконної співпраці внаслідок ускладнення планування у сфері будівництва та відсутності належного за нею нагляду. Подібна шахрайська діяльність може бути викрита лише спеціалістами високого класу. Залучені до неї особи знаходять все більш вправні та

різноманітні методи, внаслідок чого усе важче знайти свідоцтва її наявності.

Тому контроль менеджменту, спрямований на уникнення подібної практики, стає все більш важливим. Обов'язки здійснення різних етапів проекту будівництва – планування, запрошення заявок на отримання контракту, визначення підрядчика та виконання робіт – мають бути розподілені між окремими службовцями. На кожному етапі треба перевіряти (якщо необхідно – за допомогою перевірочних списків) достатність чіткого виконання усіх процедур та принципу розподілу контрактів на підряд. Таким чином, значно ускладнюється можливість виникнення злочинної домовленості, тому що існує великий ризик її викриття.

Якщо контроль менеджменту буде використовуватись для запровадження й нагляду за суворим дотриманням усіх правил та положень, причетним до цього службовцям стане дуже важко брати участь у подібній злочинній співпраці. Крім того, усвідомлення ризику бути викритим змусить багатьох службовців відмовитись від незаконної діяльності.

Фінансове управління

Ще однією важливою сферою, пов'язаною із фінансами, є оплата рахунків. Ці рахунки містять у собі дуже багато детальних обчислень і потребують уважної перевірки та оплати. Для якомога більшого запобігання помилок і шахрайства німецьким урядом було запроваджено декілька систем контролю менеджменту з принципами, дійсними не лише для сфери будівництва доріг; вони дуже подібні у інших сферах управління.

Відповідальний службовець має перевірити отриманий рахунок. У першій інстанції це, головним чином, місцевий нагляд, який порівнює рахунок з даними документів, які він веде і поповнює на протязі усього процесу будівництва. Він також порівнює ціни рахунку з цінами, зазначеними у контракті. Потім ці матеріали, у відповідності з правилами про обмеження повноважень, перевіряє його начальник. Після виправлення помилок та, коли необхідно, змін остаточної суми, уповноважена особа підписує рахунок, вказуючи таким чином, що він фактично та формально правильний. Це є

необхідною умовою для оплати рахунку.

Після перевірки фактичної та формальної правильності, рахунок надсилається до служби фінансового управління, голова якої відповідає за належне використання бюджетних коштів. Він та його персонал знову, на основі обмежень повноважень, проводять різноманітні перевірки рахунку. Уповноважена особа підтверджує фактичну і формальну правильність рахунку та його обчислень, сума до оплати не має перевищувати суму, зафіксовану у контракті. Якщо результати цієї перевірки задовільні, голова фінансового управління підписує рахунок та підтверджує його фінансову й арифметичну правильність.

Лише після цього рахунок посилається на оплату до федеральної каси. Касир повинен переконатися, що у документі наявні усі необхідні підписи уповноважених осіб із переліком їхніх повноважень.

Головним принципом контролю менеджменту у цій останній стадії виконання проекту є чіткий розподіл обов'язків. У кожному випадку щонайменше два, а звичайно більш ніж два службовці мають виконувати різні та чітко визначені обов'язки. Це не дозволяє службовцю робити оплату без залучення до цього колег.

6. Висновки

Наведений вище матеріал показує важливість належного контролю менеджменту для справи будівництва доріг та, звичайно, для інших сфер діяльності. Хоча у німецьких службах будівництва доріг вже існує розроблена та всебічна система контролю менеджменту, вона потребує постійного нагляду за виконанням усіх відповідних правил. Це є, у першу чергу, обов'язком керівництва. Чітка та належним чином запроваджена система контролю потрібна керівництву, тому що вона є єдиною гарантією безпечної управління.

У Німеччині внутрішні перевірки загалом не стосуються контролю менеджменту. Тому дуже важливо для установи зовнішнього аудиту звернути головну увагу на продуктивність цих систем та включити згадану сферу у свої перевірки. Це питання дуже часто обминається під час звичайних перевірок, але не внаслідок

недостатньої зацікавленості, а в результаті обмеженості часу та обсягу завдань, пов'язаних з аудитом. ФАС має перевіряти рівень витрат, так само як розглядати численні технічні, юридичні та пов'язані з навколошнім середовищем, проблеми, які виникають у сфері будівництва доріг. Незважаючи на це, увагу аудиторів потрібно звернути на важливість контролю менеджменту та на потребу здійснення спеціальних перевірок у цій сфері або, принаймні, включення її у регулярні зовнішні перевірки.

¹ Як член ради Федерального аудиторського суду, автор перевіряє витрати на будівництво доріг у Німеччині. Він висловлює власні погляди, які не можуть бути приписані Федеральному аудиторському суду.

ПРИКЛАДИ В УПРАВЛІННІ СІЛЬСЬКИМ ГОСПОДАРСТВОМ (Данія)

Рольф Елм-Ларсен¹

Короткий виклад

Цей матеріал представляє два аспекти контролю менеджменту на прикладі управління витратами у сільському господарстві Данії. По-перше, контроль менеджменту є засобом регулювання впливу зацікавлених груп на виконання (сільськогосподарської) політики. Один з наведених прикладів показує недостатній контроль менеджменту виплати субсидій для виробників яловичини у рамках програми ЄС, де їхній розподіл було доручено державній адміністрації. По-друге, він виявляє проблеми, пов'язані такими адміністративними системами, що мають декілька рівнів, як у сільськогосподарській політиці Європейського Союзу (рівень співдружності та державний рівень). Ці проблеми також ілюструються на прикладі виробників яловичини та посередницьких товарних складів у Данії.

Датська система контролю менеджменту дуже гнучка, вона може надавати право здійснювати перевірки окремим урядовим організаціям. Управління сільським господарством у Данії має три рівні. На першому з них, державному, задіяні міністр та відповідне міністерство (департамент). Другий, адміністративний, складається з чотирьох виконавчих органів. На третьому функціонують сільськогосподарські дослідницькі установи. Особливою рисою датської системи сільського господарства є її тісний зв'язок із сільськогосподарськими зацікавленими групами.

Управління сільським господарством у Данії керується торговельними угодами ЄС та державними структурними заходами. Деякі аспекти управління передано зацікавленим групам. У кожній із цих адміністративних сфер Генеральний аудитор виявив недостатність та неефективність контролю менеджменту.

Коли програми керуються більше ніж одним рівнем управління (напр., структурами ЄС та державними органами),

завдання та інтереси цих рівнів можуть бути різними, і тому їх погляди на контроль менеджменту можуть не співпадати. Контроль менеджменту має бути розроблений у такий спосіб, щоб не створювати конфлікт інтересів між різними рівнями. Він також має запобігти надмірному впливу зацікавлених груп на державне управління.

1. Вступ

Мета аналізу досвіду Данії – показати аудит контролю менеджменту у сфері управління сільським господарством для поліпшення управління у цьому секторі.

Ми використовуємо концепцію контролю менеджменту, розроблену у *Директивах стандартів внутрішнього контролю МОВАУ*, яка пізніше поширилась у структурі аудиторської співпраці ЄС¹. Аудиторські установи Європейського Союзу видали ці матеріали для їх використання під час аудиторських перевірок у Європі та для збільшення дієвості стандартів МОВАУ щодо аудиту для контролю менеджменту.

За допомогою прикладів із датської служби Генерального аудитора демонструється виявлення під час перевірок слабких місць контролю менеджменту у сфері сільського господарства. Також визначається ризик, пов'язаний зі слабкістю або відсутністю контролю менеджменту. Наведені приклади висвітлюють важливість контролю менеджменту у регулюванні або зміні впливу зацікавлених груп на виконання (сільськогосподарської) політики. Крім того, вони показують важливість цього контролю у багаторівневих адміністративних системах, особливо коли це стосується структур ЄС та державного управління.

Коротка вступна презентація певних аспектів структури управління сільським господарством у Данії подається для пояснення адміністративного контексту наведених прикладів. Датська сільськогосподарська політика спирається на торговельні угоди ЄС та державні структурні заходи. Особливістю датської системи є надання певних керівних повноважень зацікавленим групам.

2. Структура контролю менеджменту у Данії

Керівні органи та розробка процедур контролю менеджменту

Згідно з урядовим Законом про облік, що визначає структуру розробки та забезпечення положень і стандартів бухгалтерського обліку, парламент надав міністру фінансів право встановлювати правила у згаданій сфері. Внаслідок цього міністр фінансів відповідає за розробку принципів урядового обліку, включаючи контроль менеджменту. На основі цих загальних положень кожне міністерство або урядова організація мають розробити власні правила обліку та контролю менеджменту та здійснити їх запровадження.

Закон про облік і розробки міністра фінансів надруковані у *Офіційному журналі*. Правила стосовно діяльності окремих міністерств та урядових одиниць відкриті для широкого загалу згідно із датським Законом про свободу інформації.

Принципи, на яких ґрунтуються обов'язковий облік та контроль менеджменту у датському державному секторі, є дуже гнучкими. Це необхідно для того, щоб ці положення виконувались як установами з дуже складними економічними завданнями та структурами і тисячами державних службовців (такими як Міністерство оборони), так і урядовими органами з простою структурою, невеликим штатом службовців та малими витратами.

З одного боку, надання окремим міністерствам права самим визначати правила стосовно власної практики обліку може розцінюватись як небезпечний крок². З іншого боку, служба Генерального аудитора не виявила жодних прикладів зловживань у цій сфері. Фактично, міністерства та державні організації більше скильні дотримуватись тих правил здійснення обліку, які вони самі розробили.

Зважаючи на актуальність проблем шахрайства у сільськогосподарській політиці європейських країн, особлива увага приділяється контролю менеджменту. У результаті основний європейський курс контролю менеджменту (див. вступну главу цієї книги) включає у себе додаток зі стандартами перевірки порушень, пов'язаних із шахрайством. Для уникнення порушень та

шахрайства необхідний ефективний контроль менеджменту як на рівні Співдружності, так і на державному рівні.

Роль центральних органів

Урядова організація, яка звітує Міністерству фінансів, веде облік великої частини державного сектору. Зараз Міністерство фінансів не здійснює нагляду за виконанням обліку та контролю менеджменту. Кожний міністр відповідає за впровадження необхідного контролю менеджменту та здійснення нагляду за його ефективністю.

Під час своєї роботи служба Генерального аудитора оцінює ефективність систем контролю менеджменту. Результати спостережень про відсутність або неефективність систем контролю менеджменту включаються у доповідь Комітету по звітах про виконання держбюджету. В доповідях аудиторів пропонуються певні механізми виправлення існуючих недоліків. Тому доповідь Генерального аудитора разом із зауваженнями Комітету по звітах про виконання держбюджету поширяються у державному секторі. На даний момент міністром фінансів або Генеральним аудитором не сформовано чіткого загального курсу, який представив би взірці найкращої практики у цій сфері.

Порівняння з Директивами МОВАУ

Основні та детальні стандарти контролю менеджменту, викладені у Директивах МОВАУ (І, пп. 4 та 5), не інкорпоровані у датське законодавство по державному обліку. Однак більшість їх елементів можна знайти у законах та розробках стосовно державного обліку. Зокрема, детальні стандарти (документація, фіксація, повноваження) є частиною законодавства по державному обліку та внутрішніх розробок урядових організацій по процедурах обліку.

Основні стандарти МОВАУ стосуються ставлення керівництва до контролю менеджменту (підтримка, чесність та компетентність). Тому за своїм характером вони не дуже чіткі, що зумовлює складність їх розпізнання у законодавстві стосовно державного обліку. На практиці вони використовуються Генеральним аудитором під час перевірки контролю менеджменту у датських

державних організаціях.

Перевірка та оцінка систем контролю менеджменту

У Данії жодному урядовому відділу не доручено оцінювати функціонування контролю менеджменту. Оцінка ефективності системи контролю менеджменту є обов'язком керівництва, яке виконує його через свій внутрішній аудит. Це чітко визначено в угоді по внутрішніх перевірках між Генеральним аудитором та відповідальним керівником урядового відділу.

Перевірка та оцінка виконання контролю менеджменту є засобом служби Генерального аудитора для фінансового обстеження державних рахунків.

Європейська Комісія та Європейський суд аудиторів здійснюють оцінки датських систем контролю менеджменту у сфері управління сільським господарством.

Ресурси, вміння та підготовка до впровадження контролю менеджменту

У Данії не існує загальних заходів забезпечення керівництва та штату необхідними ресурсами, вміннями та підготовкою для управління ефективними системами контролю менеджменту. Замість цього у найбільших урядових організаціях здійснюються окремі спеціальні заходи. Вважається, що краще вживати особливі заходи, пристосовані до кожного державного сектору. Гнучкість та економічна виправданість також висуваються як аргументи на користь децентралізованих підготовчих заходів.

3. Управління сільським господарством у Данії

У Данії виконання сільськогосподарської політики відбувається через тісне співробітництво (стосовно аспектів ЄС та державного курсу у цій сфері) між Міністерством сільського господарства (та його різноманітними організаціями – див. нижче) і зацікавленими групами фермерів.

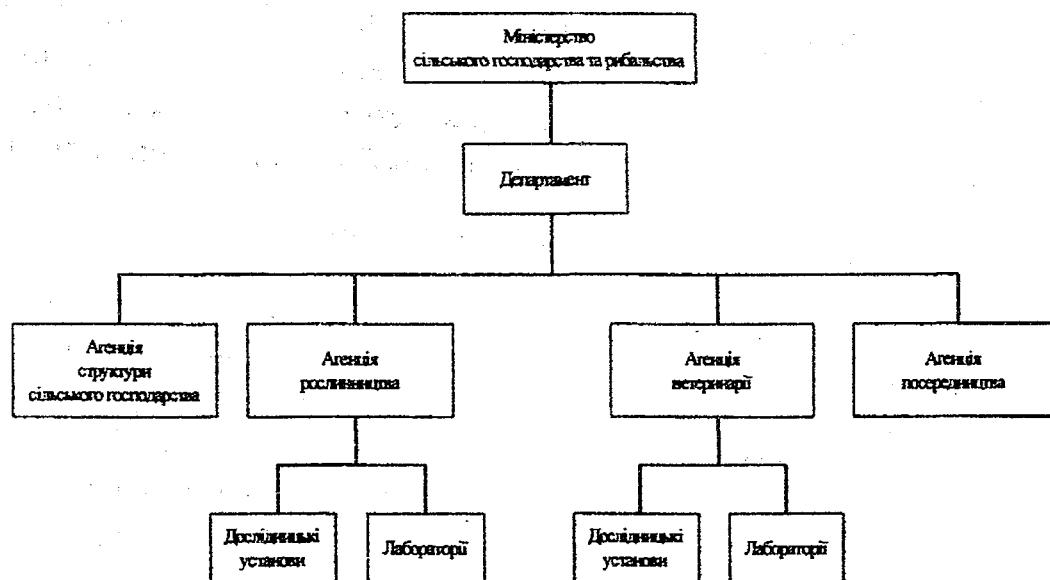
Міністерство сільського господарства

Головним завданням Міністерства сільського господарства є збільшення обсягів прибуткового виробництва та обороту у сільськогосподарському секторі, так само як забезпечення діяльності фермерів у межах структури, визначеної державними органами. У цій сфері міністерство виконує адміністративну та контрольну функції. Крім того, воно відповідає за належні міжнародні вимоги у цьому секторі, сприяння комерційній, дослідницькій та експериментальній діяльності.

Міністерство поділено на три адміністративні рівні. Перший, державний рівень, складається з міністра та невеликого штату департаменту. Другий – адміністративний, завдання якого здійснюються виконавчими організаціями: Агенцією по структурі сільського господарства, Ветеринарною агенцією, Датською посередницькою агенцією та Агенцією по сільськогосподарських рослинах. Третій рівень складається із дослідницьких установ та діагностичних лабораторій міністерства. Основна структура міністерства сільського господарства зображена на схемі 1.

Головним завданням Агенції по структурі сільського господарства є управління субсидіями та робота з регуляторними законами, спрямованими на ті сфери діяльності, котрі збільшують продуктивність сільського господарства, підвищують якість продукції та розвивають нову продукцію і методи виробництва. Вона також спрямовує зусилля на поліпшення стану природи й навколишнього середовища у сільській місцевості та заохочує пристосування і розвиток сільськогосподарських структур у окремих регіонах.

Схема 1. Структура Міністерства сільського господарства Данії



Головним завданням Агенції по сільськогосподарських рослинах є забезпечення, за допомогою різноманітних засобів контролю, належної якості насіння та зерна для рослинництва, тваринництва й експорту, котрі відповідають потребам споживачів. Частина витрат Агенції фінансується фермерами та фірмами, які користуються її послугами у сфері контролю.

Ветеринарна агенція перевіряє стан здоров'я тварин для виробництва безпечної продукції на продаж та контролює експорт живих тварин і відповідної продукції. Виробництво м'яса та торгівля живими тваринами значною мірою фінансується бойнями та виробниками.

Агенція по сільськогосподарських рослинах та Ветеринарна агенція мають багато дослідницьких установ і лабораторій.

У Данії керівництво торгівельними заходами ЄС стосовно сільськогосподарських товарів здійснює Датська посередницька агенція, яка обчислює та сплачує субсидії Європейської сільськогосподарської організації (FEOGA). Вона також керує реституціями і такими регульованими заходами, як виплати премій та субсидій виробникам. Крім того, Датська посередницька агенція закуповує, зберігає й продає продукцію у рамках програми ЄС стосовно торгівельного посередництва.

Датська посередницька агенція планує і координує контроль менеджменту заходів ЄС. Його виконання, головним чином, здійснюється Агенцією по сільськогосподарських рослинах та Ветеринарною агенцією разом зі службою податків та митних зборів.

Організації зацікавлених груп

У датському сільському господарстві є три фермерські організації, які об'єдналися у Сільськогосподарську раду. Одним із завдань Сільськогосподарської ради є сприяння сільськогосподарським інтересам у парламенті, уряді та у державному управлінні. Традиційно організації зацікавлених груп у Данії мали великий вплив на формування політики у сфері сільського господарства, виконуючи головну роль у її управлінні. В окремих питаннях, згідно з правилами управління, встановлених міністром сільського господарства (див. розділ 6), керівні повноваження передаються зацікавленим фермерським групам.

Вплив та влада зацікавлених фермерських груп посилюються тим фактом, що середні за розміром ферми, яких найбільше, тісно пов'язані з Ліберальною партією проєвропейського типу, котра стоїть на ліберальних економіко-політичних позиціях. Невеликі фермери традиційно пов'язані з партією Радикальних лібералів, яка протягом років визначала політичний баланс у датському парламенті, тому що за своїми соціально-ліберальними поглядами знаходилась у центрі датської політичної арени.

Теоретично та з вище означених прикладів видно, що особливі інтереси й управління є двома окремими сферами. Однак на практиці така система має багато спільного з корпоративною демократією, яка включає зацікавлені групи у процесі формування політики та її реалізації. Це впливає на контроль менеджменту, пов'язаний з управлінням субсидіями та іншими витратами у сфері сільського господарства.

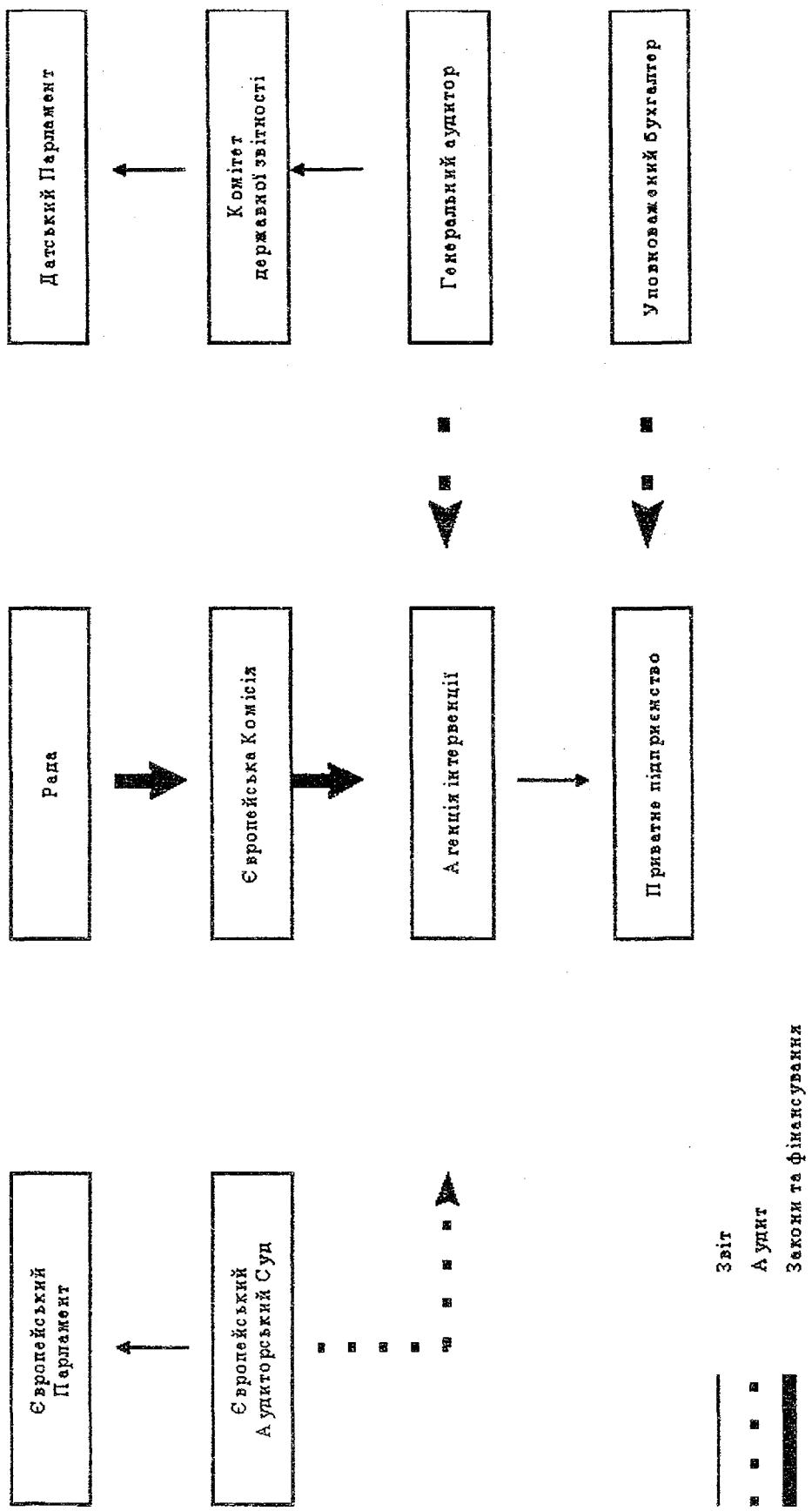
4. Контроль менеджменту в управлінні торговельним посередництвом

Датська сільськогосподарська політика є частиною спільної

сільськогосподарської політики Європейського Союзу, одним із завдань якої є стабілізація ринкових цін на сільськогосподарські товари (Договір ЄС, Ст. 39). Для досягнення цієї мети було підписано спільну Європейську угоду щодо цін на сільськогосподарські товари, котра має положення стосовно таких питань, як регулювання цін, підтримка виробництва і продажу різноманітної продукції, зберігання та оплата, спільні заходи для стабілізації імпорту та експорту (Договір ЄС, Ст. 40).

Наведені нижче два приклади ілюструють складність контролю менеджменту в управлінні торговельними угодами ЄС у Данії³. Схема 2 демонструє систему перевірок сільськогосподарських витрат Європейського Союзу.

Схема 2. Аудит сільськогосподарського посередництва ЄС



Недостатній контроль менеджменту субсидій для виробників яловичини

Торгівельні угоди ЄС стосовно сільськогосподарської продукції спрямовані на підтримку прибутків виробників. Це стосується, наприклад, механізмів посередництва, за допомогою яких окремі країни-члени здійснюють закупки для підтримки курсу, коли ринкові розцінки у країнах знижуються порівняно із посередницьким рівнем цін.

У 1987 р. було змінено торгівельну угоду щодо яловичини, її закупки проводились не за посередницькими розцінками, а лише тоді, коли ринкові ціни зменшилися у порівнянні з посередницькими. Для урівноваження зниження прибутків виробників, яке сталося внаслідок цього, було підготовлено тимчасову угоду стосовно виплати субсидій для виробників яловичини, які вирощували молодих биків до певного віку або ваги. Країнам-членам надавалось право вибору з двох моделей обчислення та одержання субсидій; вони могли одержати субсидії при наявності живих тварин віком принаймні дев'ять місяців (фермерська модель) або для забитих тварин вагою 200 кг (модель бойні). На кожного самця (бики та воли) виплачувалось 25 екю. Данія вибрала фермерську модель. Субсидія давалася при наявності самців віком принаймні шість місяців на час подання заявки, якщо виробник зобов'язувався утримувати їх на фермі протягом трьох місяців. Цей термін був встановлений для потреб перевірки дійсного існування тварин. Програмою керувала Датська посередницька агенція, а перевірки проводились Ветеринарною агенцією.

У 1987 та 1988 рр. Датська посередницька агенція одержала близько 33000 заявок, з яких було затверджено 31800, що стосувалося 266000 тварин. Ветеринарна агенція здійснила 1743 перевірки і виявила 564 порушення угоди. Найбільш частими порушеннями були відсутність необхідних розпізнавальних позначок на тваринах і продаж тварин до зазначеного терміну або навіть до подання заяви на одержання субсидії. Таким чином, було відмовлено третині перевірених замовників. У порівнянні із загальною кількістю замовників це свідчило про те, що близько 20 мільйонів DKr було виплачено у тих випадках, коли зазначені угодою умови були

порушені. Згідно з положенням ЄС це могло спричинити відміну субсидій та відмову ЄС компенсувати вже зроблені протягом невірного виконання закону виплати.

Служба Генерального аудитора здійснила перевірку системи контролю менеджменту і дійшла висновку, що Міністерство сільського господарства повинно зміцнити контроль і запровадити санкції для забезпечення належного виконання відповідних положень. Більше того, було виявлено, що під час вибору фермерської моделі міністерство недостатньо оцінило адміністративні наслідки та аспекти зазначеної угоди. Комітет по звітах про виконання держбюджету привернув увагу до недостатнього контролю та санкцій в управлінні здійсненням заходу і піддав критиці міністерське керівництво за ризик втратити субсидії ЄС⁴.

З 1989 р. Данія обрала модель, згідно з якою субсидія виплачується для забиття тварин, що мають належну вагу. Внаслідок цього вдалося уникнути проблеми, пов'язаної із фермерською моделлю, яка відкриває можливість неодноразової виплати за ту ж саму тварину. За допомогою позначок на вухах тварин бойні реєструють інформацію стосовно кожного виробника та надсилають Датській посередницькій агенції дані по забою худоби, на яку виплачуються субсидії. Після прийняття цієї моделі Ветеринарна агенція лише перевіряє здатність окремих виробників відгодовувати відповідну кількість тварин. Згідно з цією угодою окремі виробники не повинні обумовлювати кількість тварин, на яких вони бажають отримати субсидії⁵.

У лютому 1989 р. Європейська Комісія вийшла з проханням до Сільськогосподарської агенції надіслати доповідь служби Генерального аудитора по спеціальних субсидіях для виробників яловичини. Це було пов'язано із завершенням у 1987 р. рахунків під гарантією FEOGA. Крім того, комісія зажадала від Данії пояснень, чому в 1987 р., в світлі результатів вже зроблених перевірок, не було збільшено кількість контрольних відвідувань. Спираючись на відповідь датських керівних органів, комісія у 1989 р. оголосила, що у рахунки на 1987 та 1988 рр. буде внесено зміни стосовно кількості субсидій. Після подальших переговорів комісія підтвердила зменшення субсидій, і Данія не виносила це питання на розгляд суду ЄС⁶.

Данія вирішила не вимагати компенсації з одержувачів субсидій за невірну виплату грошової допомоги, тому що це було неможливо здійснити на практиці. У підсумку Міністерство сільського господарства було змушено просити у парламенту додаткові фонди для покриття цих витрат.

Пояснення

Особливі зацікавлені групи у сільському господарстві потребують скорішого надання більшої грошової допомоги для якомога більшої кількості своїх членів. Із цією метою цього сільськогосподарське виробництво намагається використовувати свій політичний і адміністративний вплив. Хоча програма, про яку йдееться, була спрямована головним чином на виробників яловичини, особливу увагу слід приділити фермерам з економічними інтересами у виробництві молока. У Данії серед молочних стад дуже поширенна джерсейська порода, самці якої відносно довго набирають вагу 200 кг. Таким чином, при виборі фермерської моделі сільськогосподарські організації можуть заручитися найбільшою підтримкою своїх членів. Це також зробило неможливим встановлення надійного ґрунту для контролю. У той же час, не існувало економічного ризику для тих, хто користувався підтримкою.

З одного боку, Міністерство сільського господарства відповідало за ефективне та узгоджене із законом управління сільськогосподарськими субсидіями; з іншого боку, міністерство, безперечно, відчувало вплив зацікавлених груп, метою яких було отримання якомога більшої суми коштів від ЄС. Міністерство, можливо, очікувало, що навряд чи рахунки не будуть затверджені ЄС, тому що контрольне посередництво ЄС неодмінно обмежується випадковими перевіrkами. Таким чином, слабка система контролю менеджменту фермерської моделі, пов'язана, передусім, із великим впливом сільськогосподарських організацій на вибір моделі міністерством. У той же час, міністерство мало подвійну роль: керівника і контролера, з одного боку, та прибічника сільськогосподарського виробництва – з іншого. Це поєднання зумовлює несприятливу ситуацію для запровадження ефективних систем контролю менеджменту.

Контроль менеджменту в управлінні посередницькими торговельними складами

Основний проект програм торговельного посередництва ЄС передбачає виплату країнам-членам компенсацій за:

- закупівельну вартість сільськогосподарської продукції;
- вартість зберігання на складі;
- вартість продажу товарів, що зберігались на складі.

Куплений сільськогосподарський товар реєструється в опису Посередницької агенції за балансовою вартістю, зменшеною внаслідок погіршення якості під час зберігання. Різниця між купівельною вартістю та цією балансовою вартістю негайно компенсується ЄС.

Усі витрати, пов'язані зі зберіганням (завантаження, транспортування, розвантаження, зберігання, перевантаження, відправлення) сплачуються Комісією ЄС. Втрати коштів країн-членів, вкладених під час зберігання товарів, також компенсиуються Комісією ЄС.

Після продажу товарів зі складів продажна ціна співвідноситься з балансовою вартістю у рахунках Посередницької агенції. Якщо роздрібний продаж збитковий, Комісія ЄС компенсує відповідну суму, а якщо він дав прибуток, то отримані від цього прибутку гроші перераховуються Комісією ЄС.

У доповіді Комітету по звітах про виконання держбюджету служба Генерального аудитора викладала результати перевірки управління та контролю посередницьких торговельних складів у рамках програми ЄС у Данії⁷. У цій доповіді міститься оцінка внутрішнього контролю управління торговельними угодами ЄС у Данії. Увага приділялася також посередництву стосовно зерна та яловичини.

Служба Генерального аудитора дійшла висновків про те, що діяльність Датської посередницької агенції є неефективною, частково внаслідок використання недостатньої кількості ресурсів для контролю і внаслідок затримок, спричинених неспроможністю ввести систему електронної обробки даних. Це спостереження підтримує пояснення Датської посередницької агенції стосовно недоліків у її діяльності.

У зерновому секторі не було розроблено загального курсу для торгівельних справ у окремих випадках, що свідчило про недостатність контролю менеджменту. Це означало, крім усього, що Датська посередницька агенція придбала таку кількість продукції, яка істотно перевищувала кількість, запропоновану спочатку. Агенція не мала процедур для захисту від перевищення торгівельного ліміту для окремих запасів. Крім того, не було точної інформації про місце, де буде зберігатись зерно, що зумовило недостатність контролю менеджменту витрат на транспортування зерна. Більше того, були виявлені значні невідповідності у формі подвійної оплати у зв'язку з витратами на ввезення і вивіз тварин зі складів та витратами на зберігання, які були здійснені після завершення останнього терміну перевезень зі складів.

Значні розбіжності цін на зберігання замороженої яловичини не могли бути пояснені різницею у якості умов зберігання. Крім того, не існувало чіткої основи для окремих цінових угод стосовно зберігання яловичини при низькій температурі. Документи по обліку запасів, які від руки заповнювалися Посередницькою агенцією, не відповідали сучасним вимогам, і контроль за запасами яловичини проводився на основі списків складів із низькою температурою зберігання. Перевірки виявили, що не усі керівники торгівельних складів подали на розгляд звіти по рахунках і, крім того, подані рахунки не перевірялись агенцією згідно зі своїми списками запасів. Таким чином, контроль менеджменту управління посередницькими запасами зерна і яловичини виявив численні недоліки.

Загальні положення

Підходи до контролю адміністративних процедур та перевірки фондів, що використовуються при посередництві, залежать від того, яка установа, європейська чи державна, залучені до цієї діяльності.

Перевірки контролю менеджменту з боку національних аудиторських служб спрямовані головним чином на забезпечення рентабельності державної посередницької установи, максимальну продуктивність обороту рекламацій та мінімальні витрати державного бюджету.

Виконання вимог Європейської Комісії та Європейського суду аудиторів передбачає більш деталізовані і вимогливі завдання контролю менеджменту. Ці дві європейські установи підкреслюють важливість контролю менеджменту, узгодженого з усією сукупністю відповідних положень Співдружності⁸.

Наведені вище приклади демонструють важливість встановлення та запровадження необхідного контролю менеджменту. Це єдиний шлях для забезпечення надійної адміністративної системи.

5. Контроль менеджменту в управлінні субсидіями для структурних змін

Одним із завдань Договору ЄС (Ст. 39) є збільшення продуктивності сільського господарства шляхом “сприяння технічному прогресу та забезпечення раціонального розвитку сільськогосподарського виробництва і оптимального використання факторів виробництва, зокрема праці”, аби для забезпечити прийнятні життєві стандарти для сільськогосподарських виробників та робітників. Із цією метою була розроблена домовленість по збути сільськогосподарської продукції (Договір ЄС, Ст. 40.2). Для підтримки спільної торгівельної угоди може бути заснована одна з декількох структурних організацій. Паралельно цьому країни-учасниці можуть також, до певних меж, надавати державну підтримку сільському господарству.

Продуктивність та ефективність

Контроль менеджменту має допомогти у забезпеченні економічної, продуктивної і ефективної діяльності, що перебуває під перевіркою, для гарантованого виконання відповідної політики.

Наступний приклад стосується перевірки у 1994 р. службою Генерального аудитора продуктивності та ефективності діяльності Агенції по структурі сільського господарства у зв'язку з управлінням двома схожими програмами: частини програми субсидій ЄС для сприяння пристосуванню сільськогосподарських структур та державними субсидіям для розвитку харчових технологій, дослідницьких програм і програм розвитку сільського господарства⁹.

Служба Генерального аудитора визначила продуктивність та ефективність двох програм. Для цього певну кількість окремих субсидій було порівняно з витратами на управління цими заходами. Протягом трьох років, під час яких проводилась перевірка, було помічено, що у перший рік продуктивність зменшилася, а у наступні роки підвищилася. Причини цих змін не були виявлені.

Під час аналізу ефективності було оцінено здатність організації діяти швидко, просто та надійно.

Швидкість діяльності може бути оцінена через співвідношення характеру і правильності діяльності. Служба Генерального аудитора виявила, що у певних випадках діяльність тривала довше, ніж це передбачав її характер.

Простота означає, що ставлення до справ позбавлено формалізму. По цьому питанню перевірка показала: до прийняття рішення треба було декілька разів знов розпочинати справи, бо в обох програмах бажаючі одержати субсидії з декількох причин мали надсилати додаткові матеріали.

Надійність було визначено як здатність організації правильно розпізнати, обмежити і внести ясність у справу. У цій сфері знов було помічено, що Сільськогосподарська рада не відповідає вимогам, які висувались до її діяльності.

На основі результатів перевірки служби Генерального аудитора, Комітет по звітах про виконання держбюджету заявив про необхідність суверої критики Сільськогосподарської ради та вийшов з проханням до служби Генерального аудитора провести більш ретельну перевірку.

Оцінка служби Генерального аудитора стосувалась ефективності контролю менеджменту в Агенції по структурі сільського господарства для запобігання недолікам в економіці, продуктивності або ефективності її діяльності. Після перевірки системи та подальшого поглиблення аналізу контролю менеджменту Агенції було зроблено висновок про те, що її керівництво не відповідає кращим зразкам належного державного управління.

6. Контроль менеджменту для делегованого управління сільськогосподарською політикою

У Данії існує давня традиція надання повноважень запроваджувати політику у галузі сільського господарства зацікавленим організаціям або організаціям, котрі не належать до урядової ієрархії¹⁰.

Починаючи з 50-х рр. збиралася невеликий податок на експорт та інші форми продажу сільськогосподарської продукції. Через систему фондів сільськогосподарські організації отримували цей прибуток для витрат на низку цілей. Деякі фонди також одержували гроші з податку на майно, який сплачувався фермерами. Інші частково фінансувались державними субсидіями. За цієї системи управління у 1989 р. сільськогосподарські організації мали у своєму розпорядженні 1,2 мільярда датських крон або 0,2 мільярда американських доларів.

Ця система фондів базувалася на державних угодах між фермерськими організаціями та Міністерством сільського господарства. Такі угоди завжди законодавчо або фінансово підтримувались парламентом. Між міністерством і організаціями зацікавлених груп не було протиріч у поглядах на управління фондами.

Ця система делегованого управління критикувалась Кристенсеном (див. примітку 10) на підставі:

- зміни завдань;
- нечіткого обліку та фінансової непрозорості;
- подальшого передавання повноважень управління Сільськогосподарською радою іншим організаціям;
- блокування доступу служби Генерального аудитора до рахунків субпідрядчиків.

В управлінні сільськогосподарською політикою з боку тих, кому передано на це повноваження, не вживаються заходи для забезпечення акуратного, економічного, продуктивного і ефективного виконання намічених завдань. Немає свідоцтв того, що делеговане управління захистило ресурси від витрат внаслідок розтрачення, помилок і т.п. (І, п. 3). Генеральний аудитор та Комітет по звітах про виконання держбюджету піддали різкій критиці відсутність

належного контролю менеджменту¹¹.

Внаслідок цієї критики уряд був вимушений призначити експерта для розгляду питання про передання повноважень Міністерством сільського господарства. Метою була перевірка законних повноважень тих, хто брав участь в управлінні фондами. Після розгляду цього питання не було вжито жодних юридичних заходів для з'ясування або виправлення згаданої проблеми. Пізніше було реорганізовано Міністерство сільського господарства та поліпшено систему контролю менеджменту.

7. Контроль менеджменту як політичний та соціальний феномен

Із наведених вище прикладів можна дійти висновку про важливість контролю менеджменту для запобігання виняткову впливу зацікавлених груп на виконання сільськогосподарської політики та про потребу у контролі менеджменту, властивому адміністративним системам із декількома рівнями.

Контроль менеджменту як регулятор впливу зацікавлених груп

Наведені вище приклади демонструють важливість систем контролю менеджменту для захисту від невірного впливу зацікавлених груп.

Характерною рисою управління у демократичному уряді є відсутність впливу беззаперечних міркувань на прийняття рішень, включаючи особливі орієнтації зацікавлених груп. Контроль менеджменту є засобом забезпечення не лише належної фінансової звітності, але й законного і ефективного державного управління.

Із досвіду Данії видно, що належний контроль менеджменту найбільш важливий тоді, коли зацікавлені групи мають владу / вплив під час початкового визначення курсу дій або беруть участь у його виконанні.

Належна система контролю менеджменту зменшує до мінімуму ризик порушень у стосунках із зацікавленими групами. Це, в свою чергу, збільшує реальність фінансових звітів керівництва.

Зважаючи на це, варто зазначити, що контроль менеджменту є

суттєвою складовою у побудові сучасного демократичного уряду.

Контроль менеджменту у системах з декількома рівнями

Більшість із наведених вище прикладів стосується адміністративної системи з декількома рівнями –вищим адміністративним рівнем (ЄС або державним), який розробляє, регулює та наглядає за основними рисами системи, і другим рівнем, чия роль полягає у виконанні наміченого курсу (держава або зацікавлена група).

Перший рівень очікує від першого діяльності, узгодженої з тими завданнями і правилами адміністративної системи, які він розробив. Другий рівень встановлює контроль менеджменту для посилення довіри до його методів виконання завдань керівництва.

Однак якщо ситуація змінюється, обидва рівні спрямовують зусилля на задоволення власних економічних інтересів, тому що за таких умов виникає конфлікт інтересів в управлінні контролем менеджменту на різних рівнях. Другий рівень буде намагатися збільшити прибутки і зменшити втрати на контроль менеджменту. Лише за умов небезпеки витратити прибуток другий рівень буде зацікавлений у посиленні контролю менеджменту.

Внаслідок недостатньої інформації перший адміністративний рівень не має змоги оцінювати ефективність системи контролю менеджменту на другому рівні. З іншого боку, перший рівень керує структурою винагород і може робити це у такий спосіб, щоб зміцнити контроль менеджменту другого рівня¹², включаючи стимулювання та покарання для покращання його виконання.

Крім того, коли структури ЄС знаходяться на першому рівні, а державні – на другому, це здійснює вплив на ВАУ. Європейський аудиторський суд має підтримувати завдання і політику ЄС, але він багато у чому залежить від діяльності державної ВАУ, яка перевіряє виконання законодавства ЄС у країні, навіть коли державна адміністрація економічно зацікавлена у пристосуванні цього законодавства до потреб країни. На мою думку, державна ВАУ має діяти згідно з професійними стандартами, навіть якщо це невигідно

для країни у найближчій перспективі. Пізніше це створює кращі відправні умови для переговорів країн-членів у рамках ЄС; демонстрація належного управління та високопрофесійного аудиту зміцнює позицію країни.

¹ Автор, який має 20-річний досвід роботи у сфері державного аудиту, працює головою відділу служби Генерального аудитора Данії. Він читає курси лекцій з аудиту у Школі бізнесу у Копенгагені та з економіки у Датській школі державного управління. Погляди, викладені у цій главі, не належать до установ, у яких він працює.

ПРИМІТКИ

1. *Аудиторські стандарти МОВАУ. Директива Європейської Співдружності для виконання. Для використання в аудитах діяльності Європейської Співдружності. Дозволено використання на тестовій основі контактним комітетом президентів вищих аудиторських установ Європейської Співдружності. 29 вересня 1993 р.*
2. Ця ситуація передбачає феномен “регуляторного захоплення”, тобто ризик того, що регуляторні галузі в дійсності визначають інформацію для шкоди інтересам споживачів. David Mayston, “Financial Reporting in the Public Sector and the Demand for Information”, *Financial Accountability and Management*, Vol. 8, No. 4, p. 323.
3. Ця проблема стосується не лише Данії. Державна аудиторська служба Великобританії доповідала про те, що недоліки у різних типах контролю менеджменту (керівництво, облік, підбір кадрів) спричиняють ризик матеріальних наслідків для фінансової звітності та для виконання положень Європейської Співдружності. National Audit Office, *Intervention Board for Agricultural Produce: Management, Accountability and the Prevention of Fraud*, HMSO, London, 1990.
4. Parliamentary Public Accounts Committee, *Beretning om sammenholdelse af bevillingen og regnskabstal i Statsregnskabet for*

- 1987 (*Report on the Comparison of Budgetary and Accounted Figures in the State Accounts for 1987*), Copenhagen, 1989, pp. 51-53.
5. Parliamentary Public Accounts Committee, *Endelig betænkning over statsregnskabet for finansåret 1987 (Final Thoughts on the State Accounts for the Financial Year 1987)*, Copenhagen, 1990, pp. 60-61.
 6. Parliamentary Public Accounts Committee, *Endelig betænkning over statsregnskabet for finansåret 1988 (Final Thoughts on the State Accounts for the Financial Year 1988)*, Copenhagen, 1991, pp. 40-41.
 7. Parliamentary Public Accounts Committee, *Report №. 13/92 on the administration and control of the E.U.'s Intervention Warehouses in Denmark*, Copenhagen, 1994.
 8. Roger P. Levy, "Audit and Accountability in a Multiagency Environment: The Case of the Common Agricultural Policy in the UK", *Financial Accountability and Management*, Vol. 10(1), February, 1994, pp. 65-75.
 9. Parliamentary Public Accounts Committee, *Report №. 7/93 on the Agricultural Council's Productivity and Effectiveness in the Administration of Selected Areas of Subsidy*, Copenhagen, 1994.
 10. Jorgen Grønnegaard Christensen, "Corporatism, Administrative Regimes and Mismanagement of Public Funds", paper presented at the ECPR Joint Sessions Workshop on New Forms of Public Corruption, Leyden 1993.
 11. Parliamentary Public Accounts Committee, *Beretning om finansierings-, afgifts- og sikringsfonde for landbrug, gartneri og fiskeri (Report No. 2/89 on the financing funds, levies, and securing for agriculture, gardening, and fishing)*, Copenhagen 1990.
 12. Rolf Elm-Larsen, "The Relationship between Value for Money Audit and Transaction and Agency Theories", paper presented at the 5th Conference of Comparative International Governmental Accounting Research, Paris, May 1995.

РОЛЬ ВНУТРІШньОГО АУДИТУ У СИСТЕМАХ КОНТРОЛЮ МЕНЕДЖМЕНТУ В УРЯДІ: ПЕРСПЕКТИВА США

Гарі С.Хевенс¹

Короткий виклад

Уряд США¹ традиційно має випадковий, фрагментарний і несистематичний підхід до контролю менеджменту. При наймні частково це пояснюється розподілом влади у державній структурі США. У декількох сферах контроль запроваджено законом. Однак у більшості випадків розробка систем контролю менеджменту залишена на розсуд органів² виконавчої влади. Історично центральні органи³ не управляли цією сферою і виконавчі органи, залишені напризволяще, не надавали їй великої уваги.

Недавні ініціативи свідчать про те, що цей фрагментарний підхід може змінюватись. У 1982 р. Конгрес зажадав від органів почати щорічну оцінку своїх систем контролю менеджменту. Це рішення було посилено подальшою вимогою того, що починаючи з 1996 р., 24 найбільші органи мають готувати перевірені фінансові звіти з аудиторською доповіддю по оцінці контролю. Нещодавно, у 1995 р., виконавча влада видала новий посібник, узгоджений з *Директивами стандартів внутрішнього контролю МОВАУ*, який підкреслив важливість ефективного контролю менеджменту.

Ці ініціативи свідчать про сприятливу зміну у напрямку і ставленні, але зараз ще передчасно прогнозувати їх тривалий ефект. Більше того, навіть найкращий контроль менеджменту має свої обмеження. Як показує досвід США, менеджери можуть подолати або уникнути ці обмеження, і треба регулярно перевіряти їх ефективність у змінованому середовищі.

Внутрішній аудит повинен бути важливим елементом структури контролю менеджменту. Внутрішні аудитори уряду США традиційно слугували керівникам організацій, на відміну від таких структур зовнішнього аудиту як Головне бюджетно - контрольне управління (ГБКУ), що слугують зовнішнім спостерігачам, у першу чергу Конгресу.

Державний аудит у Сполучених Штатах Америки ускладнений програмами по урядових компенсаціях витрат, пов'язаних із державним забезпеченням або зі сплатою грошової допомоги від імені уряду. Це вимагає від аудиторів перевірки контролю менеджменту державних постачальників та посередників, так само як структури контролю цієї діяльності. Недавні перевірки виявили постійні серйозні проблеми контролю тих, із ким держава має справи.

У 1978 р. Конгрес змінив структуру внутрішнього аудиту. У більшості організацій була введена посада Генерального ревізора (ГР), котрий, функціонуючи як частина організації, одержав значну незалежність та важливі обов'язки зовнішнього звітування. Вони перевіряють діяльність організації та її програми у такий спосіб, як і традиційні внутрішні аудитори, але при цьому доповідають не тільки керівникам організації, але й Конгресу. ГР мають також перевіряти фінансові звіти організації як внутрішній аудитор.

Із цим підходом пов'язані певні проблеми. Виявилося, що зовнішні обов'язки стали переважати над традиційними завданнями внутрішнього аудитора. Зокрема, виявлення характерних випадків правопорушень – питання особливої зацікавленості Конгресу – отримало більше уваги, ніж посилення контролю менеджменту, який може запобігти появі зловживань.

У цілому, підхід Сполучених Штатів Америки до здійснення контролю менеджменту має численні недоліки. Теперішні зусилля, спрямовані на посилення контролю, здаються багатообіцяючими, але їхній успіх потребуватиме зобов'язань протягом тривалого періоду, чого важко досягти в урядовій системі США.

1. Структура контролю менеджменту у США

У цій сфері не має об'єднаної основи, тому важко робити узагальнення. Існує багато відмінностей у запровадженні і керівництві різними типами контролю менеджменту та у точності їх здійснення.

Управління контролем менеджменту

Повноваження організовувати або вимагати здійснення контролю менеджменту та будь-якої адміністративної практики походять з Конституції Сполучених Штатів Америки, що дає Конгресу законодавчу владу. Усі службові особи можуть діяти лише згідно з Конституцією або законами, запровадженими Конгресом через конституційні процедури. Однак законодавча влада обмежена правом президента накладати вето на запропоновані закони і правом судової влади визначати ступінь узгодженості запроваджених законів з конституційними вимогами. Таким чином Конгрес, що діє у рамках цих обмежень згідно з Конституцією, є основним джерелом повноважень управління контролем менеджменту. Однак він часто передає ці повноваження представникам виконавчої влади через запровадження законів, які надають їм певні права.

Розробка та розповсюдження контролю менеджменту

Фрагментарний підхід США до контролю менеджменту характеризується несхожістю шляхів його впровадження. У Конституції передбачені деякі основні види контролю менеджменту, хоча мало хто з американців буде саме так розцінювати ці положення. Наприклад, у Конституції зазначається, що збирання податків і витрачання державних фондів може здійснюватись лише згідно з законами, запровадженими Конгресом. Також зазначається необхідність щорічного обліку державних доходів і витрат.

Інші види контролю менеджменту визначені у законах, схвалених Конгресом. Вони включають створення Головного бюджетно-контрольного управління (ГБКУ) як вищої аудиторської установи та Служби по керівництву кадрами (СКК) для регулювання питань штату державних службовців. Інші закони передбачають проведення фінансового аудиту і щорічних оцінок контролю менеджменту та, наприклад, регулювання державних контрактних процедур.

Президент, як голова виконавчої влади, та органи центрального управління, котрі діють від його імені, мають певні

обов'язки контролю менеджменту. Вони включають у себе такі питання, як призначення старших урядових осіб та регулювання державного обліку.

Крім того, кожний орган, якщо не існує відповідних обмежень, відповідає за різноманітні елементи структури контролю менеджменту. Більшість органів мають значну свободу у визначені своєї організаційної структури, критеріїв для підлеглих службовців та їхніх обов'язків, у розробці внутрішніх процедур діяльності.

Роль центральних органів

Теоретично центральні органи США мають відігравати ще більш важливу роль у розробці ефективного контролю менеджменту, ніж подібні органи у більшості інших країн. Керівні кадри виконавчих органів (на трьох або чотирьох щаблях організації) є призначеними з політичних міркувань керівниками з коротким терміном перебування на посаді (в середньому трохи більше двох років). Ці службовці звичайно відбираються на основі їхніх політичних якостей; вони часто не мають або мають невеликий попередній досвід управління, особливо у державних органах.

За таких умов створення ефективного контролю менеджменту вимагає міцного керівництва з-зовні організації. Особливо необхідним є постійний нагляд з боку центральних органів, яким президентом були надані основні повноваження управління виконавчою владою. Донедавна цього було недостатньо, тому що існувала так само необхідна підтримка Конгресом ефективності контролю менеджменту. Наприклад, протягом багатьох років існували стандарти звітування по фінансових операціях, але вони підтримували бюджет і передбачали складання звіту по державних фінансах, а не надавали надійної інформації про витрати, необхідної для керівництва організації. Лише в останні десять років намітилися зрушенні у таких основних елементах, як облік з метою розробки стандарту для державних органів.

Так само більше століття регулювалось питання персоналу державних органів. Зусилля спрямовувались на ізоляцію державних службовців від належного впливу та на забезпечення підбору кадрів

на основі об'єктивно оцінених здібностей конкуруючих кандидатів. Однак більшість керівників довго вважала, що особливе значення надається формі, а не сутності, це ускладнювало здобуття підзвітності підлеглих службовців. Зараз вживаються заходи для вирішення цієї проблеми.

Адміністративне і бюджетне управління (АБУ) протягом років неодноразово звертало увагу на потребу посилення контролю менеджменту. Однак його звіти не супроводжувались підтримуючим законопроектом або ресурсами для досягнення відповідних результатів. Сподіваються, що новий наголос на цьому питанні, зроблений АБУ, буде мати більш тривалі наслідки.

Для розуміння слабкої розробки ефективного контролю менеджменту центральними органами США треба визнати, що їх керівні кадри відбираються головним чином на основі своєї політичної лояльності, а не вмінь і досвіду. Вони також швидко змінюються. Крім того, Конгрес енергійно захищає свою владу над виконавчими органами та намагається ізолювати їх від того, що він (і ці органи) розцінює як “втручання” центральних органів. У цьому контексті центральні органи (особливо АБУ) часто вважаються агентами політики президента, а не політично нейтральними прибічниками вірного управління. Звичайно, в реальності центральні органи виконують державні і керівні обов'язки і часто важко встановити баланс між цими двома ролями.

Порівняння з Директивами МОВАУ

Уряд США визначає контроль менеджменту як організацію, політику і процедури, що використовуються для:

- досягнення намічених результатів програм;
- використання ресурсів згідно із завданнями органу;
- захисту програм і ресурсів від непотрібних витрат, шахрайства і невірного управління;
- виконання законів і положень;
- одержання, зберігання та надання надійної і своєчасної інформації для прийняття рішень.⁴

Це визначення та посібник, що його супроводжує, повністю узгоджуються з Директивами МОВАУ. Уряд США (та особливо

аудиторська група) надали всебічну підтримку розповсюдженню й публікації Директив МОВАУ. На жаль, навіть найщиріша віра у важливість контролю менеджменту не створює негайно ефективної системи контролю. Більше того, різниця між риторикою і реальністю, можливо, існує не тільки у Сполучених Штатах.

Перевірка та оцінка систем контролю менеджменту

Донедавна оцінка контролю менеджменту здійснювалася самим органом та додатковими випадковими перевірками ГБКУ. У 1982 р. Конгрес схвалив Закон про фінансову цілісність федеральних керівників⁵, який передбачає здійснення головою державного органу щорічної оцінки контролю менеджменту, звітування про результати оцінки президента і Конгресу та планування заходів для виправлення виявлених недоліків. Цей закон був підтриманий Законом про головних фінансових службовців⁶, який передбачає щорічну фінансову перевірку 24 найбільших органів та складання доповідей з оцінкою контролю менеджменту.

Ресурси, вміння та підготовка для запровадження контролю менеджменту

Вміння й компетентність осіб, які відповідають за здійснення контролю менеджменту, значною мірою визначають ефективність їхньої діяльності. Недосвідченість та короткий термін перебування на посаді, типові для керівництва, зумовлюють його обмежену схильність або можливість зробити значний внесок в систему контролю менеджменту відповідного органу. Визнаючи це, Конгрес запровадив закони, що передбачають створення нових посад – Генерального ревізора (ГР) і Головного фінансового службовця (ГФС) – з потенційно значним впливом на контроль менеджменту у більшості організацій. Були також визначені вимоги, необхідні для кандидатів на ці посади. Наслідки цього кроку були сприятливі, однак розроблені стандарти не дуже точні, а політичні міркування усе ще впливають на відбір цих кадрів. Більше того, державна заробітна плата на цьому щаблі відповідності не здатна конкурувати із приватним сектором, що деколи ускладнює залучення осіб із бажаною кваліфікацією.

Технічні вміння, необхідні для роботи з системами контролю менеджменту, можуть бути здобуті за допомогою підготовчих програм, однак інвестиції уряду у цю сферу досить нерегулярні. ГБКУ, наприклад, зробило більший внесок у професійну підготовку своїх аудиторів і надає значну допомогу підготовці інших державних аудиторів. Підготовка також здійснюється за урядовими та університетськими програмами. Рішення використовувати ці програми приймаються самими організаціями, котрі мають за власний кошт покривати пов'язані з цим витрати. Як правило, державні організації не надають великої уваги подібній підготовці, тому у більшості випадків необхідні вміння мають набуватись вже на робочому місці.

Керівництво організації само визначає кількість ресурсів для поліпшення контролю менеджменту. Лише у декількох випадках, таких як фінансування відділів ГР, фонди призначалися для заходів контролю менеджменту.

2. Внутрішній аудит в уряді США

У Сполучених Штатах Америки внутрішній аудит розцінюється як контроль менеджменту та засіб, за допомогою якого керівництво може переконатись у ефективності інших видів контролю менеджменту.

Внутрішній аудит у порівнянні із зовнішнім аудитом

Роль організації внутрішнього аудиту дуже різничається від ролі зовнішнього аудитора, хоч вони мають тісно співпрацювати. Основним завданням зовнішнього аудитора є допомога зовнішнім структурам, які юридично зацікавлені у справах організації. Наприклад, у приватному секторі першим обов'язком зовнішнього аудитора є забезпечення обґрунтованої впевненості у надійності опублікованих фінансових звітів та стану компанії.

У державному секторі обов'язки зовнішнього аудитора значно ширші. У Сполучених Штатах Америки, наприклад, ГБКУ відповідає не лише за оцінку надійності фінансових звітів організацій, але й за оцінку від імені Конгресу економності, продуктивності та

ефективності діяльності цих організацій та за виконання ними відповідних законів і положень. Таким чином, роль ГБКУ полягає у нагляді за здійсненням завдань, у котрих зацікавлений Конгрес. Вони можуть бути відмінними від завдань, у яких зацікавлене керівництво державної організації.

З іншого боку, головним обов'язком внутрішнього аудитора вбачається відповідальність перед керівництвом організації. Інститут внутрішніх аудиторів визначив внутрішній аудит як:

... незалежну оцінювальну діяльність всередині організації як допомога організації. Це адміністративний контроль, який функціонує шляхом вимірювання та оцінки ефективності інших систем контролю⁷.

Походження внутрішнього аудиту

Функція внутрішнього аудиту виникла спочатку у приватному секторі, коли керівники великих компаній зрозуміли, що річний аудит зовнішніх аудиторів не гарантував точності фінансової інформації, необхідної для прийняття поточних рішень та не допомагав уникненню шахрайства або крадіжок з боку службовців компанії. Ці керівники зрозуміли, що подальші витрати на аудит мають здійснюватись для задоволення потреб вищих керівників компаній. Таким чином була окреслена концепція організацій внутрішнього аудиту, незалежних від операційних і фінансових компонентів компанії, які звітували вищим адміністраторам та раді директорів.

Спочатку внутрішні аудитори концентрували увагу майже виключно на перевірці фінансового контролю та правильності внутрішніх фінансових звітів. Однак з часом внутрішні аудитори здобули повноваження стосовно усього спектру контролю менеджменту. Керівники приймають рішення на основі багатьох типів даних, як фінансових так і не фінансових. Важливі поточні звіти можуть надати інформацію матеріальні запаси (такі як деталі), графік поточних робіт та відхилення від нього, про якість продукції тощо. Необхідно, щоб ці звіти були своєчасними та надійними. Оцінка надійності цих звітів та інформаційних систем, які допомагають їх складати, стала обов'язком внутрішніх аудиторів. З часом їх обов'язки були розширені до оцінки виконання курсу організації та ефективності політики і діяльності компанії.

Внутрішній аудит в уряді

Еволюція функції внутрішнього аудиту в уряді відбувалась за такою ж схемою. Спочатку внутрішні аудитори майже виключно концентрували увагу на перевірці систем обліку та фінансового контролю і на надійності фінансових звітів. Поступово їхні обов'язки почали охоплювати інші питання, що цікавили голів державних організацій та їхніх вищих керівників, включаючи надійність внутрішніх поточних звітів і виконання політики керівництва. Однак складна структура та різноманітні функції уряду США привели до іншого, на відміну від приватного сектору, застосування внутрішнього аудиту.

3. Юридична структура внутрішнього аудиту

Структури внутрішнього аудиту існують у більшості організацій протягом багатьох років. Більшість з них були створені під керівництвом голови організації для фінансування її структури. Поштовх до створення таких відділів часто був зумовлений такими проблемами внутрішнього управління, як викриття розтрати, шахрайства, корупції або тиском з боку таких організацій по нагляду, як ГБКУ та АБУ. До 70-х рр. у більшості організацій відділ внутрішнього аудиту підпорядковувався керівному адміністративному службовцю, котрий відповідав також за складання бюджету організації та за функції фінансового звітування. Типовий голова відділу внутрішнього аудиту був професійним державним службовцем, завербованим зі штату ГБКУ, який мав великий досвід аудиторської діяльності.

Створення посади Генерального ревізора

У 1978 р. Конгрес затвердив Закон про Генерального ревізора, котрий змінив організацію внутрішнього аудиту⁸. Цим законом майже в усіх органах створювалась посада Генерального ревізора. У 30 органах ГР призначаються рішенням президента, яке має бути підтверджено Сенатом. Вони можуть бути усунені з посади лише президентом, котрий має пояснити Конгресу підстави подібного рішення. В інших 30 органах, які є відносно невеликі, ГР

призначається головою організації, що має також повноваження для їхнього усунення з письмовим поясненням цього рішення Конгресу.

Закон передбачає відбір ГР незважаючи на їхні політичні уподобання, лише на основі ширості та продемонстрованих здібностей у сферах обліку, аудиту, фінансового аналізу, права, аналізу менеджменту, державного управління або розслідувань. У великих організаціях вони мають чин, рівний заступнику голови. В усіх випадках ГР повинен мати безпосередній доступ до голови організації. Однак голова організації має лише “основні” повноваження контролю ГР; йому забороняється перешкоджати проведенню будь-яких перевірок та розслідувань, котрі ГР вбачає необхідними. Ці умови мають забезпечити достатню незалежність ГР від керівництва організації для ефективного виконання його завдань. Ця незалежність також змінена положеннями щодо формування бюджету ГР окремо від бюджету організації.

Обов'язки ГР

ГР має два головних обов'язки. Один з них – здійснення внутрішнього аудиту, який очолюється заступником ГР (ЗГР) по перевірках. Інший – розслідування заяв про погане виконання обов'язків або інших порушень законів та положень, що здійснюється під керівництвом ЗГР по розслідуваннях. У минулому подібні відділи існували у більшості організацій, але функціонували окремо від внутрішніх аудиторів.

Закон про ГР також змінив умови складання доповідей. До його прийняття внутрішні аудитори головним чином звітували про результати своєї діяльності лише всередині організації. Доповіді передавалися керівному адміністративному службовцю, котрий повідомляв про будь-які важливі одержані дані голові організації. Однак аудитори завжди мали право звітувати безпосередньо голові організації якщо, наприклад, у доповіді містилась інформація, несприятлива для керівного адміністративного службовця. Зазвичай зовнішні аудитори також неформально повідомляли ГБКУ про результати своєї діяльності для зменшення дублюючих заходів.

Згідно із законом ГР мають подавати усі доповіді безпосередньо голові державної організації та повністю і своєчасно

інформувати Конгрес про свою роботу. ГР повинен двічі на рік подавати голові організації доповідь по аудиту та інспектуванню. Голова організації має відправити протягом тридцяти днів цю доповідь зі своїми коментарями до Конгресу. Якщо ГР виявить “особливо серйозні або великі проблеми”, про них треба негайно повідомити голову організації, котрий повинен відправити доповідь протягом семи днів до Конгресу. Голові організації заборонено вносити зміни у зміст будь-якої доповіді ГР.

Двозначні ролі

Механізм подвійного звітування був запроваджений для захисту незалежності ГР. Однак він мав також забезпечити широке розповсюдження інформації про головні проблеми, виявлені ГР, для їх подальшого швидкого вирішення. Положення про звітування Конгресу, безперечно, змінило роль відділів внутрішнього аудиту та розслідувань від задоволення потреб виключно вищих керівників організації до слугування більш широкому колу осіб. Це відчутно змінило погляди керівників та зацікавлених зовнішніх груп, особливо у Конгресі, на функції внутрішніх аудиторів. Положення про звітування ГР Конгресу підіймає питання щодо ступеню, до якого внутрішні аудитори можуть розглядатись у ролі “допомоги організації”, як зазначено професійною організацією внутрішніх аудиторів.

Зростаюча важливість Конгресу для внутрішніх перевірок та інших видів діяльності ГР демонструється частотою, з якою зараз ГР виступають перед комісіями Конгресу для пояснення проблем, що впливають на роботу їхніх організацій. Наприклад, лише за першу половину 1995 р. ГР Департаменту житлового будівництва та міського розвитку (ДЖБМР), відносно невеликого органу з багатьма давніми проблемами управління, чотири рази з'являвся перед різними комісіями Конгресу для пояснення своїх поглядів на деякі з цих проблем.

Новий наголос на контролі менеджменту

Крім Закону про ГР, наступні закони збільшують обсяг завдань ГР. Закон про фінансову цілісність федеральних керівників

пропонує головам організацій кожного року оцінювати адекватність і ефективність контролю менеджменту та звітувати по цьому питанню Конгресу. Якщо під час оцінки виявляються слабкі сторони контролю, у звіті мають бути зазначені заходи, що здійснюються або плануються для вирішення проблеми. У звіті треба також окремо вказати ступінь узгодженості систем фінансового управління організації із загальнодержавними вимогами АБУ.

Оцінка, передбачена зазначеним законом, здійснюється керівниками організації, а не аудиторами. Кожний керівник готує оцінку контролю менеджменту кожної сфери діяльності, за яку він відповідає, а внутрішні аудитори дають поради стосовно цієї оцінки та переглядають її результати, допомагаючи голові організації. Це робиться для розуміння керівниками систем контролю менеджменту та важливості підтримки їх ефективності. Незважаючи на те, що внутрішні аудитори не відповідають за таку оцінку, вони відіграють важливу роль, виявляючи проблеми, які можуть бути не поміченими, та пропонуючи шляхи посилення недостатнього контролю менеджменту.

Щорічні фінансові перевірки

В уряді США не існує традиції видавати перевірені фінансові звіти, як у більшості великих приватних компаній. Державні корпорації є головним винятком. Їх менше, ніж у більшості інших країн, але з кін. 40-х рр. вони мають видавати перевірені фінансові звіти. Раніше більшість перевірок державних корпорацій проводились ГБКУ, зараз вони здійснюються приватними фірмами по обліку, а іноді – ГБКУ.

Нещодавнє нововведення, Закон про головних фінансових службовців, пропонує 24 найбільшим державним департаментам та органам видавати, починаючи з кінця 1996 р., перевірені фінансові звіти; також Міністерству фінансів доручалась видати зведені звіти цих органів у 1997 р. ГБКУ має перевіряти зведені звіти та може провести перевірку будь-якого державного органу. Якщо ГБКУ не здійснює цю перевірку, її у своєму органі проводить відповідний ГР.

Все ще розробляються заходи для проведення перевірок державних організацій. Внаслідок недостатності штату для

проведення усіх аудитів, ГБКУ планує концентрувати увагу на зведеніх звітах та ключових компонентах деяких великих органів, таких як Міністерство фінансів та Міністерство оборони⁹. У деяких інших установах ГР проводять повну перевірку, або доручають це приватним фірмам чи здійснюють її разом з ними.

Широке залучення ГР до щорічних фінансових перевірок також ілюструє їх двозначну роль. Аудит державних фінансових звітів часто розглядається як обов'язок незалежних аудиторів. Це роль зовнішнього, а не внутрішнього аудитора. Згідно із рішенням ГБКУ, ГР, які призначаються президентом і звітують Конгресу, користуються великою незалежністю при виконанні своїх функцій. Однак для ГР може бути досить складно поєднувати напізвонішній обов'язок перевірки з традиційним завданням внутрішнього аудиту надавати “допомогу організації”.

4. Курс управління внутрішнім аудитом

Наслідки розподілу влади

Розповсюдження стандартів стосовно різних питань фінансового управління ускладнено розподілом влади в уряді США. Зовнішній державний аудитор, ГБКУ, функціонує як орган законодавчої влади та має повноваження видавати стандарти обліку і аудиту у федеральному уряді. Однак воно не здатне запроваджувати ці стандарти інакше, ніж доповідати про їх невиконання. Вищі урядовці виконавчої влади схильні розглядати розповсюджені ГБКУ стандарти як консультативні, а не обов'язкові. Стандарти державного аудиту ГБКУ¹⁰ поширені не лише у федеральному уряді, але й серед державних аудиторів США і державних аудиторських організацій у інших країнах.

ГР, звичайно, працюють у структурі державної виконавчої влади, котра не визнає повноважень ГБКУ формулювати обов'язкові стандарти. У Законі про ГР особливо підкреслюється те, що ГР мають дотримуватись аудиторських стандартів ГБКУ, і виконавча влада не висунула заперечень проти цієї вимоги. Справді, у деяких випадках, таких як аудит дотацій центральним або місцевим органам, інструкції виконавчих органів підтримують вимогу слідувати стандартам ГБКУ.

Однак, на підставі попереднього рішення суду¹¹, існує можливість того, що заперечення цього положення Закону про ГР судді будуть розглядати як незаконне порушення принципу розподілу влади.

Інші шляхи розробки стандартів

У інших сферах підхід до розробки стандартів дещо відмінний. Виконавча влада однозначно відмовилась визнавати право ГБКУ розповсюджувати для уряду стандарти обліку. АБУ заявило про свій намір розробити власні стандарти обліку та вимагати від органів виконання лише цих стандартів. Для досягнення взаємного компромісу ГБКУ та АБУ погодились створити окрему установу, Консультативну раду по федеральних стандартах обліку (КРФСО), яка представляє АБУ, ГБКУ, Міністерство фінансів, декілька великих органів та неурядових експертів. Ця установа запропонує урядові нові стандарти обліку, які згодом, за умови їх схвалення, будуть розповсюджені та запроваджені АБУ. КРФСО планує завершити свою роботу до кінця 1995 р. або на початку 1996 р.

Цей підхід стосовно стандартів контролю менеджменту є варіацією однієї моделі. Як і в інших випадках, ГБКУ видало стандарти¹², але навряд чи вони можуть бути запроваджені без критики їхнього невдалого виконання. Нещодавно АБУ розробило для державних органів власні інструкції по контролю менеджменту (див. примітку 4). Хоча названі стандарти були видані АБУ, ця установа однозначно заявила, що вони значною мірою запозичені зі стандартів ГБКУ. Враховуючи усе це, можемо зазначити: сучасна компромісна модель у сфері стандартів обліку (якщо вона доведе свою успішність) є кращим засобом розробки стандартів, незважаючи на час, необхідний для подібних рішень.

5. Сфера внутрішнього аудиту

Складні фінансові стосунки

Великий вплив на обов'язки державного внутрішнього аудитора у США справляють відмінні та складні фінансові стосунки, які виникають між урядом та іншою стороною. У принципі, відділ внутрішнього аудиту відповідає за нагляд за усіма аспектами діяльності організації та за ресурсами, що їй довірені.

Відносно невелика кількість товарів та послуг, за які платить уряд, виробляються або надаються державними службовцями. Наприклад, уряд фінансує значну частину витрат на послуги, пов'язані з охороною здоров'я, але лише декілька з цих послуг надаються федеральними службовцями. Більшість людей користується послугами незалежних компаній. Федеральна частина коштів виплачується через посередників. У деяких випадках ними можуть бути приватні страхові компанії, у інших – центральні органи, які можуть використовувати страхову компанію як свого посередника у справах з приватними постачальниками послуг у сфері охорони здоров'я.

Так само, фактично усі послуги та обладнання, якими користується державний персонал, надаються та виробляються за контрактом приватними компаніями. Наприклад, будівлі державних установ споруджені (та дуже часто утримуються) приватними підрядчиками. Що більш важливо, зброя для армії та обладнання для досліджень космосу, яке використовується Національним управлінням по аeronавтиці та дослідженню космічного простору (НАСА), виробляється приватними компаніями згідно з їхніми угодами з державою.

Аудит контролю менеджменту у сфері охорони здоров'я

Ці складні фінансові стосунки набагато розширяють потенційні обов'язки внутрішнього аудитора державного органу, тому що, у принципі, аудитор має перевіряти увесь потік федеральних коштів до кінцевого одержувача. Федеральна програма медичної допомоги літнім особам, яка фінансує виплату субсидій для осіб похилого віку, наприклад, керується Управлінням по фінансуванню охорони здоров'я (УФОЗ) у Міністерстві охорони здоров'я (МОЗ). Аудитор МОЗу, який планує оцінити контроль менеджменту цієї програми, лише розпочинає цей процес під час перевірок в УФОЗі. Він має також перевірити контроль менеджменту у страхових компаніях, що діють як посередники, і існують у кожному з 50 штатів.

Завдання аудиту

Аудитору потрібно перевірити надійність захисних механізмів посередників проти таких невірних виплат незалежними постачальниками послуг у сфері охорони здоров'я, як шахрайські виплати за ненадані, або надані без необхідності, послуги, виплати, що перевищують встановлені обмеження, або виплати за послуги одному пацієнту за рахунок іншого. Коли ці захисні механізми розцінюються як незадовільні, то необхідно, теоретично, здійснити перевірку контролю менеджменту постачальників послуг, яких тисячі у цій сфері.

Стратегія аудиту

Обмежені ресурси впливають на аудиторську діяльність. МОЗ має лише декілька сотень внутрішніх аудиторів, які відповідають за нагляд над багатомільярдними витратами. Медична допомога літнім особам є лише однією з багатьох програм, за якими вони здійснюють нагляд, і оцінка контролю менеджменту є лише одним з багатьох завдань у сфері фінансування охорони здоров'я. Аudit програми медичної допомоги літнім особам повинен використовувати набагато більш сфокусований підхід.

Спираючись на минулий досвід, розробку програми та фінансові стимули, зумовлені цією розробкою, аудитор імовірно почне з припущення про те, що коли існують слабкі місця, вони скоріше будуть виявлені у контролі посередників та постачальників послуг у сфері охорони здоров'я. Тому він може прийняти рішення перевірити лише декілька видів контролю в УФОЗ і, наприклад, у системах оформлення та оплати рахунків. Однак він обговорить з керівниками УФОЗу їхні неформальні оцінки контролю посередників та деяких важливих постачальників послуг у сфері охорони здоров'я, таких як найбільші лікарні. Потім аудитор вибирає з 80 або більше посередників, котрі відповідають за обробку, оплату та перевірку заяв по програмі медичної допомоги літнім особам, 5 посередників для відносно детального розгляду їхнього контролю.

Пошук доказів

Виявлення аудитором слабких місць у контролі менеджменту

посередників свідчить про те, що федеральні кошти можуть таємно витрачатись у невірний спосіб. Не існує доказів того, що подібне зловживання мало місце на практиці. Для того, аби переконати свою аудиторію у реальності проблеми та у необхідності корективних заходів, аудитор потребує доказів дійсного шахрайства або розтрати. Щоб одержати цей доказ, він має перевірити діяльність постачальників послуг у сфері охорони здоров'я (лікарів, лікарень, аптек та ін.) та виплати, за рахунок яких вони одержали гроші від посередників.

Аудитор перевіряє документи декількох постачальників послуг, шукаючи, на основі свого досвіду, проявів можливого невірного використання федеральних коштів. Багато виплат по програмі медичної допомоги літнім людям базується на діагнозах лікарів. Таким чином, аудитор може шукати приклади, де задокументовані та пояснені більш серйозні діагнози й перевірятиме заходи, котрі проводяться у лікарні для забезпечення точності діагнозу. Аудитор також шукатиме доказів шахрайства, яке часто набуває форми нарахування виплат за послуги, які не надавались, або за обслуговування взагалі неіснуючих пацієнтів.

Пропозиції до вирішення проблеми

Якщо аудитор знайшов докази недостатнього контролю, та, коли можливо, докази реальних витрат внаслідок цього, він також повинен запропонувати шляхи вирішення проблеми. У деяких випадках буде достатньо провести відносно просту процедурну зміну. Наприклад, посередники, що регулюють виплати по програмі медичної допомоги літнім особам, використовують сучасні комп'ютери для фіксації даних в автоматичних системах. Тому вони можуть проводити різноманітні перевірки, під час яких виявляються показники можливо невірних виплат. За допомогою статистичних перевірок вони мають змогу визначити лікарів, котрі постійно відхиляються від норми стосовно кількості пацієнтів та серйозних діагнозів. Подібні аномалії наводять на думку про можливість зловживань. Цей підхід дозволяє проводити недорогі детальні перевірки тих випадків, у яких найбільш вірогідні прояви зловживань або шахрайства.

Контроль менеджменту та розробка програм

Однак часом проблема занадто серйозна для вирішення через процедурні зміни. Структура системи охорони здоров'я США, де безліч незалежних постачальників одержують прибутки, головним чином, у формі плати за надані послуги, яка здійснюється не окремим пацієнтом, а багатьма посередниками (здебільшого страховими компаніями), зумовлює недостатній захист цієї системи від зловживань. Те ж саме стосується програми медичної допомоги літнім особам. Статистичні перевірки можуть допомогти виявити найбільш скандалльні приклади зловживань, але вони не завжди визначать лікаря, котрий іноді збільшує свій прибуток за рахунок неіснуючих пацієнтів або зміни діагнозу.

Запровадження контролю менеджменту, який надійно викриває подібні зловживання, може коштувати більше, ніж самі зловживання. Крім того, контроль може здійснюватись у такий спосіб, що він заважатиме медичному персоналу виконувати свої обов'язки.

Обмеження контролю

Тут говориться не про неефективність контролю менеджменту у програмах на кшталт медичної допомоги літнім особам, а про їх обмеження. До певної міри існує необхідність покластися на чесність більшості персоналу, на загрозу суворих покарань тим, хто зловживає цією довірою та на контроль менеджменту (включаючи такі засоби, як статистичні перевірки й неоголошені випадкові перевірки документації постачальників послуг), який може викрити серйозні порушення. Безумовно, за таких умов зловживання триватимуть, але їх кількість буде зменшена до "прийнятного" рівня.

Сучасна ситуація

На жаль, сьогодні програма допомоги літнім особам далека від цього прийнятного рівня. Наступні зауваження з'явились у недавній доповіді ГБКУ:

У 1992 р. ми доповідали про те, що медична допомога літнім особам була однією з державних програм, котрі розцінювались як дуже вразливі для проявів втрат, шахрайства, зловживань та невірного управління. Проблеми, про які йшлося, включали у себе невідповідне фінансування контролю шахрайства та

зловживань, слабкості в управлінні УФОЗу постачальниками по програмі медичної допомоги, вади у процесі виплат і слабкий контроль рахунків. Відтоді УФОЗ провів різноманітні регуляторні та адміністративні зміни, спрямовані на вирішення цих проблем. Однак ці слушні удосконалення все ще не здатні захистити програму від тривалих втрат¹³.

Далі у доповіді зазначається: “сьогодні по програмі медичної допомоги літнім особам сплачується більше рахунків без їх уважного аналізу, ніж будь-коли за останні п’ять років”; “невідповідне фінансування затримує розробку нових типів контролю для захисту коштів”. Очевидно, що програма медичної допомоги літнім особам, на яку у 1994 р. федеральний уряд витратив 162 мільярди доларів США, ще далека від належного контролю менеджменту.

Ситуація, пов’язана з програмою медичної допомоги, є однією з найскладніших для внутрішнього аудитора. До неї залучено багато сторін, які мають між собою складні фінансові стосунки, а їх фінансове стимулювання не примушує запроваджувати ефективний контроль менеджменту. На жаль, подібний стан речей характерний для більшості соціальних програм федерального уряду.

Аудит контролю менеджменту контрактів на постачання військової продукції

Цінові угоди

Внутрішній аудитор, який працює з програмами по державному постачанню, стикається з іншими, але такими ж серйозними проблемами. Зокрема, це знаходить свій прояв у діяльності Міністерства оборони (МО). Як уже зазначалось, у США фактично вся зброя купується у приватних компаній, що постачають її за контрактом. У більшості випадків на отримання цих контрактів існує невелика (якщо взагалі існує) конкуренція. Типовий контракт передбачає визначення суми виплати постачальнику на підставі його оцінок витрат або на основі дійсно понесених витрат на виробництво. (Зусилля, спрямовані на перехід до практики придбання складних збройних систем на основі проведення конкурсу на отримання

контракту і фіксованих цін, не привели до успіху).

Залежність від даних постачальника

Подібні контрактні умови ставлять державу у залежність від інформації компанії при визначенні суми виплат для неї, тому важливо, щоб витрати компанії (або встановлені ціни) були точно зафіксовані у звітах. Однак у цілому компанії зацікавлені у підвищенні витрат за кошторисом та фактичних витрат. Таким чином, так само як у програмі медичної допомоги людям літнього віку, скептицизм аудитора стосовно даних компанії є віправданим.

МО багато років намагається подолати цю проблему, створивши окрему організацію – Агенцію по аудиту оборонних контрактів (ААОК) – із персоналом близько 4000 осіб, завданням яких є перевірка оборонних контрактів (контрактів на постачання військової продукції) на щорічну суму більше 100 мільярдів доларів США¹⁴.

Аудит визначення витрат

ААОК перевіряє надійність компанії у визначенні витрат стосовно контрактів, ціна яких встановлюється на основі кошторисних витрат. Коли обговорюються умови контракту, компанія, наприклад, навряд чи визначить певну ціну за продукцію, куплену у іншої фірми (субпідрядчика). Цю ціну буде встановлено після затвердження основної угоди під час окремих переговорів між двома компаніями. Майбутній генеральний підрядчик визначаючи ціни, може виходити з попередніх покупок подібної продукції або зі списку цін, представленого субпідрядчиком. Однак генеральний підрядчик може бути готовий обговорити значні знижки зі списку цін субпідрядчика, потенційно збільшуючи прибутки, передбачені на початковій стадії переговорів.

Розглядаючи ці контракти аудитори ААОКу мають оцінювати обґрунтованість витрат, наданих генеральним підрядчиком як основа для обговорення. Якщо підрядчик мав змогу отримати від субпідрядчика знижки та не повідомив про це під час обговорення умов контракту, вартість його буде визнана “дефектною” і держава матиме права на нижчі розценки.

Перевірка та розгляд окремих контрактів і дефектних цін є необхідним, але дуже трудомістким засобом вирішення проблеми. Краще буде забезпечити обґрунтований метод визначення витрат з боку підрядчиків. Основні державні постачальники мають системи визначення витрат. Належним використанням ресурсів ААОКу буде перевірка придатних механізмів оцінки та контролю для уникнення дефективного ціноутворення. Це включатиме у себе, наприклад, урахування фактору вірогідності того (на основі попереднього досвіду), що субпідрядчики погодяться на значні знижки.

ААОК вклала значні кошти в оцінку систем визначення витрат та шукає шляхи їх удосконалення. Результати цих зусиль сприятливі, але досить нерівні. У 1995 р. ГБКУ доповідало:

Нешодавно ми перевірили 30 підрядчиків Міністерства оборони, котрих ААОК оцінила як такі, що мають дуже ризиковані системи визначення витрат. Згідно з ААОК, ці постачальники мали в цілому 117 значних недоліків у згаданих системах. Результати наших перевірок свідчать про те, що виправлення підрядчиками цих недоліків є не однозначним. Хоча із 19 з 30 підрядчиків виправили ... усі свої значні недоліки, інші 11 підрядчиків мали значні невиправлені недоліки в середньому протягом 3,8 років. Нездатність своєчасно виправити ці недоліки створює для Міністерства оборони чимало проблем, включаючи збільшення витрат та затримки у розподілі контрактів¹⁵.

Аудит фактичних витрат

Угоди, згідно з якими держава компенсує підрядчику дійсно понесені витрати, передбачають здійснення окремого контролю менеджменту та аудиту. У такій ситуації уряд знов залежить від постачальників та його системи обліку витрат для обґрунтування основних виплат за контрактом.

Суми, зазначені у доповіді підрядчика стосовно витрат, мають стосуватись лише витрат, дозволених контрактом. У цьому відношенні найбільш часто трапляються два типи помилок. Одна з них пов'язана з приписуванням тих витрат проекту МО, які фактично були здійснені для інших цілей. Наприклад, заробітна плата робітників

може бути нарахована за той термін, коли роботи над проектом не здійснювались. Для уникнення подібних помилок аудитори ААОКу вивчають систему обліку витрат компанії та, особливо, контроль менеджменту, спрямований на призначення усіх витрат до належного проекту.

Ще однією частою помилкою у доповідях по витратах є включення до них сум, які, згідно з контрактом, не дозволені до компенсації. Більшість цінових угод дозволяють підрядчику надавати державі рахунки, пов'язані не лише з прямыми витратами по проекту, але й за частку накладних витрат компанії. Це стало проблемою, тому що не усі накладні витрати дозволені до компенсації.

Федеральні закони та положення окремо забороняють включення певних видів витрат, наприклад на лобіювання та розваги, до накладних витрат, які можуть бути нараховані за державні проекти. Інші типи накладних витрат можуть бути вилучені, якщо вони не є необхідними. Федеральні положення вимагають від державних постачальників встановлення систем для визначення та вилучення неприпустимих витрат з документів по накладних витратах. Однак підрядчики фінансово зацікавлені у невиконанні даного положення. Результати подані у нещодавньому звіті ГБКУ:

На жаль, ці системи не працюють належним чином. Протягом років ми разом з ААОКом вивчали припустимість багатомільярдних витрат, включених підрядчиками у документи по накладних витратах.

Результати нашої роботи доводять, що включення неприпустимих витрат у документи підрядчиків по накладних витратах багато у чому спричинено нерозвиненістю процедур підрядчиків для перевірки неприпустимих витрат¹⁶.

Наведені приклади свідчать про те, що обов'язки державного внутрішнього аудитора не завжди обмежуються структурою органу, у якому він або вона працюють. Якщо гроші йдуть від органу до іншої сторони, такої як підрядчик або інший урядовий рівень, та виплачені суми залежать від діяльності іншої сторони, внутрішній аудитор може бути вимушений також перевірити і її. Захист від зловживань, непотрібних витрат та шахрайства може більше залежати від контролю менеджменту іншої сторони, ніж від контролю всередині самого органу.

6. Обмеження контролю менеджменту та внутрішнього аудиту

Невід'ємні обмеження

Контроль менеджменту необхідний як захист від непотрібних витрат, зловживань та шахрайства і як засіб забезпечення належного виконання організацією курсу, наміченого керівництвом. Внутрішній аудит важливий як для оцінки ефективності систем контролю, так і для виявлення випадкового або навмисного уникнення контролю. Необхідно постійно й уважно стежити за зміною у ситуації та методах роботи, котрі можуть нівелювати ефективність навіть найкращої системи контролю.

Існують також інші обмеження ефективності контролю менеджменту. Як свідчить приклад федеральної програми медичної допомоги літнім особам, неможливо розробити економічно віправдану систему контролю менеджменту та аудиторські процедури для складної програми з мільйонами щорічних операцій, які б надійно перешкоджали або виявляли випадкові зловживання відносно невеликого масштабу. Більше того, навіть добре розроблений контроль менеджменту досягає мети лише за умов дотримання персоналом вимог контролю та реакції керівництва на виявлені аномалії.

У недавньому випадку сінгапурське відділення банку Берінгз не відреагувало належним чином на доповідь про те, що один з трейдерів банку порушує встановлені обмеження. За відносно короткий час збитки, спричинені цим трейдером, призвели до повного банкрутства банку. Якщо контроль менеджменту та інформація, яка надається його засобами, ігноруються, вони стають більш ніж некорисними, бо можуть створити помилкове відчуття безпеки. Але існує ще одне, навіть більш важливе обмеження здатності контролю менеджменту виявляти випадки зловживань.

Зловживання вищих керівників

Контроль менеджменту має забезпечувати узгодженість діяльності усіх рівнів організації з політикою керівництва та їхній захист фінансових інтересів організації. Він дозволяє вищим

керівникам контролювати організацію, але не контролює самих керівників.

На жаль, керівники можуть легко розстроїти систему контролю. У приватному секторі є багато прикладів, коли керівництво, уникнувши системи контролю менеджменту, розтратило або привласнило великі суми коштів компанії. Крах у сфері заощаджень та кредиту виявив багато подібних невдач контролю¹⁷.

7. Скандал ДЖБМР

На жаль, в уряді також виявлені випадки нездатності контролю менеджменту перешкодити появі посадових злочинів з боку вищого керівництва. “Скандал ДЖБМР” є свідоцтвом того, як державні службовці уникнули звичайних порядків органу та його системи контролю менеджменту для переведення мізерних коштів органу на користь впливових знайомих.

Пояснення

Департамент житлового будівництва та міського розвитку (ДЖБМР) є відносно невеликим органом, заснованим у 1965 р. з метою управління різноманітними програмами, спрямованими на розвиток житлового будівництва, особливо для родин з невеликим достатком, та надання фінансової допомоги містам. Діяльність Департаменту характеризувалась слабким керівництвом та частими випадками корупції, яка у минулому стосувалась службовців місцевих відділень ДЖБМР (або приватних підрядчиків, які діяли як представники ДЖБМР). Для обману уряду вони вступали у таємну змову з тими, хто мав справу з ДЖБМР. Однак у 80-х рр. корупція досягла найвищих щаблів керівництва ДЖБМР.

Проста розтрата

Скандал ДЖБМР був пов’язаний з декількома типами посадових злочинів, котрі були викриті наприкінці 80-х рр. і стали розцінюватись як свідоцтво некомpetентності та корумпованості керівництва ДЖБМР. Наприклад, в одному випадку, не пов’язаному із політичною корупцією, агент по продажу нерухомості, яка мала повноваження продавати власність ДЖБМР, привласнювала вилучені

кошти замість надсилання їх до ДЖБМР. Ця практика мала бути негайно виявлена елементарними формами контролю менеджменту, однак крадіжки, що тривали певний час, досягли суми у декілька мільйонів доларів.

Політичні махінації

Сам по собі цей приклад може розцінюватись як лише ще один прояв нечесності. Однак майже у той самий час було викрито політично мотивовану корупцію вищих органів ДЖБМР. У 80-х рр. у керівництві ДЖБМР переважала група адміністраторів, відібраних за принципом відданості, а не за їхнім вмінням управляти, або за обізнаністю із програмами ДЖБМР. Деякі з цих осіб безсумнівно стали працьовитими, ефективними керівниками. Натомість інші присвятили себе служінню фінансовим інтересам політичних союзників за межами уряду.

Махінаціям у програмах ДЖБМР сприяли два фактори. По-перше, керівництво Департаменту мало вороже ставлення до його програм. Конгрес відхилив декілька пропозицій зупинити дію програм ДЖБМР. Таким чином, керівництво не було зацікавлено у ефективному управлінні програмами.

Другим фактором була розробка деяких програм ДЖБМР, у яких секретар ДЖБМР мав фактично повну свободу дій при виборі проектів. У певних колах стало широко відомо, що секретар, працюючи під впливом свого виконавчого асистента, був готовий використати кошти програми на політичні цілі. Інвестори, бажаючи отримати затвердження ДЖБМР одного з проектів, дізналися, що для цього треба було найняти “консультантом” людину, чиї політичні зв’язки давали їй доступ до секретаря чи його виконавчого асистента. За проханням консультанта секретар або виконавчий асистент затверджували проект або наказували зробити це іншим співробітникам ДЖБМР¹⁸.

Роль ГР

Думка про те, що контроль менеджменту може бути ефективним засобом захисту від корупції вищого керівництва, є нереалістичною, особливо за умов вразливості програм внаслідок

недоліків у їх розробці. Проте розгляд діяльності ГР ДЖБМР може дати повчальні результати, особливо з точки зору незалежності ГР, передбаченої Законом про Генерального ревізора.

ГР відповідав за початкове викриття корупції навесні 1989 р.¹⁹ Однак у його доповіді наголошувалось на махінаціях під час затвердження проектів з боку службовця рангом нижче (асистента секретаря), а не на найвищому щаблі управління. Більше того, доповідь була підготовлена вже після того як секретар залишив свою посаду, і зараз стало зрозумілим, що проблеми почались ще у 1984 р.

Причини пізнього вивчення ГР цього питання невідомі. Очевидно, у цей період махінації під час затвердження проектів були загальновідомою справою у ДЖБМР. Не існує доказів того, що ГР був до цього залучений, і його піврічні доповіді говорять про те, що він цікавився питаннями недостатнього контролю ДЖБМР та вразливістю його програм. Доповіді рясніють посиланнями на ці проблеми. Однак у кожному з випадків занепокоєність пов'язана із запевненнями щодо зусиль Департаменту для вирішення проблем, тих зусиль, які так і не привели до помітних зрушень.

Можливим поясненням суперечливості доповідей ГР по проблемах контролю менеджменту (та, мабуть, відсутності його розгляду проблем махінацій під час затвердження проектів) є те, що він щиро вірив у намагання керівництва ДЖБМР зміцнити контроль і розглядав будь-які помилки як відхилення, а не прояви невірного управління. Однак це не пояснює, чому він, незважаючи на очевидну відсутність обіцянок удосконалень, продовжував рік за роком запевняти, що вживаються необхідні заходи.

Розділені обов'язки

Більш імовірне пояснення пов'язане із розділеними обов'язками, передбаченими Законом про Генерального ревізора. Чи має ГР виконувати головним чином обов'язки внутрішнього аудитора зсередини організації? Якщо так, то ГР повинен енергійно наполягати на важливості контролю менеджменту, роблячи, однак, обачні зауваження у своїх доповідях. Чи має ГР бути підзвітним президенту, який призначив його і може звільнити з посади? Це теж передбачає обережність відкритих для загалу доповідей, особливо коли президент

не виявив зацікавлення питаннями управління, я висловив свою симпатію до політичних союзників. Або ГР має бути підзвітним Конгресу, якому він надсилає свої доповіді і котрі визначає його бюджет? Це б передбачало більш агресивну зовнішню позицію, особливо у окремих випадках правопорушень, якими так цікавиться Конгрес.

Здається, що ГР ДЖБМР намагався поєднати ці обов'язки, нікого не ображаючи. Він доповідав Конгресу про окремі випадки правопорушень, але зменшував будь-яку критику керівництва ДЖБМР, уникаючи таким чином чутливості політичних лідерів виконавчої влади. Очевидно, ГР намагався переконати секретаря у потребі підсилення контролю, але не вжив ніяких заходів при його відмові вирішити це питання. Подібна позиція є навряд чи вірною для аудитора, але зважаючи на обов'язки, передбачені Законом про ГР, варто також зазначити, що лише дуже сильна особа могла вчинити інакше.

8. Сильні і слабкі сторони системи ГР

Із часу прийняття Закону про Генерального ревізора минуло більше 15 років, і зараз вже можна його оцінити. Багато спостерігачів дійшло висновку про те, що хоча Закон про ГР був добре мотивований і ГР досягли деяких важливих результатів, у законі існують серйозні недоліки, так само як у методах роботи, котрі він передбачає²⁰.

Позитивним результатом введення у дію Закону про ГР є збільшення незалежності слідчих та внутрішніх аудиторів шляхом надання їм можливості зовнішнього звітування. Це зумовило відкриття їхньої діяльності для громадськості, що разом із незалежним фінансуванням дозволило ГР успішно змагатися за кадрові ресурси. Однак їх незалежність далеко не повна. Президент зберігає за собою право звільнити ГР, що неодноразово робив президент Рейган у 1981 р. Таким чином, ГР зіткнулись із проблемою суперечливих обов'язків, яка може ускладнити ситуацію.

Викриття шахрайства та зловживань

До певної міри ресурси ГР використовуються досить ефективно. Зусиллями служб Генеральних ревізорів (включаючи

слідчих та аудиторів) було виявлено і викрито багато випадків посадових злочинів з боку службовців та представників уряду. У більшості випадків, навіть за умов існування ознак правопорушень, передбачено лише адміністративне покарання. Частково це відбиває складність виявлення доказів для звинувачень, але також тісно пов'язано з бажанням прокурорів розглядати лише кричущі випадки внаслідок обмеженості їхніх ресурсів, судів та в'язниць.

Удосконалення контролю

З іншого боку, прогрес в удосконаленні контролю менеджменту, який може перешкодити виникненню правопорушень, є дуже повільним. Ця теза ілюструється тривалими проблемами у ДЖБМР, програмі медичної допомоги літнім особам, у закупках військової продукції. Зараз ще не зрозуміло, чи прискорять цей прогрес нещодавні ініціативи (Закон про фінансову цілісність федеральних керівників та про головних фінансових службовців). Причини відносно неефективної діяльності ГР у цій сфері можуть бути пов'язані з положенням про подвійне звітування.

Інтерес Конгресу

Коли ГР почали слугувати інтересам Конгресу, вони усвідомили, що конгресмени вбачають більшу політичну користь (для перспективи бути переобраними) у викритті окремих випадків зловживань у державних програмах, а не у посиленні контролю менеджменту, який може перешкодити появлі цих зловживань. Конгресмени вітають виступи ГР по окремих посадових злочинах та звертають мало уваги доповідям по недостатньому контролю менеджменту²¹. Стає зрозумілим, що з цих або інших причин ГР стали докладати більше зусиль у пошуку окремих випадків правопорушень за рахунок роботи над посиленням контролю менеджменту.

Перспективи змін

Зараз, коли ГР стали, принаймні, частково підзвітні Конгресу, навряд чи у найближчій перспективі буде перенесено наголос з окремих випадків правопорушень. Також навряд чи у найближчому

майбутньому будуть проведені разючі зміни у самій структурі ГР. За Генеральними інспекторами закріпилась репутація захисників чинності, що ускладнює постановку питання про зміни. Більше того, Конгрес продовжує пожинати політичні плоди сприятливого для нього сучасного наголосу і не буде зацікавлений у зміні пріоритетів у діяльності ГР.

Найбільш імовірним чинником збільшення наголосу на контроль менеджменту є тиск Закону про фінансову цілісність федеральних керівників та Закону про головних фінансових службовців разом із наголосом на серйозну реформу управління з боку керівництва виконавчої влади. Подібне поєднання може привести до змін пріоритетів ГР або, принаймні, до створення нових відділів для удосконалення управління, включаючи посилення контролю.

Адміністрація Клінтона висловилась у підтримку ефективного управління. Майбутнє покаже, чи вистачить її впливу для завершення практичного втілення цього завдання. Однак, крім можливої політичної опозиції, реформа управління стикається з ще однією перешкодою. На здійснення контролю потрібні гроші, котрі важко знайти, зважаючи на сучасний стан бюджету. Як це не короткозоро, існує спокуса зменшити асигнування на удосконалення управління разом зі скороченням інших витрат. Поки що перспектива появи належного наголосу на контролі менеджменту в уряді США є у кращому випадку непевною.

9. Висновки

Ефективний контроль менеджменту важливий для успішної діяльності будь-якої організації. Внутрішній аудит є суттєвим компонентом ефективної системи контролю менеджменту частково внаслідок його здатності викривати й перешкоджати виникненню правопорушень і, що більш важливо, внаслідок спроможності оцінювати ефективність інших елементів цієї системи.

Як свідчить досвід США, побудова ефективної структури контролю менеджменту є складним завданням. Чим складніше урядова система й взаємозв'язки, тим більше ускладнюється та розширюється необхідний контроль і тим складніше стає для внутрішнього аудитора шукати кращий спосіб використання

обмежених аудиторських ресурсів. Більше того, розроблені з метою покращання ситуації закони можуть мати хибні наслідки. Закон про Генерального ревізора, котрий планувався як засіб зміцнення внутрішнього аудиту шляхом запровадження пізвітності Генеральних ревізорів президента або Конгресу, створив, натомість, деякі потенційно конфліктні ситуації. Незважаючи на його суттєвість, контроль менеджменту, включаючи внутрішній аудит, не може забезпечити абсолютноного захисту. Для ефективної діяльності він потребує енергійного та постійного посилення, якою б складною не була ситуація. Його треба постійно удосконалювати аби забезпечити ефективність за змінюваних умов діяльності. Усі системи контролю менеджменту, включаючи внутрішній аудит, можуть бути розладнані тими вищими керівниками, яким вони мають слугувати. У кінцевому рахунку, система контролю менеджменту може лише допомагати керівникам; вона не здатна замінити їхньої чесності та компетентності.

ПРИМІТКИ

1. Ці матеріали стосуються питання контролю менеджменту у федеральному уряді США. Так як 50 штатів мають власні установи, закони та адміністративні методи, контроль менеджменту може мати відмінний характер.
2. Термін “орган” використовується для позначення організацій, що належать до структури виконавчої влади. Він включає у себе державні департаменти (відомі як міністерства в інших країнах) та незалежні установи або інші адміністративні організації.
3. Термін “центральні органи” включає організації виконавчої влади, які керують діяльністю виконавчих органів. Існує низка таких центральних органів, однак у цих матеріалах йдеться здебільшого про Адміністративне і бюджетне управління (АБУ), Міністерство фінансів, Службу по керівництву кадрами (СКК).
4. Office of Management and Budget, “Management Accountability and Control,” Circular No. A-123, Revised 21 June 1995.
5. The Federal Managers’ Financial Integrity Act of 1982, Public Law 97-255, 31 U.S. Code 3512.
6. Chief Financial Officers Act, Public Law 101-576, 31 U.S. Code 901(b),

3515.

7. Цитується за: O.Ray Whitington, *et al.* (1992), *Principles of Auditing*, 10th edn., Richard D. Irvin, Inc., Boston.
8. Inspector General Act of 1978, Public Law 95-452, 92 Stat. 1101.
9. Зараз, внаслідок обмежень бюджету на урядові витрати у США, ГБКУ зменшує свій штат, який налічував на початку 90-х рр. приблизно 5200 осіб, до очікуваного рівня близько 3500 службовців на кінець 1997 р.
10. *Government Auditing Standards*, 1994 Revision, U.S. General Accounting Office, June 1994. Ці матеріали часто називають "Жовта книга".
11. *Bowsher v. Synar*, 106 Supreme Court 3181 (1986). Верховний суд постановив, що ГБКУ є частиною структури законодавчої влади та що рішення Конгресу дозволити ГБКУ видавати накази по зниженню витрат законодавчої влади були неконституційними.
12. *Standards for Internal Controls in the Federal Government*, U.S. General Accounting Office, 1983. Ці матеріали часто називають "Зелена книга".
13. "Medicare Claims," GAO/HR-95-8, U.S. General Accounting Office, February 1995.
14. Це означає, що кожний аудитор перевіряє контракти на суму \$25 мільйонів. На практиці сфера його перевірок значно менша, бо ААОК проводить аудит контрактів від імені інших організацій, наприклад, НАСА.
15. "Defense Contract Management," GAO/HR-95-3, U.S. General Accounting Office, February 1995.
16. Там само.
17. Сфера заощаджень та кредиту включала у себе велику кількість фінансових установ, подібних до банківських, однак головною метою їхньої діяльності, на відміну від банків, було фінансування покупок будівель. Депозити були застраховані федеральним урядом, і наслідки краху у цій сфері у 80-х рр. коштували державі декілька сотень мільярдів доларів.
18. Для детального розгляду скандалу ДЖБМР дивись "Abuse and Mismanagement at HUD", Report of the Committee on Government Operations of the U.S. House of Representatives, House Report 101-

1. 997, 1 November 1990, та “Final Report and Recommendations” of the HUD/MOD REHAB Investigation Subcommittee, Committee on Banking, Housing and Urban Affairs , United States Senate, November 1990.
2. “Thomas T. Demery, Section 8 Moderate Rehabilitation Program,” Report of Investigations, Office of Inspector General, Department of Housing and Urban Development, No. HM 1-1054, 17 April 1989.
3. Для більш докладного аналізу діяльності ГР дивись: Paul C. Light (1993), *Monitoring Government: Inspectors General and the Search for Accountability*, The Brookings Institution, Washington, D.C.
4. Існують винятки, наприклад, законодавчі, які відповідали за введення у силу Закону про фінансову цілісність федеральних керівників та Закону про головних фінансових службовців.

¹ З 1980 р. до звільнення у 1993 р. Гарі С.Хевенс працював заступником керівника Головного бюджетно-контрольного управління США. До цього він працював у Адміністративному і бюджетному управлінні (1964-74) та обіймав посаду директора відділу аналізу програм ГБКУ (1974-80). Погляди, викладені у цій главі, належать автору і не повинні приписуватись Головному бюджетно-контрольному управлінню.

РОЛЬ ЗОВНІШньОГО АУДИТОРА У СИСТЕМАХ КОНТРОЛЮ МЕНЕДЖМЕНТУ В УРЯДІ: ПЕРСПЕКТИВА ВЕЛИКОБРИТАНІЇ

Дадлі Лашмар¹

Короткий виклад

Державна аудиторська служба (ДАС), яку очолює Контролер і генеральний аудитор, є вищою аудиторською установою Великобританії, яка має повноваження проводити зовнішній аudit державних витрат центрального уряду.

Міністерство фінансів, державний департамент, відповідає за розробку та розповсюдження в уряді систем контролю менеджменту.

ДАС повністю незалежна від виконавчої влади, як це представлено Міністерством фінансів та урядом у цілому. Контролер і генеральний аудитор, який призначається парламентом, відповідає за підбір кадрів ДАСу та доповідає парламенту через парламентський комітет по звітах про виконання держбюджету, члени якого представляють усі політичні партії.

Головним завданням ДАСу є забезпечення підзвітності для парламенту шляхом сертифікації рахунків державних департаментів та проведення досліджень результативності витрат щодо належного і продуктивного збору та використання державних коштів і для управління ресурсами.

Детальні системи контролю менеджменту, які діють в уряді, не передбачені законодавством, а розповсюджуються Міністерством фінансів. *Державний облік*, посібник Міністерства фінансів, є основою, на якій державні департаменти розробили системи контролю менеджменту для задоволення потреб центрального керівництва і власних потреб управління.

Державний облік визначає також обов'язки відповідального за облік службовця, найвищої посадової особи у державному департаменті, для належного управління контролем менеджменту у департаменті. Він може бути викликаний Комітетом по звітах про виконання держбюджет, аби звітувати про економність,

продуктивність та ефективність використання ресурсів департаменту.

Системи контролю менеджменту, організовані належним чином в уряді Великобританії, відповідають *Директивам стандартів внутрішнього контролю МОВАУ*. Функції ДАСу узгоджені з Директивами у плані теоретичної адекватності і практичної ефективності контролю менеджменту державних департаментів.

Через звіти керівництву департаментів, доповіді по результативності витрат та інші звіти парламенту, ДАС висвітлює недоліки й вразливі місця у системах контролю менеджменту.

В оцінці контролю менеджменту ДАС використовує систематичний та структурний підхід, який передбачає детальне планування, всебічні перевірки й налагоджений процес звітування. Такий підхід також передбачає довіру до департаментів, які мають міцний контроль менеджменту, включаючи ефективний внутрішній аудит. Це дозволяє ДАСу проводити більш продуктивні та економічно виправдані зовнішні перевірки.

1. Структура контролю менеджменту у Великобританії

У вступному розділі коротко визначаються ключові характеристики систем контролю менеджменту в уряді Великобританії. Нижче описані основні риси цих систем.

Управління контролем менеджменту

Законодавчою базою для парламентського контролю витрат є Закон про казначейство від 1866 р. та Закон про ревізійний департамент від 1921 р. Детальний контроль менеджменту не передбачений законодавством, але воно створює основу для розробки і удосконалення його систем.

Роль центральних органів

Головними установами Великобританії, пов'язаними із системами контролю менеджменту, є Міністерство фінансів, Державна аудиторська служба (ДАС) та Комітет по звітах про виконання держбюджету.

Міністерство фінансів - державний департамент, відповідальний за управління державними доходами. Головний обов'язок цього органу полягає у визначені характеру контролю за державними витратами в цілому.

ДАС, яку очолює Контролер і генеральний аудитор, є вищою аудиторською установою країни, котра має повноваження проводити зовнішній аудит державних витрат центрального уряду.

Комітет по звітах про виконання держбюджету складається з членів парламенту. Його склад віддзеркалює політичні партії палати общин, яка обирається шляхом голосування. Комітет від імені парламенту відповідає за нагляд за функціонуванням належного контролю над витратами державних коштів.

Контролер і генеральний аудитор повністю незалежний від уряду. Він призначається як чиновник палати общин за пропозицією, адресованою палаті прем'єр-міністром за згодою голови Комітету по звітах про виконання держбюджету, котрий традиційно є членом головної опозиційної партії. Контролер і генеральний аудитор доповідає парламенту через Комітет по звітах про виконання держбюджету; він та його персонал не підзвітні державним міністерствам. Він підбирає кадри ДАС й визначає кількість, ранги, заробітну плату та інші умови роботи її службовців. Більшість з цих 750 службовців – кваліфіковані бухгалтери або особи, що готуються отримати професійно визнані бухгалтерські кваліфікації.

Витрати ДАС фінансуються парламентом. Комісія, яка складається лише з членів парламенту, вивчає фінансові плани ДАС та подає узгоджений бюджет для парламентського затвердження. Комісія також призначає незалежного аудитора з приватного сектору для вивчення рахунків ДАС та дослідження результативності її діяльності.

Розробка та розповсюдження контролю менеджменту

Розробка та розповсюдження стандартів для системи контролю менеджменту в уряді Великобританії є обов'язком Міністерства фінансів. Головним засобом досягнення цієї мети є видання *Державного обліку*, посібника по процедурах контролю і

обліку у державних департаментах.

У ньому викладені принципи управління системами контролю менеджменту діяльності уряду та подається детальна інформація департаментам по порядку складання обліку. Також визначаються обов'язки (включаючи й ті, що стосуються контролю менеджменту) відповіального за облік службовця, котрий відповідному міністру.

Роль відповіального за облік службовця полягає у контролі належності та правильності державних фінансів, у веденні належних рахунків; він відповідає також за обачливе й економічне управління, за уникнення непотрібних витрат і марнотратства та за продуктивне і ефективне використання усіх наявних ресурсів.

Відповідальний за облік службовець може бути викликаний Комітетом по звітах про виконання держбюджету, аби звітувати про економне, продуктивне та ефективне використання ресурсів для діяльності департаменту.

Згідно з посібником, Міністерство фінансів надає кожному відповідальному за облік службовцю пам'ятну записку про ці та інші обов'язки, щодо виконання яких у посібнику надається загальне керівництво.

У пам'ятній записці обговорюється процедура на випадок відхилення міністром поради відповіального за облік службовця по питаннях правильності або розширення обов'язків цього службовця для забезпечення економності, продуктивності та ефективності. За таких умов до Контролера і генерального аудитора надсилаються відповідні документи, і він може, в свою чергу, доповідати Комітету по звітах про виконання держбюджету.

У пам'ятній записці відповідальному за облік службовцю також пропонується запровадити внутрішній аudit у департаменті.

Перевірка та оцінка систем контролю менеджменту

Разом із розповсюдженням стандартів контролю менеджменту, Міністерство фінансів здійснює також перевірку їх виконання для розвитку кращих зразків діяльності. Але ці перевірки не мають детального характеру, зважаючи на те, що методи

запровадження курсу Міністерства фінансів залишено на розсуд департаментів та організацій. Однак з питань бюджетних перевитрат, за умов випадків шахрайства, та для проведення витрат на основні проекти необхідне затвердження з боку Міністерства фінансів.

Ресурси, вміння та підготовка для запровадження систем контролю менеджменту

Штат департаменту залучається до роботи згідно з умовами й правилами державної служби, які визначають усі положення стосовно роботи державних службовців, включаючи підготовку, наймання, просування по службі та звільнення.

У пам'ятній записці, в якій окреслюються обов'язки відповідального за облік службовця, зазначається: “він або вона мають упевнитись у тому, що передання повноважень сприяє розвитку управління та що він або вона користуються підтримкою необхідного персоналу, який володіє належними вміннями. Останнє вимагає ретельного відбору й розвитку навичок персоналу і достатнього його забезпечення особливими вміннями та послугами”.

Порівняння з Директивами МОВАУ

Системи контролю менеджменту, організовані належним чином в уряді Великобританії, відповідають Директивам МОВАУ. У наступних розділах визначаються:

- роль ДАС у перевірці якості урядових систем контролю менеджменту та у стимуляції їх використання;
- зв'язки між ДАС, Комітетом по звітах про виконання держбюджету й Міністерством фінансів у розвитку належної практики цієї сфери, включаючи розповсюдження та оцінку стандартів;
- методи перевірки систем контролю менеджменту;
- усвідомлена важливість систем контролю менеджменту для ДАС, Комітету по звітах про виконання держбюджету та Міністерства фінансів.

2. Роль державної аудиторської служби

У цьому розділі розглядається роль ДАС у перевірці якості систем контролю менеджменту в уряді та у стимуляції їх використання.

ДАС була створена згідно із Законом про державний аудит від 1983 р. Однак аudit у державному секторі Великобританії має давню історію. Перший Генеральний контролер казначейства був призначений у 1314 р., а служба Контролера і генерального аудитора казначейства та ревізійного департаменту, попередника ДАС, була заснована у 1866 р.

Зараз головним завданням ДАС є забезпечення підзвітності для парламенту про належний і продуктивний збір та використання державних коштів і про управління ресурсами. Це здійснюється шляхом підтвердження через кожний звіт щодо використання грошей на намічені парламентом цілі та їх належний облік. ДАС також, у окремих випадках, звітує парламенту про результативність цих витрат.

Під час своєї аудиторської діяльності ДАС намагається втілювати ці завдання, допомагаючи державним департаментам поліпшити фінансовий контроль та отримати кращі результати грошових витрат.

Ресурси ДАС порівну поділені на виконання фінансового аудиту й перевірок результативності витрат. Обидва типи діяльності передбачають перевірку систем контролю менеджменту та сприяння їх удосконаленню.

Фінансовий аудит

Фінансовий аудит ДАС пов'язаний із сертифікацією рахунків усіх державних департаментів, виконавчих органів та широкого спектру державних установ. Крім того, ДАС перевіряє низку міжнародних рахунків, деякі з котрих стосуються діяльності ООН. Хоча у цьому розділі головна увага приділяється наведенню прикладів перевірок державних департаментів ДАС, зазначимо, що за останні 13 років були проведені фундаментальні реформи діяльності уряду Великобританії. Ці зміни мали вплив на здійснення контролю менеджменту у державному секторі та на пріоритет у роботі ДАС.

Поштовхом до згаданих реформ було запровадження у 1982 р. Ініціативи фінансового управління. Її метою було удосконалення державного управління шляхом забезпечення усвідомлення усіма керівниками своїх завдань та засобів оцінки результатів власної діяльності, чіткого розподілу обов'язків, аби для найкращого використати ресурси та надати необхідну інформацію, поради для ефективного виконання цих обов'язків.

У 1988 р. була запроваджена ініціатива “Наступні кроки”, яка мала на меті збільшення продуктивності та ефективності надання послуг у межах наявних ресурсів для платників податків, замовників та персоналу через створення органів, що здійснюють виконавчі функції уряду. Основою цієї ініціативи були:

- думка про те, що державні департаменти мають зосереджуватися на стратегічному управлінні, а не на повсякденному контролі;
- призначення з державних службовців або із числа незалежних спеціалістів потрібних керівників організацій для виконання необхідної роботи;
- заохочення повного використання департаментами і державними організаціями адміністративної свободи та стимулів з найповнішим наданням їх повноважень місцевим органам управління;
- розробка для кожної державної організації основного документу, в якому визначені цілі й завдання її діяльності та очікувана якість і обсяг її продуктивності та результатів, разом з точними показниками ефективності.

Зараз, коли у виконавчих органах безпосередньо зайняті більшість державних службовців, та коли зростають інші недепартаментські державні установи, посилюється наголос на підтримці належних стандартів управління державною діяльністю.

Протягом цього періоду змін ДАС доповідала через Комітет по звітах про виконання держбюджету відносно серйозних проблем в адміністративних та фінансових системах та у контролі зсередини департаментів, інших державних установ. *Правильне управління державною діяльністю*, доповідь, у якій підсумовувалися ці проблеми на фоні перевірочного списку найбільш важливих моментів, аби

захиститися від подібних невдач у майбутньому. Доповідь ділить ці проблеми на чотири групи:

- недостатній фінансовий контроль;
- нездатність виконувати відповідні правила;
- недостатнє управління державними коштами та активами;
- нездатність отримати належний результат витрат.

Однією з невдач, що найбільш часто помічалася, була зазначена передостанньою проблема, пов'язана із неефективним контролем недепартаментських державних установ з боку державних департаментів, які фінансують їх діяльність. Така ситуація призводила до нездатності викривати непотрібні витрати та інші порушення. У зв'язку з цим у перевірочному списку зазначається, що відповідальні за облік службовці департаментів повинні визначати та використовувати ключову інформацію по діяльності недепартаментських державних установ.

В іншому прикладі потенційних наслідків передання повноважень по управлінню контролем менеджменту підкреслюється небезпечність організацій із занадто домінуючими керівниками високого та найвищого рангу. У перевірочному списку говориться, що голови організацій та представники міністерств мають забезпечити чітке розуміння керівниками високого й найвищого рангу своїх обов'язків.

Отже, разом з фінансовим аудитом, який передбачає сертифікацію рахунків департаментів, виконавчих органів та інших державних установ, діяльність ДАС також пов'язана із вивченням зазначених вище чотирьох груп проблем, котрі можуть не справляти великого впливу на цифри рахунків, але мають важливе значення для захисту державних коштів та правильного управління державною службою.

Проведення аудиту департаментських рахунків дозволяє Контролеру і генеральному аудитору висловити письмово свою думку по різних фінансових звітах департаменту про відповідність рахунків витратам та грошовим прибуткам, які виділяються парламентом, та про узгодженість витрат і прибутків із наміченими парламентом завданнями, відповідними законами та іншими директивними положеннями.

Хоча на оцінку Контролера і генерального аудитора може впливати недостатність контролю менеджменту, його оцінка цього контролю не є частиною сертифікації рахунків ДАС. Але він може привернути увагу до названої проблеми, якщо вона викликала несприятливі для рахунків департаментів наслідки.

Під час проведення своєї роботи ДАС:

- одержує в економічно виправданий спосіб достатні, відповіді та надійні факти для формування аудиторської оцінки;
- використовує аудиторські стандарти бухгалтерського обліку Великобританії, враховуючи стандарти Міжнародної федерації бухгалтерів та МОВАУ;
- здійснює суворий нагляд за виконанням аудиторських стандартів та процедур.

Для формування оцінки річних фінансових звітів департаментів необхідно, по-перше, спланувати перевірку рахунків департаменту. Для цього ДАС, крім усього іншого, повинна мати достатньо інформації стосовно департаменту та характеру його діяльності, включаючи дані про контроль менеджменту.

Правильне розуміння департаменту й характеру його діяльності дозволяє проводити продуктивний та ефективний аудит, надавати департаменту конструктивні поради з питань контролю менеджменту. Це, зокрема, зумовлює потребу в обізнаності із ситуацією навколо контролю, яка включає у себе умови розробки, запровадження та фінансування обліку й контролю менеджменту департаменту.

ДАС намагається зробити висновок щодо сприятливості ситуації навколо контролю для надійності систем обліку та ефективності контролю менеджменту. Окрім усього, оцінюються правильність розподілу обов'язків у департаменті та чіткість визначення завдань персоналу.

Нижче докладно викладені методи перевірки систем контролю менеджменту. Однак як компонент планування перевірки робиться оцінка контролю менеджменту кожного рахунку, сфера якого складається з угод або балансів, що мають наступні характеристики:

- вони утворені однією системою та підлягають однаковим типам контролю;
- підлягають однаковим типам аудиторських перевірок;
- однаково вразливі до помилок.

Наприклад, платіжна відомість, оплата постачання, залишки каси та банківського рахунку та гроші кредиторів мають характеристики, що відносять їх до окремих сфер рахунку.

Обсяг контролюожної сфери рахунку разом з оцінкою ситуації навколо контролю багато в чому визначають характер та обсяг аудиторських перевірок.

Якщо на будь-якому етапі аудиту (планування, перевірка, завершальна стадія) виникають серйозні сумніви щодо ефективності системи обліку або контролю менеджменту, про них негайно доповідається департаменту. Звичайно це робиться у формі звітів керівництву, які адресуються службою вищого рангу та привертають увагу до суттєвих недоліків обліку та систем контролю менеджменту, виявлених під час аудиту.

Однак у звітах керівництву проблеми підіймаються лише після вичерпного обговорення з вищим керівництвом департаменту, включаючи розгляд економічної справедливості рекомендацій, запропонованих для удосконалення обліку та систем фінансового контролю.

ДАС очікує від департаменту відповіді стосовно заходів, які будуть вживатися з огляду на зауваження звітів керівництву.

Коли ДАС виявляє серйозні недоліки чи неправдиві заяви, або коли ДАС не в змозі зібрати достатньо свідчень стосовно їх існування, Контролер і генеральний аудитор робить свою аудиторську оцінку та визначає її підґрунтя у доповіді парламенту. Більш серйозні випадки можуть спричинити опитування Комітетом по звітах про виконання держбюджету відповідального за облік службовця стосовно витрат департаменту. Потім доповідь Комітету визначає ті сфери, де необхідні виправні заходи.

Прикладом подібної ситуації є доповідь Контролера і генерального аудитора стосовно департаменту, відповідального за подання юридичної допомоги (виплати державних коштів, які покривають витрати громадян на юридичні консультації або

судочинство). У доповіді було виявлено, що більше третини претендентів не надали документального свідоцтва про свої прибутки. Також було помічено, що діяльність департаменту у подібних випадках не завжди узгоджувалася з відповідними положеннями. Зважаючи на обмежені докази виконання положень стосовно надання юридичної допомоги, Контролер і генеральний аудитор висловив свою оцінку. Після аудиту ДАС були запроваджені нові положення, що вимагали ведення документації по усіх заявках на отримання юридичної допомоги, у якій зазначаються підстави задоволення окремих заявок або відмови виплати коштів по них.

Аудит рахунків з боку ДАС потрібен парламенту для контролю над: узгодженістю рахунків з відповідними бухгалтерськими вимогами та принципами; правильним визначенням цифр рахунків; використанням фондів на послуги і завдання, намічені парламентом; узгодженістю операцій з відповідними дозволами.

Однак фінансовий аудит ДАС не обмежується перевіркою рахунків. ДАС перевіряє дотримання найвищих стандартів ведення фінансових справ департаментами та іншими установами, що фінансуються державою. Деякі результати цих перевірок можуть бути викладені у доповідях парламенту.

Наприклад, ДАС звітувала про випадок шахрайства на суму \$ 175000 в одній з компаній, котра діяла як представник Департаменту національної спадщини. Це шахрайство частково зумовлено суттєвими недоліками у контролі менеджменту. Реакція Департаменту швидкою, вірною та однозначною, в результаті чого була врятована значна сума грошей та зміщені процедури фінансового контролю.

Перевірка результативності витрат

Під час перевірки результативності витрат ДАС оцінює економність, продуктивність та ефективність усіх основних аспектів, пов'язаних із витратами й використанням ресурсів з боку державних департаментів. Визначення економності, продуктивності та ефективності подається у Розділі 4. Метою досліджень ДАС результативності витрат є:

- перевірка наявності належних систем контролю менеджменту для забезпечення економності, продуктивності та ефективності;

- вивчення характеру функціонування цих систем забезпечення керівництва інформацією, необхідною для задовільної перевірки діяльності державного органу;
- оцінка на базі визначених заздалегідь критеріїв одержання результатів витрат;
- надання рекомендацій для поліпшення фінансового контролю і результативності витрат.

Вибір тем для дослідження ґрунтуються на систематичному огляді та перевірці діяльності державних департаментів з метою складання щорічного стратегічного плану, у якому визначаються потенційні сфери досліджень ДАС на п'ятирічний термін. План концентрується на тих сферах, до яких залучені найбільші ресурси, ускладнено досягнення результатів витрат, та де ДАС може сприяти збільшенню результативності.

У підсумку дослідження Комітет по звітах про виконання держбюджету робить свої зауваження щодо рахунків. Однак остаточним визначенням сфер дослідження займається Контролер і генеральний аудитор, що підкреслює незалежність ДАС.

Проекти доповідей обговорюються із відповідним департаментом, це дозволяє забезпечити точність та повноту доповідей, їх збалансованість і справедливість. Доповіді повинні бути конструктивними, реалістичними, обґрутованими, спрямованими на надання практичних рекомендацій. Їх зміст не присвячений тільки виключно минулим помилкам, але й передбачає заходи для покращення ситуації.

Протягом 1994-95 фінансового року ДАС представила палаті общин та опублікувала 50 доповідей по результативності витрат. Ці доповіді стосувались таких питань, як харчування у лікарнях, військове постачання та приватизація державних корпорацій.

Наведемо для прикладу одне з багатьох питань, що підіймаються у цих доповідях, доповідь ДАС про діяльність державного департаменту, відповідального за контроль митниць та імпорту. У цій доповіді зазначалася небезпека проявів внутрішнього шахрайства, зважаючи на те, що контроль був пов'язаний із великими сумами грошей та із забороненими товарами, які можна нелегально

реалізувати – наркотиками, порнографією та вогнепальною зброєю. Протягом п'яти років ДАС перевіряла внутрішні прояви шахрайства у департаменті та достатність контролю для запобігання і викриття шахрайства. ДАС дійшла висновку, що контроль департаменту функціонував належним чином. Однак у доповіді було зазначено низку рекомендацій, особливо стосовно підготовки персоналу з питань ризику виникнення шахрайства та з питань регулярних перевірок для запобігання йому.

Комітет по звітах про виконання держбюджету використовує доповіді ДАС по результатах витрат як основу для опитування відповідального за облік службовця департаменту. Потім Комітет публікує свої висновки разом з рекомендаціями щодо подальших заходів, у яких визначається потреба удосконалення систем контролю менеджменту.

Реакція уряду на зауваження та рекомендації Комітету проявляється у публікації Міністерства фінансів, у якій визначаються запропоновані заходи. ДАС стежить за втіленням цих заходів та доповідає парламенту за умов незадовільних результатів, що завершує коло процесу підзвітності.

3. Зв'язки між ДАС, Комітетом по звітах про виконання держбюджету та Міністерством фінансів

Цей розділ присвячується зв'язкам між ДАС, Комітетом по звітах про виконання держбюджету та Міністерством фінансів, спрямованим на підтримку належних систем контролю менеджменту, включаючи їх розповсюдження та оцінку.

Для розуміння цих зв'язків важливо усвідомити той факт, що ДАС повністю незалежна від уряду, тоді як Міністерство фінансів є частиною виконавчої влади. Ця незалежність дозволяє ДАС забезпечувати від імені парламенту важливе кільце у ланцюзі підзвітності та управлінні державними фондами. Комітет по звітах про виконання держбюджету тісно співпрацює із ДАС та використовує доповіді цієї служби для наполягання на впровадженні певних удосконалень. Уряд приймає майже усі його рекомендації.

Міністерство фінансів

Мета діяльності ДАС - надання парламенту надійної інформації та порад стосовно використання грошей платників податків і звітності департаментів по названому питанню. Головною функцією Міністерства фінансів є управління цими коштами. До основних стратегічних завдань Міністерства фінансів включено утримання державних витрат на допустимому рівні, який збільшує результативність витрат, та удосконалення структури ефективного і продуктивного управління у державному секторі.

Основною метою для досягнення міністерством цих завдань є підтримка структури державного обліку, яка надає чітку картину використання ресурсів та забезпечує ефективну підзвітність парламенту. Ця структура коротко викладена у згаданому вище посібнику *Державний облік*. Його поради стосуються широкого спектру питань. Наприклад, наведено угоду між Комітетом по звітах про виконання держбюджету та Міністерством фінансів стосовно особливого органу, котрий би управляв усіма видами діяльності державних департаментів та установ. У ньому також вміщено інші процедури, узгоджені із Комітетом по звітах про виконання держбюджету, наприклад, для повідомлення парламенту про пропозиції взяти певні зобов'язання або зробити подарунок. У посібнику також наведено керівництво по системах обліку та методах роботи, які департаменти мають взяти до уваги в інтересах належного управління, наприклад, шляхом ведення реєстру значних претензій.

Службовці, відповідальні за облік в окремих департаментах, запроваджують системи контролю менеджменту, структура яких докладно викладена у посібнику. Важливою допомогою у виконанні цього завдання є діяльність департаментського відділу внутрішнього аудиту.

Міністерство фінансів вимагає від відповідального за облік службовця визначення положень для внутрішнього аудиту, який відповідає завданням, стандартам та методам, викладеним у *Посібнику по державному внутрішньому аудиту*, підготовленому Міністерством фінансів.

Внутрішній аудит здійснює незалежну оцінку зсередини

департаменту шляхом вимірювання та оцінки ефективності систем контролю менеджменту, що надає відповідальному за облік службовцю та іншим керівникам важливу інформацію стосовно функціонування департаментських систем контролю менеджменту.

Голова внутрішнього аудиту повинен мати відповідний досвід, належний ранг та професійну кваліфікацію у сфері аудиту. У більшості бюджетних департаментів для призначення на цю посаду необхідне затвердження Міністерства фінансів; компетенція відділу внутрішнього аудиту також затверджується Міністерством фінансів.

Згідно із *Посібником по державному внутрішньому аудиту*, точні повноваження відділу внутрішнього аудиту визначаються відповідальним за облік службовцем. Голова внутрішнього аудиту має безпосередній доступ до цієї особи і може надсилати йому або їй аудиторські доповіді, наприклад коли важливі рекомендації не знайшли адекватної уваги відповідних керівників. Відповідальний за облік службовець повинен забезпечити вживання негайних та ефективних заходів у відповідь на доповіді, які цього вимагають, та визнання ризику, спричиненого бездіяльністю.

Комітет по звітах про виконання держбюджету

Комітет по звітах про виконання держбюджету був заснований у 1861 р. як один із засобів надання парламенту кращого контролю над витратами державних коштів. Він переглядав рахунки сум, асигнованих парламентом, та час від часу надсилає доповіді по цих та інших рахунках.

Історично початковою метою Комітету по звітах про виконання держбюджету був контроль правильності витрат та належної за них звітності. Комітет зберігає зацікавленість у цих питаннях, однак на сучасному етапі його діяльність більше пов'язана із дослідженнями економності, продуктивності та ефективності, як це зазначено у доповідях ДАС стосовно результативності витрат.

Склад Комітету по звітах про виконання держбюджету призначається палатою громад. Він налічує 15 членів, які представляють на основі кворуму усі політичні партії. Комітет має повноваження викликати відповідних посадових осіб, знайомитися з

документами та відвідувати державні органи. Хоча у звичайний спосіб він обмежується роботою з урядовими службовцями, час від часу його представники перевіряють діяльність приватних осіб.

Члени Комітету по звітах про виконання держбюджету, доляючи вузькопартійні інтереси, намагаються неупереджено виконувати свої обов'язки; майже завжди вони досягають одностайні оцінки, незважаючи на політичний характер уряду. Хоча Комітет не має повноважень виконавчої влади і може лише давати рекомендації або висловлювати свою оцінку, його доповіді мають значний вплив. Уряд приймає майже усі його рекомендації стосовно парламентського контролю над витратами.

Державна аудиторська служба

У вищеприведеному матеріалі та у розділі стосовно ролі ДАС були обговорені основні принципи її зв'язків ДАС із Комітетом по звітах про виконання держбюджету та з Міністерством фінансів. Особливо важливим є той факт, що ДАС повністю незалежна від цих двох установ.

Для допомоги державним департаментам в удосконаленні фінансового контролю та у підвищенні результативності витрат ДАС робить оцінки систем менеджменту департаментів (методи яких обговорюються у Розділі 4), що передбачає зв'язки ДАС із внутрішнім аудитом державних департаментів.

Поради та допомога ДАС державним департаментам, що є частиною її фінансового аудиту, сприяють, через повсякденні контакти, досягненню удоскональень у сфері фінансового управління та обліку. Деякі більш важливі питання обговорюються у звітах керівництву, з яких близько 350 було надіслано у 1994-95 фінансовому році.

Ще однією мірою ефективності ДАС є ступінь прийняття висновків та рекомендацій її доповідей по результативності витрат та причетних доповідей Комітету по звітах про виконання держбюджету. У 1994-95 р. уряд прийняв 95% рекомендацій Комітету.

Іноді ці рекомендації стосуються не лише питання, котре обговорюється. Приклад, який демонструє зв'язки між ДАС та Міністерством фінансів у розповсюджені стандартів

контролю менеджменту, стосується доповіді ДАС по проекту допомоги законодавчому розвитку. У названій доповіді були зображені події, що привели до рішення надати фінансову допомогу гідроелектричному проекту у Малайзії. Це була найбільша сума, яка була коли-небудь надана державним департаментом для здійснення одного проекту. Основним питанням доповіді була роль відповідального за облік службовця у забезпеченні результативності витрат. У цьому випадку відповідальний за облік службовець звернув увагу міністра на те, що його обов'язком було забезпечити обачливе та економне управління фондами по допомозі. Він вважав, що асигнування гідроелектричного проекту буде суперечити цьому завданню, тому дійшов висновку про те, що такий проект не повинен підтримуватись. Незважаючи на це, міністр вирішив надати цю допомогу внаслідок зобов'язань, які взяла на себе Великобританія, і наказав відповідальному за облік службовцю здійснити відповідні витрати.

Після доповіді по цьому проекту Комітету по звітах про виконання держбюджету уряд постановив, що у випадку, коли міністр відхиляє пораду відповідального за облік службовця стосовно економності, продуктивності та ефективності витрат, до Контролера і генерального аудитора мають негайно надсилатися відповідні документи. Таке рішення призвело до значних змін.

Наприкінці цього розділу важливо зазначити вплив Європейського Союзу на контроль менеджменту. Законодавство Великобританії містить закони Європейської Співдружності. Частіше всього вони запроваджені через статутний документ, який представляється парламенту згідно із Законом про Європейську Співдружність. Однак у деяких випадках новий закон Співдружності інкорпорується до законопроекту, котрий доповнює існуюче законодавство країни.

Таким чином, аудит контролю менеджменту з боку ДАСу, пов'язаний із законодавством Великобританії, забезпечить також виконання законів Європейського Союзу. Відносно відомим прикладом цьому був продаж урядом у 1988 р. державного виробника транспортних засобів "Ровер Груп Лімітед" компанії "Бритиш Аероспейс лімітед". Перевірка ДАС результатів цього продажу

виявила, що він спричинив виплату додаткових державних дотацій на суму 38 мільйонів фунтів, про які не було повідомлено Європейській Комісії всупереч вимогам про надання державної допомоги промисловості.

Розмір цих додаткових дотацій та відсутність попереднього схвалення були зазначені у доповіді ДАС, яка надсидалась через Комітет по звітах про виконання держбюджету. Рішення щодо повернення уряду сум цих дотацій, одержаних “Бритиш Аероспейс”, було залишено на розсуд Європейської Комісії. В остаточному підсумку Європейський суд постановив, що ці гроші мають бути повернуті.

4. Методи перевірки систем контролю менеджменту

У цьому розділі розглядаються методи перевірки систем контролю менеджменту, які використовуються ДАСом під час проведення фінансового аудиту та досліджень результативності витрат.

Фінансовий аудит

Вирішальним фактором при визначенні підходу до перевірки операцій департаменту є довіра до систем контролю менеджменту департаменту, тому його огляд здійснюється на етапі планування перевірки. Це вимагає оцінки середовища, пов’язаного із фінансовим контролем департаменту, а саме:

- *одержання допоміжної інформації*: огляд устрою; географічне розташування; типи діючих систем (ручні, комп’ютеризовані); деталі комп’ютеризованих функцій (тип / модель комп’ютера, елементи комп’ютерної програми, надійність систем, деталі використання у сфері фінансів);
- *виділення основних характеристик, пов’язаних із рахунком*: зовнішнє середовище (юридичні і регуляторні рамки, нагляд парламенту / міністерств, існування конкуренції та ін.); організація і управління (визначені рівні для дозволу витрат, розподіл обов’язків та ін.); організація і персонал

(управління штатом, підготовка, наймання і утримання та ін.);

- *оцінка фінансового контролю*: відповіді “так / ні” на серії запитань стосовно обробки операцій та платежів: контроль витрат (напр., чи розроблені методи дозволу усіх операцій?); перевірка обробки (напр., чи існують методи контролю за правильністю обробки усіх операцій?); контроль результатів (напр., чи порівнюється результат із бюджетом?); ревізія комп’ютерної безпеки (напр., чи перевіряється належним чином фізичний доступ до терміналів та приміщень з комп’ютерами?); контроль за наступними змінами (напр., чи повністю перевіreno корегування систем перед їх запровадженням?). На основі відповідей на ці запитання аудитор оцінює, чи є фінансовий контроль дуже міцним / міцним / задовільним / незадовільним;
- *характеристика систем обліку*: аудитор коротко реєструє системи обліку, а потім відповідає на два ключові запитання: Чи ведуться належні бухгалтерські рахунки? Чи забезпечують системи належний бухгалтерський контроль? (узгодженість з’єднаних свідчень, що демонструють, як на основі угод були одержані перевірені показники)?
- *визначення сфер рахунку*: аудитор повинен визначити кожну окрему сферу рахунку в департаменті та підтвердити, шляхом перевірки невеликої кількості операцій в кожній зі сфер, що вони включені в звіти згідно з охарактеризованими вище системами;
- *визначення основних систем контролю*: аудитор повинен визначити основні системи контролю для кожної сфери рахунку в департаменті. Наприклад, в сфері платежів можуть бути такі основні системи контролю: узгодження рахунків з платежами; дозвіл всіх угод підписом відповідної особи; перевірка чеків та супутньої документації; вивірення банківського рахунку; суверо контролюваний доступ до бланків чеків;
- *визначення серйозних слабостей контролю*: на основі проведеної роботи аудитор повинен визначити серйозні

недоліки контролю, наприклад, відсутність контролю за рахунками. На цьому етапі вирішується, чи треба надіслати до відповідального за облік службовця департаменту звіт керівництву, в якому висвітлюються будь-які серйозні слабкості контролю; визначаються також імовірні наслідки названих проблем на обсяг перевірки, наприклад, в тих сферах, де існує недостатній бухгалтерський контроль.

На основі цієї роботи аудитор оцінює контроль менеджменту у кожній зі сфер рахунку та його здатність перешкодити виникненню суттєвих помилок. Парламент займається цими “суттєвими” проблемами, як адресат оцінок Контролера і генерального аудитора з приводу фінансових звітів департаменту.

Ця оцінка міцності контролю менеджменту разом із визначенням вірогідності виникнення суттєвих помилок використовуються при формуванні характеру перевірки ДАС операцій у кожній зі сфер рахунку.

На основі результатів планування перевірки ДАС може прийняти рішення про те, що міцний контроль і невисокий відсоток ризику виникнення суттєвих помилок дозволяють мати довіряти управлінському контролю та проводити більш економічно виправданий аудит.

Робота департаментського відділу аудиту може впливати на рішення ДАС щодо впевненості у контролі менеджменту. Наприклад, якщо внутрішні аудитори здійснюють перевірки, котрі свідчать про надійність систем обліку, та коли ДАС частково перевіряє їхню роботу, то головним чином рішення покластися на контроль органу буде більш продуктивним. У такому випадку аудитору потрібні докази про достатність перевірки з боку внутрішнього аудиту, що дає йому змогу спиратися на її результати.

Ця методика передбачає одержання свідчень про: професійну репутацію, незалежність і об'єктивність внутрішніх аудиторів; обсяг та характер діяльності внутрішніх аудиторів; компетентність у її здійсненні; відповідність характеру цієї роботи завданням перевірок ДАСу; відповідність до завдань звітного року.

Якщо існує можливість провести більш економічно виправдану перевірку, яка ґрунтується на довірі до контролю

менеджменту департаменту, то перед зменшенням обсягу незалежного аудиту необхідно перевірити функціонування цього контролю.

Перевірка здійснення контролю менеджменту має надати докази того, що системи внутрішнього контролю менеджменту використовуються належним чином. При перевірці збираються докази повноти, точності та обґрунтованості інформації, яка міститься у бухгалтерських рахунках або фінансових звітах департаменту, що перебуває під перевіркою.

Результати перевірок здійснення контролю менеджменту у департаменті з боку ДАС можуть свідчити про те, що цей контроль працює не зовсім ефективно. У такому випадку для ДАС може виникнути потреба переглянути початкову оцінку контролю менеджменту, зроблену під час планування перевірки. Для компенсації недостатності контролю проводиться додаткова незалежна ревізія, і серйозні слабкості контролю, виявлені під час обох перевірок, мають зазначатись у звіті керівництву, який надсилається відповідальному за облік службовцю.

Системи контролю менеджменту також перевіряються через інші заходи ДАС. Це здійснюється через розширення фінансового аудиту урядових рахунків з боку ДАС і передбачає, наприклад, поточний контроль діяльності департаментів для перевірки її узгодженості з правовими та іншими положеннями, включаючи надруковані у *Державному обліку*.

Якщо цей контроль вказує на необхідність у більш ґрунтовній перевірці, аудитор перевіряє такі аспекти як, наприклад, загроза чесності, законності та правильності збереження і контролю фондів.

Результати цих перевірок викладаються у доповідях відповідальному за облік службовцю як у випадку зі звітами керівництву, що надсилаються після перевірки рахунків з боку ДАС.

Перевірка результативності витрат

Хоча фінансовий аудит ДАС може бути пов'язаний з питаннями фінансового контролю, вони більше стосуються її перевірок результативності витрат, по аналогії з більш широким тлумаченням поняття “контроль менеджменту”, викладеним у

Директивах стандартів внутрішнього контролю МОВАУ.

Закон про державний аудит від 1983 р. надає Контролеру і генеральному аудитору право здійснювати перевірки економності, продуктивності та ефективності використання ресурсів державними департаментами під час виконання їхніх обов'язків. Однак у цьому законі не наводиться визначення економності, продуктивності та ефективності. Визначення, якими користується ДАС, зумовлені взаємозв'язками між:

- Завданнями: Результат, якого намагається досягти департамент.
- Витратами: Фінансові, людські та матеріальні ресурси, котрі використовуються або споживаються департаментом.
- Діяльністю: Функції, через які департамент використовує ресурси для досягнення результатів.
- Результатами: Надання товарів, послуг або інші результати діяльності.
- Впливом: Вплив результатів на безпосереднє виконання завдань та їхню ширшу дію на інші програми, проекти або сфери.

Економність, продуктивність та ефективність визначаються у наступний спосіб:

- Економність: Зведення до мінімуму витрат ресурсів, що використовуються, враховуючи належну якість діяльності.
- Продуктивність: Співвідношення між результатом (товарами, послугами та ін.) та ресурсами, які були використані для його досягнення. Продуктивна діяльність збільшує до максимуму результат даних витрат або зводить до мінімуму витрати для його досягнення.
- Ефективність: Ступінь, до якого були виконані заплановані завдання, та співвідношення між наміченими й фактичними наслідками діяльності.

Завдання перевірок ДАС у сфері результативності витрат передбачають перевірку належності функціонування контролю менеджменту та його забезпечення економності, продуктивності й ефективності діяльності департаменту. Недоліки контролю менеджменту можуть спричинити недостатню

результативність витрат департаменту.

Разом із виявленням свідоцтв про недостатню результативність витрат, вибір тем для дослідження ДАС включає у себе такі критерії:

- Про яку суму йдеться?
- Чи є можливість провести перевірку?
- Чи стосується це сфери інтересів парламенту та / або громадськості?
- Яким є ризик невдалого дослідження?
- Чи правильно обрано час?
- Чи приведе дослідження до певних зрушень / наслідків?

Зрештою, Контролер і генеральний аудитор вибирає теми для перевірки, після чого для систематизації аудиту робиться детальне його планування. Планування перевірки результативності витрат є складовою попереднього ознайомлення з темою.

На цьому етапі необхідно взагалі визначити потенційно слабкі сторони у головних системах контролю або методах роботи департаменту та оцінити, використовуючи цю інформацію, імовірні результати й висновки повного аудиторського дослідження разом із перспективами ефективної доповіді.

Під час попереднього ознайомлення визначається методологія здійснення перевірки та з'ясовується характер і наявність доказів, необхідних для підтримки повного дослідження. Окresлюються також намічені ДАС результати повного дослідження та її внесок у збільшення результативності витрат відповідного департаменту. Це допомагає визначити виправданість проведення повного дослідження.

Під час проведення повного дослідження ДАС стежить за тим, щоб зібрани ю докази були:

- Доречними: Інформація повинна ґрунтуватися на найновіших даних і мати логічний, відчутний зв'язок із темою, яка досліджується.
- Надійними: Докази повинні бути найточнішими, обґрунтованими та повністю доступними через використання методів перевірки.
- Достатніми: Аргументи повинні бути достатніми для того,

щоб існуvalа можливість зробити однакові з аудитором висновки.

Усі наступні категорії доказів, отриманих аудитором під час перевірки результативності витрат, можуть стосуватися систем контролю менеджменту всередині департаменту, які функціонують для забезпечення економності, продуктивності та ефективності:

- Документальні: Докази з матеріалів файлів, звітів адміністрації, міністерських документів, керівництва по експлуатації, інструкцій персоналу та ін.
- Аналітичні: Аргументи, отримані шляхом вивчення зібраних під час аудиту даних через порівняння, дослідження, підбір зразків та через факти і цифри, визначені з кількісними методами.
- Свідчення: Докази, зібрані з усних або письмових свідчень, як відповіді на аудиторське опитування або через співбесіди. Вони можуть включати заяви службовців департаменту, у яких наводяться пояснення, виправдовуючи обставини, обґрунтування та наміри.
- Фізичні: Аргументи, отримані через безпосередні спостереження діяльності або огляди матеріального стану.
- Вивчення файлів: Основним джерелом збирання документальних свідчень є огляд департаментських файлів та документів.
- Аналіз: Передбачає переформулювання вже зібраних доказів для отримання нового свідчення, використовуючи методи статистики та комп’ютерного моделювання.
- Співбесіда: Використовується для збирання свідчень. Усні свідчення вимагають письмового підтвердження і запису співбесіди.
- Спостереження: Фіксація фізичних доказів, отриманих через спостереження. Може також виникнути необхідність у підтверджуваних доказах, таких як фотографії.
- Зовнішні матеріали: Матеріали, що не належать до департаменту, який перебуває під перевіркою, можуть також бути цінним джерелом документальних доказів. Це може

бути надрукований економічний аналіз та доповіді урядового статистичного управління, Європейського Союзу, ОЕСР, ООН, вищих аудиторських установ інших країн та ін. Обґрунтованим є рішення використовувати іноземні матеріали разом із документами, наявними у Великобританії.

- Допомога спеціалістів: Обсяг та глибина перевірок результативності витрат можуть бути збільшенні завдяки залученню спеціалістів по окремих питаннях, що досліджуються. Можливими джерелами надання цієї допомоги є консультаційні фірми, вищі учебові заклади, професійні установи, дослідницькі організації та відіbrane особи.
- Дослідження ринку: Передбачає доручення спеціалізований фірмі провести обстеження або здійснення обстеження персоналом ДАС, що може дати корисні свідчення стосовно результатів виконання департаментських програм або проектів, особливо коли це має вплинути на певні групи службовців.

5. Усвідомлена важливість системи контролю менеджменту

У цьому розділі розглядається усвідомлена важливість систем контролю менеджменту для Міністерства фінансів, Комітету по звітах про виконання держбюджету та ДАС. На основі попереднього матеріалу стає зрозумілим, що без задовільного функціонування контролю менеджменту відповідальні за облік службовці можуть не отримати інформації стосовно серйозних помилок та порушень у своїх департаментах.

Контроль менеджменту, включаючи внутрішній аудит департаменту, що перебуває під перевіркою, сприяє діяльності ДАС, бо впевненість у цьому контролі дозволяє проводити більш продуктивні, економічно виправдані зовнішні перевірки. Одним із засобів демонстрації важливості контролю менеджменту є усвідомлення результатів його недостатності або відсутності. Наслідки слабкостей у системах контролю менеджменту можуть

бути проілюстровані прикладами з недавньої роботи ДАС. Ці приклади краще поділити стосовно головних завдань, досягнення яких стимулюється контролем менеджменту.

У Директивах МОВАУ (І, п. 3) зазначається, що контроль менеджменту повинен забезпечувати обґрунтовану впевненість у досягненні наступних чотирьох основних завдань:

... сприяння організованій, економічній, продуктивній та ефективній діяльності і якісним результатам та послугам згідно з метою діяльності організації; ...

У доповіді ДАС про керівництво Міністерства оборони та програму по розширенню технічних можливостей підводних човнів було виявлено те, що остаточні витрати збільшились на 72% (приблизно 800 мільйонів фунтів), та що завершення програми було затримано на 12 місяців. Зазначалося, що недостатній контроль менеджменту був одним з факторів, які спричинили збільшення витрат та затримку. Потрібно було звертати більше уваги, наприклад, на контроль змін проекту, зокрема, оцінку пов'язаних з ними витрат. Розподіл контрактів на основі незавершених проектів підірвав контроль за рівнем витрат. Комітет по звітах про виконання держбюджету дійшов висновку про те, що декілька ключових повчальних уроків стосуються інших державних департаментських проектів. Вони включають встановлення від самого початку інтегрованої структури управління із чітко визначеними лініями зв'язку, належним механізмом звітування та надійним контролем. Комітет по звітах про виконання держбюджету також рекомендував введення суворого контролю за витратами та виплатами підрядчиками за виконану роботу.

... захист ресурсів від втрат внаслідок непотрібних витрат, зловживань невірного управління, помилок, шахрайства та інших порушень; ...

Одним з головних результатів фінансового аудиту ДАС департаменту, відповіального за контроль митниць та імпорту, було виявлення того факту, що збільшення обсягу закордонних закупок у 1993 р. призвело до зменшення державного доходу на загальну суму 230 мільйонів фунтів. Ці втрати пов'язані із імпортом товарів для особистого споживання. Однак подальші невеликі, але значні втрати

були спричинені ввезенням і незаконним продажем тютюнових виробів та алкогольних напоїв без сплати податків. У відповідь на цю ситуацію службовці департаменту, відповіальні за контроль податків, почали виявляти осіб, які займались цією контрабандою.

... дотримання законів, положень та директив керівництва;

Фінансовий аудит рахунків Міністерства охорони здоров'я у 1993-94 р., який був проведений ДАС, виявив невиконання положень, внаслідок чого була визначена аудиторська оцінка Контролера і генерального аудитора. На його думку, виплати персоналу по закінченню терміну зайнятості можуть не бути у сфері компетенції міністерства.

... виявлення й збереження надійних фінансових та адміністративних даних і неупереджене наведення цих даних у своєчасних доповідях.

Вимога щодо ведення департаментами точних та повних бухгалтерських рахунків усіх своїх операцій є дуже важливою для Міністерства фінансів, Комітету по звітах про виконання держбюджету та ДАС. Нездатність виконати це положення буде означати, що парламент може мати сумніви відносно точності департаментських річних фінансових звітів. Таким чином, не буде можливості бути впевненими у тому, що асигновані департаментам кошти використовуються згідно з рішеннями парламенту. На щастя, за останній час не було випадків, коли внаслідок нездатності департаменту вести належні бухгалтерські книги Контролер і генеральний аудитор мав оцінювати фінансові звіти департаменту.

6. Висновки

На закінчення, важливо пам'ятати, що ДАС повністю незалежна від виконавчої влади, включаючи Міністерство фінансів, яке розробляє принципи контролю менеджменту та публікує їх для відповідальних за облік службовців.

Обов'язки ДАС як вищої аудиторської установи Великобританії узгоджені з положеннями Загального курсу МОВАУ (I, п. 80-85). Таким чином, ДАС під час проведення фінансового аудиту та перевірок результативності витрат оцінює теоретичну адекватність і практичну ефективність контролю менеджменту державних

департаментів. Через звіти керівництву департаментів, доповіді по результативності витрат та інші звіти парламенту, ДАС виявляє недоліки й вразливі місця у системах контролю менеджменту. В оцінці контролю менеджменту ДАС використовує систематичний й структурний підхід, який передбачає детальне планування, всебічні перевірки та налагоджений процес звітування.

ДАС зацікавлена у забезпеченні міцного контролю менеджменту у державних департаментах, включаючи ефективний внутрішній аудит, адже довіра до такого контролю дозволяє цій службі проводити більш продуктивні та економічно виправдані зовнішні перевірки.

¹ Після здобуття диплому аудитора автор цієї статті працював внутрішнім аудитором до 1987 р., коли він вступив до Державної аудиторської служби, де працює аудиторським менеджером.

Додаток

Директива стандартів внутрішнього контролю

Видана

Комітетом по стандартах внутрішнього контролю
Міжнародної організації вищих аудиторських установ
(МОВАУ)
Червень 1992

ПЕРЕДМОВА

Члени Міжнародної організації вищих аудиторських установ (МОВАУ) давно цікавляться питаннями внутрішнього контролю. На Конгресі 1974 р. велось обговорення стосовно необхідності внутрішнього аудиту та важливості систем внутрішнього контролю. З того часу разом з ускладненням державного управління зростає зацікавленість у внутрішньому контролі. Ця складність не дозволяє керівництву перевіряти правильність завдання кожного окремого службовця. Багато країн шукають способи надання більш економічних, продуктивних та ефективних послуг і контролю дефіциту та боргу. Часто це передбачає реорганізацію старих структур, перегляд старих методів, збільшення свободи дій керівників та посилення опори на автоматичні технології. За таких умов ефективна структура внутрішнього контролю здатна забезпечити досягнення намічених керівництвом цілей.

Комітет по стандартах внутрішнього контролю був утворений для посилення управління фінансовою діяльністю та створення більш сфокусованої підзвітності у державному секторі. Метою діяльності цього Комітету є розробка директив по запровадженню та підтримці ефективного внутрішнього контролю. Під час розробки даного документу його автори дійшли висновку, що ця директива і стандарти можуть стосуватись діяльності усіх керівників, не лише фінансових, та розширили його обсяг до усіх сфер державних операцій. Таким чином, термін "внутрішній контроль", який використовується у цьому документі, не обмежений

до традиційного розгляду фінансового та пов'язаного з ним адміністративного контролю, а стосується більш широкого поняття контролю менеджменту.

У здійсненні цього проекту брали участь наступні країни-члени:

- Австрія, Аудиторський суд;
- Єгипет, Центральна аудиторська організація;
- Іспанія, Рахунковий Трибунал;
- Сполучені Штати Америки, Генеральна Рахункова Служба
- Танзанія, Казначейство та Департамент по аудиту;
- Франція, Рахунковий Суд;
- Чилі, Служба Генерального Контролера;
- Югославія, Соціальна Рахункова Служба;
- Ямайка, Служба Генерального аудитора.

Для досягнення мети Комітету країни-члени визначили чотири сфери, у яких, на їхню думку, існувала необхідність розробки посібника:

- поняття і завдання внутрішнього контролю;
- мінімальна кількість стандартів внутрішнього контролю, які можуть використовуватися будь-якою країною як основа для розробки специфічної структури внутрішнього контролю;
- запровадження структури внутрішнього контролю;
- періодична перевірка ефективності структури внутрішнього контролю.

Кожний член Комітету проводив дослідження у одній з цих чотирьох сфер. Окремі матеріали досліджень були об'єднані у проект документу, який обговорювався членами Комітету та МОВАУ. Завдяки цим обговоренням і коментарям Комітет отримав корисну інформацію стосовно використання внутрішнього контролю у різних державних системах.

Комітет дійшов до висновку, що незважаючи на відмінності державних систем, стандарти надійного внутрішнього контролю в основному одинакові. У цьому документі робиться спроба зібрати та поєднати стандарти, придатні для будь-якої специфічної структури внутрішнього контролю. Вони можуть використовуватись у системі державного управління для запровадження ефективної структури

внутрішнього контролю. Державні аудитори можуть використовувати їх для оцінки цих структур.

Комітет висловлює подяку наступним країнам за надання нам корисної інформації та обмін досвідом у сфері внутрішнього контролю і за люб'язно надані відповіді на наше прохання про відгуки.

Австралія	Нідерланди
Беліз	Німеччина
Бельгія	Нова Зеландія
Ботсвана	Норвегія
Великобританія	Пакистан
Гайті	Панама
Данія	Перу
Зімбабве	Південно-Африканська Республіка
Індія	Португалія
Ірландія	Санта-Лючія
Італія	Сьєрра-Леоне
Йемен	Туніс
Канада	Туреччина
Катар	Угорщина
Колумбія	Філіппіни
Коста-Ріка	Фінляндія
Мавританія	Чехословаччина
Мексика	Швейцарія

Після об'єднання відгуків та коментарів, у жовтні 1991 р. на своєму 35 засіданні у Вашингтоні, округ Колумбія, Керівна рада схвалила видання цих стандартів. Це "живий" документ, який відбиває сучасні тенденції у розробці, запровадженні та оцінці структур внутрішнього контролю.

Чарльз А.Боушер
Генеральний Контролер США
Голова Комітету по стандартах
внутрішнього контролю

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА	229
Розділ I	233
ОГЛЯД КОНЦЕПЦІЙ, ЗАВДАНЬ ТА СТАНДАРТИВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ	
Основні стандарти	234
Детальні стандарти	235
Розділ II	236
ВИЗНАЧЕННЯ І ОБМЕЖЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ	
Визначення і завдання	236
Обмеження ефективності внутрішнього контролю	238
Розділ III	239
ОБГОВОРЕННЯ СТАНДАРТИВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ	
Основні стандарти	239
Детальні стандарти	245
Розділ IV	250
ФОРМУВАННЯ ОСНОВИ ДЛЯ СТРУКТУР ВНУТРІШНЬОГОКОНТРОЛЮ	
Розділ V	252
ЗАПРОВАДЖЕННЯ ТА ПЕРЕВІРКА СТРУКТУР ВНУТРІШНЬОГОКОНТРОЛЮ	
Обов'язки керівництва	252
Обов'язки вищої аудиторської установи.....	255

Розділ I

**ОГЛЯД КОНЦЕПЦІЙ, ЗАВДАНЬ
ТА СТАНДАРТІВ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ**

1. Внутрішній контроль є засобом управління для забезпечення обґрунтованої впевненості у досягненні намічених керівництвом цілей. Таким чином, відповідальність за адекватність та ефективність структури внутрішнього контролю є невід'ємною частиною управління. Голова кожної державної організації має забезпечити запровадження, нагляд та модернізацію належної структури внутрішнього контролю для її ефективного функціонування.
2. Вища аудиторська установа також зобов'язана забезпечувати адекватний внутрішній контроль. Вона повинна заохочувати та підтримувати
 - формування детальних організаційних структур внутрішнього контролю дляожної державної одиниці на основі стандартів, представлених у цьому документі, та
 - огляд цієї структури для перевірки здійснення контролю згідно з наміченим планом досягнення бажаних результатів.
3. Зважаючи на їхній першочерговий обов'язок забезпечити адекватність структури внутрішнього контролю, для керівників усіх державних організаційних одиниць важливо усвідомити характер структури внутрішнього контролю та завдань, котрих він має досягти. Структура внутрішнього контролю визначається як діяльність організації, включаючи ставлення керівництва, методи, процедури та інші засоби, що забезпечують обґрунтовану впевненість у досягненні наступних чотирьох основних завдань:
 - сприяння організований, економічній, продуктивній та ефективній діяльності і якісним результатам та послугам

- згідно з метою діяльності організації;
 - захист ресурсів від втрат внаслідок непотрібних витрат, зловживань, невірного управління, помилок, шахрайства та інших порушень;
 - дотримання законів, положень і директив керівництва;
 - виявлення й збереження надійних фінансових та адміністративних даних і неупереджене наведення цих даних у своєчасних доповідях.
4. Наступні стандарти складають основу для структури внутрішнього контролю. Вони поділені на основні та детальні стандарти.

Основні стандарти

Обґрунтована впевненість: Структури внутрішнього контролю мають забезпечити обґрунтовану впевненість у виконанні вищезазначених основних завдань.

Підтримуюче ставлення: Керівники і службовці мають завжди зберігати й проявляти позитивне та підтримуюче ставлення до внутрішнього контролю.

Чесність та компетентність: Керівники і службовці повинні мати особисту та професійну чесність і підтримувати рівень компетентності, що дозволяє їм усвідомлювати важливість розробки, запровадження та збереження належного внутрішнього контролю, виконувати основні завдання внутрішнього контролю.

Завдання контролю: Специфічні завдання контролю повинні бути визначені або розроблені для кожної сфери діяльності організації. Вони мають бути відповідними, всебічними, обґрунтованими та включеними до загальних завдань організації.

Перевірочний контроль: Керівники повинні постійно перевіряти свої дії та швидко реагувати на усі прояви невірних, неекономічних, непродуктивних та неефективних дій.

Детальні стандарти

Документація: Структура внутрішнього контролю та усі операції і значні заходи мають бути чітко документовані, а документація має бути доступна для перевірки.

Швидка та належна фіксація операцій і заходів: Операції і значні заходи мають бути швидко зафіковані та належним чином класифіковані.

Дозвіл та виконання операцій і заходів: Операції і значні заходи мають дозволятися та виконуватися лише особами, які діють у межах своїх повноважень.

Розподіл обов'язків: Ключові обов'язки і повноваження дозволу, обробки, фіксації та перегляду операцій і заходів мають бути розподілені між співробітниками.

Нагляд: Необхідно запровадити компетентний нагляд для забезпечення досягнення завдань внутрішнього контролю.

Доступ та відповідальність за ресурси і документи: Доступ до ресурсів та документів повинні мати лише співробітники, які відповідають за їх зберігання або використання. Для забезпечення відповідальності треба періодично порівнювати та перевіряти узгодженість наявної і задокументованої кількості ресурсів. Вразливість фондів має визначити частоту перевірок.

5. Ці стандарти мають бути придатними для усіх державних організаційних одиниць. Вони можуть розглядатись як мінімум прийнятних стандартів для запровадження внутрішнього контролю, котрі забезпечують аудиторів критеріями перевірки структури внутрішнього контролю.
6. Ці стандарти не є новоствореними ідеями. Багато з них вже застосовані до діяльності державних органів. Однак їх презентація як одної структури може бути новою. Далі в цьому документі більш докладно обговорюються визначення і обмеження внутрішнього контролю, його стандарти, формування основи для внутрішнього контролю та запровадження і перевірка його структур.

Розділ II

**ВИЗНАЧЕННЯ І ОБМЕЖЕННЯ ВНУТРІШньОГО
КОНТРОЛЮ**

Визначення і завдання

7. Структура внутрішнього контролю визначається як діяльність організації, включаючи ставлення керівництва, методи, процедури та засоби, котрі забезпечують обґрунтовану впевненість у досягненні наступних завдань:
 - сприяння організований, економічній, продуктивній та ефективній діяльності і якісним результатам та послугам згідно з метою діяльності організації;
 - захист ресурсів від втрат внаслідок непотрібних витрат, зловживань, невірного управління, помилок, шахрайства та інших порушень;
 - дотримання законів, положень та директив керівництва;
 - виявлення та збереження надійних фінансових та адміністративних даних і неупереджене наведення цих даних у своєчасних доповідях.
8. Це загальне визначення структури і завдань внутрішнього контролю стосується усіх сфер діяльності державних органів. Однак існують інші визначення і класифікації внутрішнього контролю. Для орієнтиру наводяться наступні характеристики.
9. При характеристиці ролі внутрішнього контролю в організаційній структурі він часто ділиться на загальні категорії управлінського, адміністративного та бухгалтерського контролю. Контроль менеджменту розглядається як той, що охоплює усі види контролю. Контроль менеджменту – це основа організації – діяльність, політика, процедури і методи, необхідні службовцями для досягнення завдань організації. Адміністративний контроль включає у себе процедури і документацію стосовно процесу прийняття рішень, який керує діяльністю службовців для досягнення завдань

організації. Бухгалтерський контроль пов'язаний з процедурами і документацією стосовно захисту фондів та надійності фінансової документації.

10. Внутрішній контроль також класифікується стосовно його намічених цілей: перешкоджати виникненню помилок (наприклад, шляхом розподілу обов'язків та повноважень); виявляти помилки (наприклад, шляхом встановлення стандартів на продукцію для виявлення відхилень у фактичних результатах); виправляти виявлені помилки (наприклад, шляхом повернення переплачених коштів); компенсувати недостатній контроль за умов ризику виникнення втрат і потреби у додатковому контролі.
11. На практиці важко визначити відмінність між цим категоріями, тому ефективна структура внутрішнього контролю повинна мати елементи кожної з них. Можуть різнятися навіть окремі характеристики кожної категорії. Однак, незважаючи на спосіб класифікації або визначення внутрішнього контролю, його типи не повинні розглядатись як альтернатива один одному. Вони повинні бути взаємодоповнюючими. Будь-який тип контролю має свої переваги і недоліки, тому для компенсації цих недоліків окремого контролю його типи поєднуються в ефективній структурі внутрішнього контролю.
12. Для ефективного функціонування внутрішній контроль повинен відповідати трьом основним критеріям:
 - бути належним (тобто, належний контроль в належному місці пропорційно до ризику виникнення порушень).
 - послідовно здійснюватися згідно з планом (тобто, використовуватися всіма відповідними службовцями та не зневажатись за умов відсутності керівництва або великого робочого навантаження).
 - бути економічно виправданим (тобто, витрати на здійснення контролю не повинні перевищувати отримані результати).

Обмеження ефективності внутрішнього контролю

13. Жодна, навіть детальна та всебічна структура внутрішнього контролю не може сама гарантувати продуктивного управління, повного і точного ведення документації або абсолютно захисту від шахрайства, особливо коли воно пов'язано з особами, які користуються довірою або обіймають керівні посади. При таємній змові декількох осіб внутрішній контроль, котрий залежить від розподілу обов'язків, також може бути неефективним. Так само, контроль за наданням дозволів може бути порушений наділеною повноваженнями людиною, а керівники часто мають змогу уникнути контролю, який вони самі запровадили. Збереження структури внутрішнього контролю, котра повністю знищить ризик втрат, є нереалістичним завданням, яке може привести до виграт, більших за отримані результати.
14. Зважаючи на те, що будь-яка структура внутрішнього контролю залежить від людського фактору, на її функціонування можуть впливати недоліки в розробці, помилки у поглядах і розумінні, зневажання, стомленість або відволікання уваги. Хоча компетентність та чесність персоналу, котрий займається розробкою та управлінням системи, може контролюватись через його відбір та підготовку, ці якості можуть підпадати під вплив тиску як всередині, так і ззовні організації. Більше того, незважаючи на компетентність персоналу, його невірне розуміння або ігнорування своїх завдань в процесі контролю може привести до неефективності контролю, котрий він має здійснювати.
15. Організаційні зміни й ставлення керівництва можуть справляти великий вплив на ефективність структури внутрішнього контролю та персонал, який нею управляє. Таким чином, керівництву необхідно постійно перевіряти та модернізувати контроль, повідомляти персонал про зміни та надавати власний приклад дотримання вимог контролю.

Розділ III

ОБГОВОРЕННЯ СТАНДАРТІВ ВНУТРІШньОГО КОНТРОЛЮ

- 16.** Запровадження суворих стандартів внутрішнього контролю є необхідним завданням, особливо для державних структур, зважаючи на їхній обсяг, різноманітність, кількість справ, чисельність документів та велику кількість правил, положень і законів. Запроваджені законом положення регулюють управління та контроль державних коштів і державних програм, тому існує необхідність у стандартах, які регулюють та забезпечують виконання цих положень.
- 17.** Стандарти внутрішнього контролю поділені на дві категорії: основні та детальні стандарти. Разом вони утворюють мінімальний прийнятний рівень для діючої структури внутрішнього контролю. Вони мають використовуватись як критерії для розробки та оцінки внутрішнього контролю. Ці стандарти внутрішнього контролю стосуються усіх управлінських, виконавчих та адміністративних функцій; вони не повинні обмежуватись лише до сфери фінансових операцій. Вони також стосуються усіх автоматичних та ручних систем.

Основні стандарти

- 18.** Загальні стандарти включають у себе обґрунтовану впевненість, підтримуюче ставлення, чесність і компетентність, завдання контролю та перевірочний контроль. Разом вони утворюють належне середовище для контролю зсередини організації.

Обґрунтована впевненість

- 19.** Структури внутрішнього контролю мають забезпечити обґрунтовану впевненість у виконанні основних завдань.

- 20.** Обґрунтована впевненість відповідає задовільному рівню впевненості за наявних умов витрат, результатів та ризику. Для визначення обґрунтованості цієї впевненості керівники мають
- визначити ризик, пов'язаний з їхньою діяльністю, та рівень прийнятного ризику за різних обставин і
 - визначити якісні й кількісні показники ризику.
- 21.** За умов обґрунтованої впевненості витрати на внутрішній контроль не повинні перевищувати отримані результати. Витрати визначаються фінансовим показником ресурсів, витрачених на певні цілі, та економічним показником наслідків втрачених можливостей, таких як затримки, спад у рівні послуг або продуктивності, пригнічений моральний стан службовця. Результат вимірюється рівнем зменшення ризику невиконання визначеного завдання. Прикладом може бути збільшення можливості викрити шахрайство, непотрібні витрати, зловживання або помилки; переушкодження невірній діяльності; збільшення узгодженості з відповідними законами.
- 22.** Розробка рентабельного внутрішнього контролю при зменшенні ризику до прийнятного рівня вимагає від керівників чіткого розуміння намічених загальних завдань. Керівники державних організацій можуть запровадити надмірний контроль за однією зі сфер діяльності, що має несприятливі наслідки для інших сфер. Наприклад, службовці можуть намагатися не виконувати обтяжливі процедури, непродуктивна діяльність може спричинити виникнення затримок, нечіткі обов'язки - ускладнити визначення відповідальних осіб. Таким чином, збільшені витрати у багатьох сферах діяльності можуть переважати результати, отримані внаслідок надмірного контролю в одній зі сфер.
- 23.** Наведемо приклад непродуктивної діяльності. Периферійний відділ державної організації відповідає за проект будівництва для безпритульних. Однак з метою

контролю вартості та якості продукції кожне відхилення від початкового контракту, незважаючи на його технічні або фінансові наслідки, повинно бути затверджено головним управлінням. Це уповільнює будівництво і може спричинити збільшення витрат та зашкодити декільком особам, для яких воно здійснюється. Аби поліпшити продуктивність, головне управління могло надати периферійному відділу повноваження вносити до проекту незначні зміни, зберігаючи достатній контроль за витратами на будівництво і якістю робіт та зменшуючи водночас затримки виконання проекту.

Підтримуюче ставлення

- 24. Керівники і службовці мають завжди зберігати й проявляти позитивне та підтримуюче ставлення до внутрішнього контролю.**
- 25. Ставлення формується керівниками вищого рангу та знаходить свій прояв в усіх аспектах діяльності керівництва. Залучення та підтримка вищих урядових службовців і представників законодавчих органів сприятиме позитивному ставленню. Це ставлення буде також змінене керівниками, які запроваджують належний контроль через діяльність, пов'язану з устроєм організації, персоналом, наглядом, комунікацією, захистом і використанням ресурсів через систематичний облік, системами перевірки і звітування; заохоченням надання пропозицій по удосконаленню від службовців усіх рангів; основним керівництвом. Керівники можуть проявити свою підтримку належного контролю шляхом посилення наголосу на важливості незалежного та об'єктивного внутрішнього аудиту у сферах, пов'язаних із удосконаленням якості роботи, та через реакцію на інформацію, виявлену під час проведення внутрішнього аудиту.**

- 26.** Службовці повинні дотримуватись вимог внутрішнього контролю та вживати заходи для збільшення його ефективності. Підтримуюче ставлення впливатиме на якість роботи та, в результаті цього, на якість внутрішнього контролю. Коли внутрішній контроль є постійним пріоритетом керівництва, воно формує та змінює позитивне та підтримуюче ставлення.
- 27.** В остаточному підсумку, намагання керівництва взяти відповідний “найвищий тон” є вирішальним для збереження в організації позитивного та підтримуючого ставлення до внутрішнього контролю.

Чесність та компетентність

- 28.** Керівники і службовці повинні мати особисту та професійну чесність і підтримувати рівень компетентності, що дозволяє їм усвідомлювати важливість розробки, запровадження та збереження належного внутрішнього контролю та виконувати його основні завдання.
- 29.** Керівники та їхній персонал повинні зберігати та проявляти (1) особисту та професійну чесність і моральні цінності, (2) рівень вмінь, необхідних для забезпечення ефективної та продуктивної роботи, і 3) розуміння внутрішнього контролю, достатнього для ефективного виконання своїх обов’язків.
- 30.** Багато аспектів впливають на чесність керівників та їхнього персоналу. Важливим є “найвищий тон”. Необхідно постійно нагадувати персоналу про його зобов’язання згідно з діючим кодексом поредінки, запропонованим з боку вищого керівництва. Важливими також є рекомендації та оцінки якості роботи. Загальні оцінки повинні ґрунтуватись на аналізі багатьох вирішальних факторів, включаючи запровадження та збереження ефективного внутрішнього контролю.

31. Під час укомплектування штату необхідно впевнитися, що претенденти мають належну освіту та досвід для виконання дорученої їм роботи. Отримавши місце, службовець повинен пройти відповідний курс підготовки. Керівники та службовці, які усвідомлюють завдання внутрішнього контролю і беруть на себе відповідальність за його виконання, роблять вагомий внесок у збільшення ефективності структури контролю.

Завдання контролю

32. Специфічні завдання контролю мають бути визначені або розроблені для діяльності кожного міністерства / департаменту / органу. Вони мають бути відповідними, всебічними, обґрутованими та включеними до загальних завдань організацій.

33. Завдання – це позитивні наслідки, яких намагається досягти керівництво, або несприятливі умови / негативні наслідки, котрих керівництво намагається уникнути. Завдання повинні відповідати специфіці кожної зі сфер діяльності та узгоджуватись із загальними завданнями внутрішнього контролю, наведеними в пункті 7, які будуть запропоновані центральним департаментом / міністерством або законодавством.

34. Для розробки специфічних завдань контролю необхідно виділити основні типи діяльності. Потім заходи, передбачені кожним загальним типом, треба поділити на декілька груп періодичної діяльності (таких як визначення, класифікація, фіксація інформації та включення її у доповідь), котрі стосуються окремої справи. Ці групи повинні бути сумісними з організаційною структурою органу та розподілом обов'язків його працівників.

35. Діяльність організації може бути поділена на такі загальні типи:

- Управлінська діяльність, яка стосується загальної

політики і планування, організації та перевірки.

- **Програмна (виконавча) діяльність**, пов'язана із завданням(и) організації.
- **Фінансова діяльність** стосується традиційних сфер контролю, пов'язаних із бюджетами, рухом коштів (доходів та витрат), активами і пасивами та фінансовою інформацією.
- **Адміністративна діяльність** підтримує виконання основного завдання організації шляхом надання бібліотечних та друкарських послуг, обробки і доставки пошти, постачання.

36. Для розробки завдань контролю необхідно визначити та проаналізувати групи періодичної діяльності. Наприклад, періодична діяльність, пов'язана з постачанням матеріалів (адміністративна діяльність), передбачатиме (1) визначення необхідних матеріалів, (2) вибір продавця, (3) укладання договору, (4) отримання матеріалів та (5) перевірку якості. Одним із завдань контролю, які треба виконати в цій сфері, може бути затвердження лише тих заявок на матеріали, що відповідають критеріям керівництва. Іншим завданням може бути прийняття лише замовлених матеріалів.

37. Очевидно, зазначені вище загальні типи діяльності перебувають у взаємодії, і необхідно встановити завдання контролю за цією взаємодією. Наприклад, хоча наведений вище приклад розглядається як адміністративна діяльність, виплата коштів за отримані матеріали є частиною фінансової діяльності, а використання матеріалів може стосуватися програмної діяльності. Необхідно запровадити облік виплат та належний контроль за типами діяльності.

Перевірочний контроль

38. Керівники повинні постійно перевіряти свої дії та швидко реагувати на усі прояви невірних, неекономічних, непродуктивних і неефективних дій.

39. Перевірка забезпечує досягнення бажаних результатів внутрішнього контролю. Ревізія діяльності повинна бути частиною методів і процедур контролю з боку керівників та надавати впевненість у виконанні завдань організації. Перевірка включає у себе адресування висновків і рекомендацій внутрішніх та зовнішніх аудиторів для визначення необхідних віправних заходів.

Детальні стандарти

- 40.** Детальні стандарти є механізмами або методами для досягнення завдань контролю. Вони включають у себе такі (але не тільки такі) аспекти, як особлива політика, методи, діяльність організації (включаючи розподіл обов'язків) та фізичні пристрої (такі, як замки або протипожежна сигналізація). Контроль повинен забезпечувати обґрунтовану впевненість у постійному виконанні завдань внутрішнього контролю. Для цього необхідно запровадити систему ефективного і продуктивного контролю, а не окремі його типи.
- 41.** Для того, щоб бути ефективним, при фактичному застосуванні контроль повинен виконувати - намічене завдання. Декілька типів контролю, розроблених для функціонування в звичайному середовищі, можуть втратити свою ефективність у автоматичному середовищі. Таким чином, контроль повинен стосуватись усіх намічених аспектів та функціонувати згідно з планом. У відношенні продуктивності контроль повинен бути розроблений таким чином, щоб надавати максимальний результат при мінімальних зусиллях. Необхідно застосовувати на практиці та періодично оцінювати використання перевірених на ефективність і продуктивність типів контролю.
- 42.** Наступні типи контролю широко використовуються для забезпечення організованої та ефективної структури внутрішнього контролю. Як приклади наводяться деякі з методів та процедур контролю.

Документація

- 43. Структура внутрішнього контролю та усі операції і значні заходи мають бути чітко документовані, а документація має бути доступна для перевірки.**
- 44. Організація повинна мати письмовий доказ (1) функціонування своєї структури внутрішнього контролю, включаючи її завдання і методи контролю, та (2) усіх аспектів, пов'язаних зі значними заходами і операціями. Документація також повинна бути легкодоступною для перевірок відповідним персоналом та аудиторами.**
- 45. У документації стосовно структури внутрішнього контролю мають зазначатися визначення структури організації, діючі методи, завдання та процедури контролю. Ця інформація повинна міститись у таких документах, як директиви керівництва, адміністративний курс, процедурні інструкції та посібники по бухгалтерському обліку.**
- 46. Документація стосовно операцій або значних заходів повинна містити повну та точну інформацію, надавати можливість простежити кожну операцію або значний захід (та пов'язані з ними дані) від самого початку до їх затвердження.**
- 47. Документація стосовно структури внутрішнього контролю, операцій і значних заходів повинна мати чітку мету, робити внесок у досягнення завдань організації та допомагати керівникам контролювати їхні дії, а аудиторам та іншим причетним особам – аналізувати діяльність організації. Ведення документації без чітко визначеної мети ставить перешкоду продуктивності й ефективності функціонування організації.**

Швидка та належна фіксація операцій і заходів

- 48. Операції і значні заходи мають бути швидко зафіксовані та належним чином класифіковані.**

- 49.** Операції і заходи повинні швидко фіксуватися щоб надати керівництву дoreчну та цінну для контролю та прийняття рішень інформацію. Це стосується всього циклу операцій або заходу, включаючи (1) початок та дозвіл на проведення, (2) усі етапи проведення та (3) остаточну класифікацію у підсумковій документації. Це також стосується швидкої модернізації всієї документації для збереження її доречності.
- 50.** Належна класифікація операцій і заходів необхідна для забезпечення керівництва надійною інформацією. Вона передбачає організацію та форматування інформації, на основі якої готуються доповіді, календарні плани і фінансові звіти.
- 51.** Швидка та належна фіксація інформації необхідна, щоб забезпечити своєчасність та надійність усіх даних, які використовуються організацією для сприяння своїй діяльності та процесу прийняття рішень.

Дозвіл та виконання операцій і заходів

- 52.** Операції і значні заходи мають дозволятися та виконуватися лише особами, які діють в межах своїх повноважень.
- 53.** Для певних цілей та за особливих умов керівництво приймає рішення стосовно обміну, переміщення, використання й доручення ресурсів. Дозвіл є основним засобом забезпечення проведення лише обґрутованих, намічених керівництвом операцій і заходів. Задокументований дозвіл, про який необхідно чітко повідомити керівників та службовців, має включати у себе обставини та умови його надання. Узгодженість з умовами дозволу означає, що службовці виконують доручені їм обов'язки згідно з директивами та у межах, встановлених керівництвом або законодавством.

Розподіл обов'язків

- 54. Ключові обов'язки і повноваження дозволу, обробки, фіксації та перегляду операцій і заходів мають бути розподілені між співробітниками.**
- 55. Для зменшення ризику виникнення помилок, непотрібних витрат або невірних дій та ризику невиявлення цих проблем, жодна особа або відділ не повинні контролювати усі ключові стадії проведення операції або заходу. Натомість обов'язки і повноваження повинні систематично надаватись певній кількості осіб для забезпечення балансу та ефективного контролю. Ключові обов'язки пов'язані з дозволом та фіксацією операцій, наданням та отриманням коштів, виплатою коштів та переглядом або перевіркою операцій. Однак таємна домовленість може зменшити або знівелювати ефективність цього методу внутрішнього контролю.**
- 56. Невелика організація може мати кількість службовців, недостатню для повного використання цього методу. У таких випадках керівництво повинно усвідомлювати пов'язаний з цим ризик та компенсувати його іншими видами контролю. Ротація службовців може допомогти уникнути роботи однієї особи протягом надмірного проміжку часу з ключовими аспектами операцій або заходів організації. Стимулювання або пропонування щорічних відпусток також може допомогти у зменшенні ризику.**

Нагляд

- 57. Необхідно запровадити компетентний нагляд для забезпечення досягнення завдань внутрішнього контролю.**
- 58. Відповідальні за нагляд керівники повинні переглядати та затверджувати належність роботи, дорученої службовцям. Вони також мають надавати своїм службовцям необхідне керівництво й підготовку для зведення до мінімуму**

виникнення помилок, непотрібних витрат та невірних дій і для вірного розуміння та виконання адміністративних директив.

59. Доручення, перегляд та схвалення роботи службовців вимагає

- чіткого повідомлення про надання обов'язків, повноважень та підзвітності кожному члену персоналу;
- проведення необхідного обсягу систематичного перегляду роботи кожного службовця;
- схвалення роботи на основі перевірки вирішальних аспектів для забезпечення її запланованого виконання.

60. Доручення, перегляд та схвалення роботи персоналу повинні мати результатом належний контроль за діяльністю службовців, який передбачає: (1) нагляд за виконанням затверджених процедур та вимог; (2) виявлення та усунення помилок, невірного розуміння та невірної практики; (3) запобігання виникненню або повторенню невірних дій; (4) нагляд за продуктивністю та ефективністю діяльності. Передоручення іншим повноважень відповідального за облік службовця не повинно зменшувати його відповідальності за виконання обов'язків та використання наданих повноважень.

Доступ та відповідальність за ресурси і документи

61. Доступ до ресурсів та документів повинні мати лише співробітники, які відповідають за їх зберігання або використання. Для забезпечення відповідальності треба періодично порівнювати та перевіряти узгодженість наявної і задокументованої кількості ресурсів. Вразливість фондів має визначити частоту перевірок.

62. Обмеження доступу до ресурсів зменшує ризик їх недозволеного використання або втрати та допомагає

виконувати директиви керівництва. Ступінь цього обмеження залежить від вразливості ресурсів та від усвідомленого ризику їх втрати, і обидва ці показники необхідно періодично оцінювати. Наприклад, обмежений доступ і відповідальність за документи стосовно ревізії фондів можуть бути досягнуті шляхом:

- зберігання їх у зачиненому сейфі,
- послідовної нумерації кожного документа,
- надання причетним особам відповідальності за їх зберігання.

63. Під час визначення вразливості фондів необхідно враховувати їх вартість, портативність, замінність та усвідомлений ризик втрати або невірного використання.

Розділ IV

ФОРМУВАННЯ ОСНОВИ ДЛЯ СТРУКТУР ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ

64. Специфічний орган управління повинен займатися розробкою та розповсюдженням у державному секторі структури внутрішнього контролю. Необхідно виконувати завдання цієї структури та дотримуватися стандартів при її розробці. Цей обов'язок може бути наданий центральному органу конституційними або іншими правовими положеннями. Повноваження цього органу мають стосуватися різних державних організацій.

65. У деяких країнах члени законодавчого органу визначають загальні завдання внутрішнього контролю, а відповідальний центральний орган - стандарти його. В інших країнах члени законодавчого органу запроваджують специфічний контроль за певними видами законодавчої діяльності.

66. Незважаючи на надання влади і повноважень, дуже важливу роль у розробці структури внутрішнього контролю

має вища аудиторська установа. Ця роль може здійснюватись безпосереднім або непрямим чином, що багато у чому залежить від мандату вищої аудиторської установи та організаційної структури системи державного управління окремої країни. Якщо владу і повноваження надано іншій установі, то вона робить відповідні зауваження та поради.

67. Якщо за розповсюдження стандартів відповідає вища аудиторська установа, необхідно визначити чітку межу між цими стандартами специфічними процедурами внутрішнього контролю, які мають запроваджуватись кожною організацією. Вища аудиторська установа зацікавлена в тому, щоб організації, які вона перевіряє, мали задовільний внутрішній контроль. Однак важливим та необхідним завданням є збереження її незалежності, тому вища аудиторська установа не повинна відповідати за виконання специфічних процедур внутрішнього контролю в будь-якій організації, що перебуває під її перевіркою. Цим повинно займатись керівництво організації. Але вища аудиторська установа може робити зауваження стосовно ефективності існуючого контролю та рекомендації по його удосконаленню. Це може здійснюватись без втрати незалежності, тому що все рівно відповіальність за визначення характеру контролю та його виконання буде нести керівництво перевіrenoї організації.
68. До певної міри різні центральні органи можуть бути залучені до визначення характеру внутрішнього контролю для усіх організацій. У деяких випадках контроль може бути досить специфічним (наприклад, у сферах, пов'язаних зі збором доходів, визначенням підрядчика на контракт, деталізацією комп'ютеризованих інформаційних систем, управлінням людськими ресурсами). В інших сферах, особливо у тих, що пов'язані з адміністративним управлінням, контроль може бути більш загальним. У будь-якому випадку, внутрішній контроль повинен

давати можливість для здійснення адміністративної оцінки й проведення заходів щодо збільшення економності, продуктивності та ефективності.

69. Відповідальний центральний орган повинен переглядати свої стандарти внутрішнього контролю та час від часу вносити до них поправки. Треба повністю задокументувати стандарти внутрішнього контролю та будь-які поправки і швидко їх розповсюджувати серед усіх організацій, котрих вони стосуються.
70. Коли специфічні стандарти і процедури внутрішнього контролю передбачені законодавством, воно не повинно бути занадто обмежуючим. Законодавство має залишати керівникам певну свободу у модифікації процедур контролю при зміні умов діяльності, інакше внутрішній контроль може стати застарілим і непродуктивним ще до внесення поправок до законодавства. Необхідно періодично переглядати специфічні аспекти структури внутрішнього контролю та пристосовувати їх до змінюваного середовища, в якому функціонує організація.

Розділ V

ЗАПРОВАДЖЕННЯ ТА ПЕРЕВІРКА СТРУКТУР ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ

71. Аудитор вищої аудиторської установи повинен заохочувати й підтримувати встановлення внутрішнього контролю керівництвом організації, роз'яснюючи керівництву його обов'язки по запровадженню та перевірці структур контролю. Він повинен також перевіряти достатність контролю для досягнення бажаних результатів.

Обов'язки керівництва

72. Як вже зазначалось у цьому документі, внутрішній контроль є засобом управління. Обов'язком керівництва є

запровадження та перевірка специфічного внутрішнього контролю для своєї діяльності. Навіть у країнах, де цей контроль викладений у законодавстві, керівник не має менше обов'язків щодо його запровадження та перевірки. Усі керівники повинні усвідомлювати, що міцна структура внутрішнього контролю є основою їхнього контролю організації, її завдань, діяльності та ресурсів. Вони повинні взяти на себе відповідальність за цей контроль.

73. Для розробки, запровадження та підтримки ефективної структури внутрішнього контролю керівники повинні розуміти завдання, які необхідно виконати. Законодавство може забезпечити загальне розуміння внутрішнього контролю та завдань, що необхідно виконати. У ньому також може передбачатися курс, яким мають слідувати керівники для запровадження та перевірки своїх структур внутрішнього контролю і звітування по питаннях адекватності цих структур.
74. Керівництво часто засновує відділ внутрішнього аудиту як частину своєї структури внутрішнього контролю. Хоча внутрішні аудитори можуть бути цінним джерелом надання рекомендацій та порад з питань внутрішнього контролю, вони не повинні замінювати міцну структуру внутрішнього контролю.
75. Стандарти внутрішнього контролю, які обговорювались у попередніх розділах цього документу, вимагають від керівників постійної перевірки своїх дій. Більш офіційна оцінка якості внутрішнього контролю може бути здійснена через періодичне оцінювання та звітування керівників для забезпечення постійного належного й запланованого функціонування контролю, за який вони відповідають. Ці періодичні оцінки керівництва можуть здійснюватись у декілька способів. Вони можуть стати частиною політики керівництва, або проводитись згідно з адміністративним наказом центрального органу, котрий здійснює нагляд та виконує обов'язок загального державного управління.

Однак ефективним засобом є також законодавчий мандат, який вимагає від керівників проведення щорічної оцінки свого внутрішнього контролю та звітування законодавчому органу про (1) ефективність і продуктивність внутрішнього контролю у досягненні їхніх завдань та (2) плани керівництва по виправленню виявлених недоліків.

76. Навіть у країнах, де специфічні процедури внутрішнього контролю передбачені законодавством, керівники мають зобов'язання визначати неефективні та непродуктивні типи контролю, які можуть коштувати або коштують більше ніж результати, котрих вони мають досягти. Періодичне звітування керівництва законодавчому органу, яке доповнює надсилання доповідей керівництву організації та центральному органу, допомагає впевнитись у тому, що керівництво приділяє внутрішньому контролю достатньо уваги, необхідної для сприяння продуктивній та ефективній діяльності.
77. Ці оцінки необхідно здійснювати з послідовними процедурами, що задовольняють мінімальний рівень прийнятності. Керівництво повинно розробити чіткий план проведення періодичних оцінок свого внутрішнього контролю, звітування про недоліки та їхнього виправлення. Передбачені для цієї мети процедури можуть включати у себе (1) поділ організації на окремі частини; (2) визначення програм та адміністративних функцій у кожній частині; (3) оцінку загального середовища навколо контролю й вразливостіожної програми і заходу до виникнення непотрібних витрат, втрат, порушень або нездатності виконати інші встановлені завдання; (4) планування та складання графіка проведення оцінок внутрішнього контролю окремих програм і функцій; (5) оцінку та перевірку ефективності внутрішнього контролю окремих програм і функцій; (6) визначення та складання графіка здійснення необхідних виправних заходів; (7) звітування про результати загальної оцінки й необхідні виправні заходи.

78. Керівництво може також використовувати свій відділ внутрішнього аудиту для допомоги у перевірці ефективності внутрішнього контролю. Наближення внутрішніх аудиторів до повсякденної діяльності організації дозволяє їм безперервно оцінювати достатність і ефективність внутрішнього контролю та ступінь його узгодженості з відповідними положеннями. Внутрішні аудитори мають обов'язки перед керівництвом організації звітувати про будь-які недоліки внутрішнього контролю та нездатність службовців дотримуватись його принципів і визначати сфери, у яких існує потреба в удосконаленні. Крім того, вони мають встановити процедури контролю за вже зазначеними у доповідях результатами внутрішнього та зовнішнього аудиту для того, щоб керівники відреагували належним чином та розв'язали питання, до котрих було привернуто їхню увагу.
79. Після виявлення вразливих місць контролю необхідно вжити виправних заходів, що може стосуватись декількох рівнів державного управління. Ці заходи можуть передбачати зміну членами законодавчого органу існуючих законів, перебудову центральними органами стандартів і процедур внутрішнього контролю та перегляд керівництвом організації своєї структури внутрішнього контролю.

Обов'язки вищої аудиторської установи

80. Вища аудиторська установа повинна спрямовувати свою роботу на оцінку теоретичної адекватності і практичної ефективності існуючого внутрішнього контролю у перевірених організаціях. Якщо цей контроль визнається недостатнім, необхідно повністю задокументувати його недоліки, а також причини їхнього виникнення й можливі наслідки, і швидко повідомити про них перевірену організацію. При обговоренні контролю з керівництвом організації аудитор може використовувати термін

“управлінський контроль” замість “внутрішній контроль” для того, щоб наголосити на більш широкому понятті, ніж традиційний фінансовий контроль. Необхідно також надавати формальні та неформальні рекомендації по виправленню ситуації. До надання цих рекомендацій вища аудиторська установа повинна дізнатись про погляди керівництва перевіrenoї організації та намагатися зробити свої рекомендації доречними і практичними. Необхідно, зокрема, порівняти вартість запровадження запропонованих контрольних заходів із притаманним ситуації ризиком.

- 81.** У деяких країнах приватні комерційні аудитори перевіряють певні державні організації. У таких випадках ці аудитори й професійні установи, до котрих вони належать, повинні надавати рекомендації та поради стосовно питань внутрішнього контролю, які мають виконуватись перевіреними організаціями.
- 82.** Аудиторська оцінка внутрішнього контролю повинна передбачати здійснення наступних кроків:
 - визначення значення та чутливості програми, контроль якої перебуває під перевіркою;
 - оцінка вірогідності невірного використання ресурсів, невиконання завдань і неузгодженості з відповідними законами та положеннями;
 - встановлення і розуміння доречних типів внутрішнього контролю;
 - визначення вже відомої інформації про ефективність контролю;
 - оцінка адекватності його розробки;
 - перевірка ефективності контролю;
 - звітування про результати оцінки внутрішнього контролю та обговорення необхідних виправних заходів.
- 83.** Вища аудиторська установа має забезпечити існування задовільного внутрішнього контролю за ключовими аспектами діяльності перевіrenoї організації, без якого

керівництво може не виявити виникнення серйозних помилок та порушень. Роботу вищої аудиторської установи ускладнюють потреби у збільшенні обсягу та часу ревізії і кількості службовців, що її здійснюють. Однак наявність достатнього часу та інших ресурсів навряд чи дозволить здійснити щось більше, ніж обмежена перевірка проектів, діяльності та операцій. За умов слабкого контролю й обмеженого обсягу контролю багато недоліків можуть бути невиявленими як керівництвом організації, так і вищою аудиторською установою.

- 84.** Вища аудиторська установа також зацікавлена в існуванні міцного внутрішнього аудиту в організаціях, які вона перевіряє. Відділи внутрішнього аудиту є важливим елементом внутрішнього контролю, котрий забезпечує можливість постійного удосконалення діяльності організації. Однак у деяких країнах функціонуванню відділів внутрішнього аудиту може бракувати незалежності, вони можуть бути слабкі або зовсім відсутні. У подібних випадках вища аудиторська установа повинна, коли виникає можливість, пропонувати свою допомогу та керівництво для встановлення або розвитку такого відділу. Ця допомога може передбачати надання персоналу, проведення лекцій, забезпечення матеріалів для підготовки та розробку методів і робочих програм.
- 85.** Вища аудиторська установа має також потребу у налагодженні добрих робочих стосунків із відділами внутрішнього аудиту для обміну досвідом та знаннями і доповнення діяльності кожного з цих відділів. Такі зв'язки можуть розвиватися шляхом включення результатів внутрішнього аудиту та визнання його внеску у доповіді зовнішнього аудиту. Вища аудиторська установа повинна розробляти процедури оцінки діяльності відділу внутрішнього аудиту для визначення можливості довіряти її результатам. Налагоджена робота внутрішнього аудиту може зменшити обсяг перевірок вищої аудиторської

установи та забезпечити уникнення непотрібного дублювання. Вища аудиторська установа повинна мати доступ до звітів внутрішнього аудитора, відповідних робочих матеріалів та аудиторських постанов.

КОНТРОЛЬ МЕНЕДЖМЕНТУ
В СУЧАСНОМУ ДЕРЖАВНОМУ УПРАВЛІННІ:
ДЕЯКІ ПОРІВНЯЛЬНІ ПРАКТИКИ

ПУБЛІКАЦІЇ SIGMA: № 4

Відповідальний за випуск

Наврузов Ю.В.

Комп'ютерний набір та верстка

Дудінець І.В.

Відповідальний редактор

Бугайова Є.В.

Адреса редакції:
320044 Дніпропетровськ, вул. Гоголя, 29

Підписано до друку 18.01.99
Обл.-вид. арк. 8,3
Умовн. друк. арк. 16,6

Формат 60x84 1/16.
Друк: цифровий дуплікатор
Тираж: 300 прим.

**Видавництво Української Академії державного
управління при Президентові України**
252057 Київ-57, вул Ежена Потьє, 20

