



№ 5

1998

Европейская Организация Высших Органов Финансового Контроля



Лиссабонский Семинар ЕВРОСАИ — Португалия, 1998 г.

Качество и сертификация

**Аналитические методы — ценнейший инструмент фискализации
Фискализация корректного использования общественных фондов
— новая компетенция Счетной палаты Бельгии
Юрисдикционная функция Счетной палаты**

Содержание

1 От редакции

ИНФОРМАЦИЯ

2 НОВОСТИ ЕВРОСАИ

7 ЕВРОПЕЙСКИЙ СОЮЗ

7 Публикации Европейской Счетной палаты в 1998 году

9 Инструкции по применению в Европе норм фискализации, принятых организацией ИНТОСАИ

11 Официальные совещания

13 Встреча председателей ВОФК стран Центральной и Восточной Европы с председателем Европейской Счетной палаты

ДОКЛАДЫ И ОБЗОРЫ

15 КАЧЕСТВО И СЕРТИФИКАЦИЯ

Герт Йонссон, Начальник Отдела фискализации, начальник Отдела управления финансами Высшего Органа финансового контроля Швеции

21 ЧАСТНОЕ ФИНАНСИРОВАНИЕ ГОСУДАРСТВЕННЫХ УСЛУГ: ВОПРОСЫ ФИСКАЛИЗАЦИИ

Дэйвид Фишлей, Начальник Отдела фискализации Высшего Органа финансового Контроля Великобритании

26 АНАЛИТИЧЕСКИЕ МЕТОДЫ — ЦЕННЕЙШИЙ ИНСТРУМЕНТ ФИСКАЛИЗАЦИИ

Робин Свон, Начальник Отдела Статистики Высшего Органа финансового Контроля Великобритании

32 ОЦЕНКА КАЧЕСТВА РАБОТЫ ГОСУДАРСТВЕННЫХ СЛУЖБ

Майкл Х. Вайхауз, Начальник Отдела разработки методов оперативной фискализации Государственного Бюро фискализации Великобритании

39 ФИСКАЛИЗАЦИЯ КОРРЕКТНОГО ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ОБЩЕСТВЕННЫХ ФОНДОВ — НОВАЯ КОМПЕТЕНЦИЯ СЧЕТНОЙ ПАЛАТЫ БЕЛЬГИИ

Барон Ероом Ван Вельде, Председатель Счетной палаты Бельгии

43 ЮРИСДИКЦИОНАЛЬНАЯ ФУНКЦИЯ СЧЕТНОЙ ПАЛАТЫ

Паулино Мартин Мартин, заведующий Судебным делом Счетной палаты, бывший председатель Судебно-административной палаты Верховного Суда

52 СЧЕТНАЯ ПАЛАТА АВСТРИИ ПОДВОДИТ ИТОГИ. ГЛОБАЛИЗАЦИЯ ФИСКАЛИЗАЦИИ В БОРЬБЕ С КОРРУПЦИЕЙ И НЕРАДНЫМ АДМИНИСТРИРОВАНИЕМ ЭКОНОМИЧЕСКИХ СРЕДСТВ

Д-р Эдит Гольдебанд, Начальник Отдела внешних сношений. Счетная палата Австрии

Фотография на обложке: Информационное панно Семинара ЕВРОСАИ в Лиссабоне, Португалия, 1998 г. Художник: Рикардо Жадеу

ISSN: 1027-8990

ISBN: 84-922117-4-1

Легальный депозит: М. 23.970-1997

Секретариат ЕВРОСАИ/EUROSАI (Европейской Организации Высших Органов Финансового Контроля) ежегодно публикует, в соответствии с решением Организации, журнал EUROSАI. Целью данной публикации является способствовать совершенствованию приемов и методов государственного финансового контроля, а также информировать о деятельности Организации.

Выражаемые в журнале мысли и мнения отражают точку зрения редакции и лиц, выступающих в нем со своими статьями, и могут, следовательно, не совпадать с точкой зрения или политикой Организации.

Редакция журнала приглашает всех желающих присылать свои статьи, доклады и информационные заметки в редакционный отдел по следующему адресу: Tribunal de Cuentas, Secretaría de EUROSАI, Fuencarral, 81, 28004-Madrid, España.

Тел.: +34 91 446 04 66 — Факс: +34 91 593 38 94 — E-mail: eurosai@tsai.es — tribunalcta@tcu.es — www: <http://www.eurosai.org>

На указанный выше адрес можно также адресовать любую корреспонденцию, относящуюся к журналу.

Журнал высылается Председателям всех европейских Высших Органов Финансового Контроля, участвующих в деятельности EUROSАI.

Журнал EUROSАI готовят к печати и издают Убалдо Ннето де Альба, Генеральный Секретарь EUROSАI, а также Мари-Луис Мартин, Херонимо Эрнандес, Адриан Вудс, М. Соорро Оркахо, Татьяна Дроздова и Артуро Родригес.

Техническую редакцию и дизайн журнала осуществляет фирма DiScript. Журнал печатается на предприятии Monterreina.

Журнал EUROSАI напечатан на экологически безвредной меловой бумаге. Не имеет хлорных испарений. Вес: 110 гр/м².

Самостоятельно нагревается под воздействием солнечного света. После обработки может быть вторично использована.

Printed in Spain — Напечатано в Испании

От редакции

Многоуважаемые господа члены ЕВРОСАИ,

Мы находимся на заре XXI века. В течение долгого времени мы могли наблюдать, как после индустриальной эры человечество переходило к эре информационной, и как затем, в наше с Вами время, наступает эра усложненности.

Глобализация экономики представляет собой более сложный процесс, нежели просто глобализация финансов. Экономические системы суверенных национальных держав взаимопроникают и накладываются одна на другую под воздействием механизмов межнационального взаимодействия, имеющих множество форм, направлений, сфер влияния, сложных переплетений. Все это предполагает согласованность между различными направлениями глобализации (культурным, политическим, социальным, финансовым, экономическим и экологическим). Развитие и разработка этих направлений находится в отношениях зависимости и взаимодействия с неким «единым целым», не являющимся простой суммой составляющих его элементов.

Движение по пути создания глобальной экономики, рассматриваемой как процесс творческий, интегрирующий и познавательный, требует стратегического подхода, который, хотя и не может полностью исключить моментов нестабильности, имеет своей целью создать условия, позволяющие избежать кризиса системы в целом. Такой подход, предполагающий высокую степень сложности, должен придать системе более устойчивый характер. В этом случае новые стратегии глобализации должны рассматривать процесс интеграции в контексте разнообразия, ответственности, децентрализации, эффективности и сотрудничества. Если каждая страна знает и понимает динамику «целого», последствия ее актов в глобальной системе, в рамках которой она действует, будут отличаться от тех, что имели бы место, если бы она принимала во внимание лишь свою собственную ситуацию. Понимание такой динамики, таким образом, ведет к усилению чувства собственной ответственности, что позволяет избежать то, что называется моральным риском.

Одним из способов ограничения нестабильности и минимизации ее последствий является учреждение региональных союзов, которые, одновременно с предотвращением нестабильности в сфере денежного обмена и обложений в рамках отношений таких внутрисюзовных экономик, позволяют допустить осцилляции в обмене по отношению к валюте других зон. Эти процессы региональной интеграции ставят перед нами новые задачи, требующие рассматривать, исходя из перспективы Высших Органов финансового Контроля, интеграцию контрольной деятельности как постепенный процесс, чье развитие основывается на сотрудничестве и координации как в сфере методологии, так и целей, и чьей общей тенденцией должно стать сближение методов и достижение эффективности в общих сферах фискализации с тем, чтобы, хотя и с учетом локальных различий, все формы контрольной деятельности, свойственные региональным союзам, вошли в качестве составляющего компонента в стратегию сотрудничества. Нашей задачей является определить факторы, помогающие усилить намерение сотрудничать.

В наших обменах мнениями, как и при принятии решений, неминуемо присутствуют две важные темы, теснейшим образом связанные с этой динамикой. Это, в первую очередь, тема независимости Высших Органов финансового Контроля, которая не только рассматривалась на последнем Семинаре ЕВРОСАИ, но является ведущей темой нашего ближайшего конгресса. Данному вопросу, уже в рамках ИНТОСАИ, также уделяется огромное внимание. Второй, но не менее важной по значимости, является тема деятельности, осуществляемой нашей Организацией, с целью достижения высокого уровня эффективности и продуктивности в области содержания, методики и организации профессионального обучения членов ЕВРОСАИ.

Разрешите мне закончить настоящие размышления выражением моей искренней благодарности всем авторам, сделавшим возможным данное издание журнала ЕВРОСАИ. Одновременно хотел бы в очередной раз пригласить всех к участию в данном форуме, задачей которого является превратить в реальность сотрудничество между членами нашей Организации.

Убальдо Нието де Альба

Председатель Счетной палаты
Генеральный Секретарь ЕВРОСАИ



Новости EUROSAI

XVII СОВЕЩАНИЕ РУКОВОДЯЩЕГО КОМИТЕТА

В течение 1998 года ЕВРОСАИ провел следующие мероприятия:

23 июня 1998 г. в Лиссабоне (Португалия) прошло XVII Совещение Руководящего Комитета ЕВРОСАИ.

Эффективная организация, со стороны португальских коллег, данной встречи позволила не только успешно провести совещание, но и посетить «Экспо-98».

Руководящий Комитет одобрил акты предшествующего своего совещания, а также принял решение поручить Секретариату создать страницу веб ЕВРОСАИ.

На встрече было рассмотрено несколько важных вопросов, среди которых следует упомянуть предложение, выдвинутое ВОФК Канады, о создании рабочей группы, в рамках ИНТОСАИ, по теме:

«независимость Высших Органов финансового Контроля».

Секретариат ЕВРОСАИ вручил текст заключений, выработанных в результате анализа потребностей, а также действующих договоров о сотрудничестве, в сфере профессионального обучения членов ЕВРОСАИ. Руководящий Комитет, учитывая важность данного вопроса, предложил Секретариату Организации подготовить, совместно с Государственным Бюро фискализации Норвегии, доклад, содержащий предложения по этому вопросу. Доклад будет представлен на рассмотрение XVIII Совещения Руководящего Комитета ЕВРОСАИ.

В ходе совещания, г-н Хоксе, Первый Председатель Счетной палаты Франции, выступил с сообщением, посвященным подготовке IV Конгресса ЕВРОСАИ, который состоится в Париже в 1999 году.



2

СЕМИНАР В ЛИССАБОНЕ – 1998

24 – 26 июня 1998 года в Лиссабоне (Португалия) прошел Семинар, на котором разрабатывалась одна из подтем, предложенных к рассмотрению на IV Конгрессе ЕВРОСАИ. Это: «Отношения ВОФК с законодательной, исполнительной и судебной властью». Подготовка Семинара была осуществлена рабочей группой, в которую вошли ВОФК Франции, Италии, Польши, Португалии и Великобритании.

На Семинаре присутствовали представители 34 ВОФК, а также наблюдатели, представляющие 6 ВОФК и Европейскую Организацию по Сотрудничеству и Развитию.

В период подготовки семинара была разслана всем членам ЕВРОСАИ анкета-вопросник, рассматривающий следующую тематику:

1. Особенности, гарантирующие независимость ВОФК.
2. Сфера фискализации.
3. Наем штата сотрудников.
4. Степень независимости ВОФК при составлении своей годовой программы работы.
5. Степень финансовой независимости ВОФК.
6. Уровень сотрудничества между учреждениями внутреннего контроля и ВОФК.
7. Уровень сотрудничества между ВОФК и законодательной, исполнительной и судебной властью.



Семинар ЕВРОСАИ в Лиссабоне. Португалия, 24 – 26 июня 1998 г.

8. Уточнение особенностей, характеризующих независимость ВОФК, не упомянутых в предыдущих пунктах.

9. Уточнение, с точки зрения каждого учреждения, значения понятия реальной независимости ВОФК.

Было получено 34 письменных ответа на анкету. На их основе Организация выпустила издание, содержащее, кроме того, общие по ним заключения. Данная публикация будет использована в качестве рабочего документа для IV Конгресса ЕВРОСАИ.

Заключительная декларация, принятая Семинаром, гласит:

«Высшие Органы финансового Контроля (ВОФК), являющиеся членами ЕВРОСАИ и собравшиеся в Лиссабоне 24 – 26 июня на подготовительном, — к IV Конгрессу ЕВРОСАИ, имеющему быть в 1999 году в Париже, — Семинаре, одобрили следующую декларацию, являющуюся результатом обсуждения темы Семинара:

«Независимость Высших Органов финансового Контроля — отношения ВОФК с законодательной, исполнительной и судебной властью».

1. Способность независимо осуществлять свою деятельность является фундаментальной гарантией эффективной работы ВОФК. Наличие такой способности предполагает, в частности, недопустимость сменяемости на постах членов ВОФК, вне зависимости от того, является ли мандат членов ВОФК пожизненным или

подразумевает какой-то определенный срок. Данная способность предполагает также самоуправление ВОФК и наличие достаточных финансовых средств.

Данные фундаментальные компоненты независимости должны быть оформлены в законодательстве и должны уважаться законодательной властью.

2. В отношениях ВОФК с исполнительной властью необходимо обязательное наличие условий, способствующих созданию системы самоуправления в рамках ВОФК, позволяющей решать вопросы, связанные с управлением, как в отношении служащих, так и в отношении администрирования финансовых средств. К этим же вопросам относятся, в частности, определение направлений деятельности ВОФК (сфера деятельности, момент и сроки, а также методы); принятие решений, связанных с выбором учреждений, подлежащих фискализации, а также решений, относящихся к таким темам, как: сотрудничество и отношения с органами внутреннего контроля, обязательность сотрудничества с ВОФК со стороны других фискальных учреждений, определение ответственности подвергаемых контролю учреждений и установление процессуальных норм для разрешения возникающих в этой связи конфликтов.

3. В отношениях ВОФК с судебной властью представляется желательным наличие нормативных положений, способных регулировать, в случае необходимости, координацию полномочий ВОФК и органов судебной власти.»



ЗАСЕДАНИЕ ЕВРОСАИ ВО ВРЕМЯ XVI КОНГРЕССА ИНКОСАИ

Во время XVI Конгресса ИНКОСАИ, прошедшего в Монтевидео (Уругвай), имело место заседание Региональной Группы ЕВРОСАИ. На сессии заседания, на котором присутствовало большинство представителей Организации, г-н Ньетто де Альба, Генеральный Секретарь ЕВРОСАИ, проинформировал о

результатах деятельности ЕВРОСАИ, начиная с октября 1995 года до момента проведения совещания. Затем присутствующие на заседании заслушали информацию о заключениях, выработанных на Семинаре в Лиссабоне, прошедшем в июне 1998 года, и обсудили вопросы, связанные с подготовкой IV Конгресса ЕВРОСАИ.

НОВОСТИ ЧЛЕНОВ ЕВРОСАИ

ВОФК Польши был введен в качестве члена в Рабочую Группу ИНТОСАИ, занимающуюся тематикой «Фискализации в сфере охраны окружающей среды». Данная Рабочая Группа представила XVI Конгрессу ИНКОСАИ документ, представляющий результаты проделанной работы, под названием «Каким образом ВОФК могут

сотрудничать в фискализации международных договоров по охране окружающей среды».

Законодательный орган Исландии, Althingi, одобрил в 1997 году новый Государственный Закон о Фискализации. В Законе дается более точное определение мандата INAO (ВОФК Исландии).

26 – 27 марта 1998 г. в Варшаве собрались председатели ВОФК стран Центральной и Восточной Европы. Это совещание прошло под председательством г-на Войчеховского, председателя Высшей Контрольной палаты Польши, и г-на Фридманна, председателя Европейской Счетной палаты. Г-н Эверард, член ЕСП, участвовал в совещании в своем качестве ответственного за сектор PHARE/TACIS.

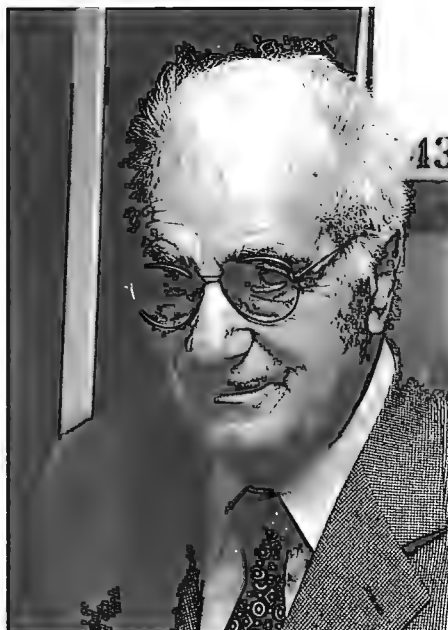
31 октября 1997 г. Федеральный Парламент Германии принял Закон о Развитии правовых положений Сообщества. Закон включает в себя правовые положения и распоряжения, необходимые для реорганизации высшего контроля, осуществляемого Федеральной Счетной палатой. Существующая до последнего времени система внешнего контроля предусматривала два уровня проверки. Теперь эта система будет иметь только один уровень. Федеральная Счетная палата создала, — для подготовки, координации и совершенствования своей фискальной деятельности, — 9 отделений по контролю, распределенных по территории Федерации. Эти отделения приступили к выполнению своих обязанностей в начале 1998 года.

Фискальное Бюро Эстонии назначила 9 июня 1998 г. новым Генеральным Аудитором г-на Югана Партса, заменившего на этом посту г-на Мэри, вышедшего на пенсию.

Высший Орган финансового контроля Швеции приступил к выполнению обширной программы совершенствования профессиональной подготовки своих финансовых аудиторов. Целью программы является создать упорядоченную систему курсов профессионального обучения на базе Отдела финансовой фискализации. Задачей программы является добиться самого высокого качества проведения фискализаций.

1 октября 1998 г. приступил к выполнению своих обязанностей новый Директор по контролю Федеральных финансов Швейцарии, г-н Курт Грютер. Он заменяет на данном посту г-на Петера Пробста, вышедшего на пенсию.

В ноябре 1998 года завершилась, длившаяся более двенадцати лет, деятельность г-на Джузеппе Карбоне на посту председателя Счетной палаты Италии. Г-н Карбоне пользуется большим



Г-н Карбоне,
председатель Счетной
палаты Италии.



Г-н Конинг,
председатель Счетной
палаты Голландии.

престижем в ЕВРОСАИ, так как он является одним из инициаторов и основателей этой Организации. Новым председателем Счетной палаты Италии был выбран г-н Франческо Серния.

1 апреля будущего года выходит на пенсию г-н Хенк Конинг, председатель Счетной палаты Голландии. На этот пост он был назначен 5 ноября 1991 года.



ПОСЕЩЕНИЕ ГЕНЕРАЛЬНЫМ АУДИТОРОМ И КОНТРОЛЕРОМ ИРЛАНДИИ СЧЕТНОЙ ПАЛАТЫ ТУРЦИИ

Генеральный Аудитор и Контролер Ирландии, г-н Джон Пёрсел, в сопровождении своего представителя по делам фискализации деятельности ЕВРОСАИ, г-жи Морин Маллиган, посетил 16 – 20 июня 1998 г. с визитом Счетную палату Турции.

Г-н Генеральный Аудитор и Контролер, а также г-жа Маллиган, были проинформированы о деятельности, функционировании и полномочиях

Счетной палаты Турции. Г-н Джон Пёрсел и председатель СП Турции, профессор М. Камил Мутлуэр, обменялись мнениями по некоторым вопросам, относящимся к деятельности ЕВРОСАИ, и, в частности, к проверке бухгалтерской отчетности ЕВРОСАИ. Кроме того, были рассмотрены вопросы, представляющие взаимный интерес, а также задачи, стоящие перед ВОФК на данном этапе, этапе вступления в двадцать первый век.

ДЕЛЕГАЦИЯ ВОФК АЛБАНИИ ПОСЕТИЛА С ВИЗИТОМ СЧЕТНУЮ ПАЛАТУ ТУРЦИИ

Делегация Высшего Органа финансового Контроля Албании в составе шести аудиторов посетила, 3 – 19 октября 1998 г., с визитом Счетную палату Турции. Во время своего пребывания в Турции, албанские коллеги во главе с вице-председателем ВОФК Албании, г-жой Арианой Нати, приняли участие в спецкурсе, подготовленном по просьбе и в соответствии с запросами ВОФК Албании, в ходе которого они ознакомились с функционированием финансовой и фискальной систем Турции.



Слева направо: г-н К. Гурер, начальник Отдела международных отношений (Счетная палата Турции); г-жа А. Кялогири; М. К. Мутлуэр, председатель Счетной палаты Турции; г-жа А. Нати, вице-президент и глава делегации; г-н Б. Стафука; г-н С. Калдули; г-н М. Шарко и г-н Г. Мифтар.



5

НАЗНАЧЕНИЕ НОВОГО ГЕНЕРАЛЬНОГО АУДИТОРА И НОВОГО ГЕНЕРАЛЬНОГО ВИЦЕ-АУДИТОРА РЕСПУБЛИКИ

Недавно Президент Республики Кипр назначил новых Генерального Аудитора и Генерального Вице-аудитора. Далее предлагается краткая справка, биографического и профессионального характера, представляющая г-жу Георгаджи и г-на Кириакидеса.

Г-жа Георгаджи родилась, в июле 1956 года, в г. Фамагуста, где ее семья проживала до 1974 г. Затем вся семья вынуждена была переменить место проживания, в связи с турецкой оккупацией Кипра. В настоящее время г-жа Георгаджи проживает в г. Лимассол, Кипр. Г-жа Георгаджи замужем, имеет двоих детей.

Г-жа Георгаджи прошла обучение на экономическом факультете Афинского университета и продолжила свое образование, специализируясь по эконометрии, в Саутхэмптонском университете в Великобритании. Являясь



Генеральный Аудитор Республики Кипр, г-жа Христалла Георгаджи.

госслужащей, по специальности «экономика», Министерства Финансов Кипра, г-жа Георгаджи стала, в 1981 г.,

стипендиатом Комиссии Фулбрайт и получила звание магистра экономики Чикагского университета, США.

С 1991 года, — после своего выдвижения в категорию руководящего состава по специальности «финансы» в Отделе финансов и капиталовложений Министерства финансов Кипра, — г-жа Георгаджи занималась делами, связанными с финансовым сектором и, в частности, со страхованием. В 1995 году, не оставляя своего поста в Министерстве, г-жа Георгаджи была назначена Суперинтендентом по вопросам страхования.

В этом качестве г-жа Георгаджи руководила Отделом надзора за страховыми компаниями Кипра.

С 1993 г. по 1998 г. она являлась Вице-президентом Комиссии по вопросам ценных бумаг и биржи Кипра.

1 декабря 1998 г. г-жа Георгаджи была назначена Президентом Республики Кипр Генеральным Аудитором.

Г-н Джордж Кириакидес родился в октябре 1950 г. Является членом Ассоциации Бухгалтеров Великобритании, а также членом Ассоциации Бухгалтеров Кипра. Г-н Кириакидес имеет звание бакалавра наук по специальности «Управление государственным сектором».

Г-н Кириакидес участвовал в программах спецподготовки по темам «Оперативная фискализация» и «Фискализация с применением электронно-вычислительных средств» в США и в Великобритании. Также участвовал в нескольких программах, организованных АСОСАИ (ASOSAI). По приглашению



Генеральный Вице-аудитор Республики Кипр, г-н Джордж Кириакидес.

Администрации Краснодар, Россия, участвовал, вместе с другими сотрудниками Банка по развитию Кипра, в работе нескольких семинаров по вопросам практики заключения контрактов на международном уровне.

С 1973 г. по 1980 г. прошел обучение и работал в качестве бухгалтера-экономиста в Великобритании. В 1982 году поступил на службу, в качестве старшего аудитора, в Высший Орган финансового Контроля Кипра, где со временем был выдвинут на пост Директора по фискализации.

1 августа 1998 года был назначен Президентом Республики Кипр Генеральным Вице-аудитором.



Европейский Союз

ПУБЛИКАЦИИ ЕВРОПЕЙСКОЙ СЧЕТНОЙ ПАЛАТЫ В 1998 ГОДУ

Презентация Годового Отчета за 1997 год

17 ноября 1998 года Президент Европейской Счетной палаты Бернард Фридманн представил в Европейском Парламенте, в ходе его пленарного заседания в Страсбурге, Годовой Отчет и декларацию надежности, соответствующие 1997-му финансовому году.

Содержание Годового Отчета за 1997 год отличается от отчетов предыдущих лет. С годами его объем увеличивался до такой степени, что сделались практически неосуществимыми его подготовка и завершение в разумные сроки. С другой стороны, вследствие введения в действие Манчестерского Договора, процессуальные действия, предусмотренные в связи с принятием и одобрением отчетов об административной деятельности, включают в себя также и предоставление специальных докладов. Счетная палата приняла решение информировать о результатах проведенных ею фискализаций, в основном, в форме специальных отчетов, что также предоставляет ей возможность лучше распределять работу в течение года. Вследствие такого подхода, каждый раздел Годового Отчета за 1997 год, — вместо детального перечисления результатов всевозможных проверок, — содержит лишь замечания общего характера, а также синтез заключений в связи с проведенными проверками, которые уже были предложены и одобрены в форме специальных докладов, представленных в период прошедший после публикации предшествующего Годового Отчета. К моменту публикации Годового Отчета за 1997 год были уже одобрены 25 специальных докладов, 10 отзывов и 15 специальных годовых отчетов.

По завершении представления в Страсбурге Годового Отчета за 1997 год, г-н Фридманн и г-н Лииканен, являющийся ответственным комиссаром по делам Бюджета ЕЭС, дали, в пресс-центре Европейского Парламента в Страсбурге, пресс-конференцию, на которой присутствовало более 200 журналистов. Председателя Счетной палаты сопровождали следующие члены СП: г-н Виггинс, г-н Клементе, г-н Эверард, г-н Соуса Рибейро, г-н Карлссон, г-жа Николау, г-н Коллинг и г-н Берникот.



Г-н Фридманн представляет Годовой Отчет Европейской Счетной палаты за 1997-й год на пленарном заседании Европейского Парламента в Страсбурге 17 ноября 1998 г. Слева от него: г-н Лииканен, представитель Европейской Комиссии.

Кроме того, акт представления Годового Отчета за 1997 год, а также пресс-конференция транслировались по телевидению по каналу «Europe by Satellite». Пресс-конференция передавалась в прямом эфире в пресс-центр Комиссии в Брюсселе, где собралось около 400 журналистов.

Широковещательность акта имела своим следствием публикацию 400 статей, посвященных презентации Годового Отчета за 1997 год Председателем ЕСП, а также выступлениям членов Европейской Счетной палаты, представившим соответствующие разделы отчета.

Отметим также, что в связи с представленными Европейской Счетной палатой годовыми и специальными отчетами, Европейский Парламент отклонил, 17 декабря 1998 года, инициативу Европейской Комиссии по одобрению бюджетной деятельности за 1996 год.

Специальные отчеты

В 1998 г. Европейской Счетной палатой было одобрено 25 специальных отчетов, посвященных самым разнообразным вопросам. Это отчеты:

- 1/98 о двустороннем финансовом и техническом сотрудничестве с третьими странами средиземноморской зоны;





- 2/98 о решениях Комиссии от 23 апреля и от 30 июля 1997 года по счету балансу за 1993 год Европейского Фонда Ориентации и Сельскохозяйственной Гарантии (FEOGA), раздел «Гарантия»;
- 3/98 о реализации политики и о деятельности ЕС в области предотвращения загрязнения вод;
- 4/98 об импорте в ЕЭС, на условиях пониженного налогообложения, и выходе на рынок молочных продуктов, производимых в Новой Зеландии, и швейцарского сыра;
- 5/98 о реконструкции бывшей Югославии;
- 6/98 о балансе системы собственных ресурсов ЕС, основывающихся на НДС и ГВП;
- 7/98 о Программе Помощи в Развитии Южной Африки, осуществляемой ЕЭС;
- 8/98 о службах Комиссии, занимающихся борьбой с мошенничеством, в частности, об Отделе Координации по борьбе с мошенничеством (UCLAF);
- 9/98 о защите финансовых интересов Европейского Союза в отношении НДС, применяемом в торговых операциях, осуществляемых между странами-членами ЕЭС;
- 10/98 о расходах и командировочных дотациях депутатов Европейского Парламента;
- 11/98 о развитии частного сектора PHARE и TACIS в период с 1991 г. по 1996 г.;
- 12/98 о выполнении оперативных программ, направленных на ускорение развития села в зонах, определенных как задача N.º 5 б);
- 13/98 о применении методов анализа риска в таможенном контроле и в экспедиции товаров;
- 14/98 о прекращении форм участия FEDER;
- 15/98 об оценке участия Структурных Фондов в периоды с 1989 г. по 1993 г. и с 1994 г. по 1999 г.;
- 16/98 об использовании кредитов, предоставленных на структурные мероприятия на запланированный, 1994 – 1999 гг., период;
- 17/98 о поддержке программы по источникам возобновляемой энергии путем отчислений по форме совместных затрат от программы JOULE-THERMIE и путем применения мер, имеющих пробный характер, по программе ALTENER;
- 18/98 о мерах ЕЭС, направленных на ускорение процессов создания смешанных товариществ в рыбодобывающем секторе;
- 19/98 о финансировании со стороны ЕЭС мер, предпринятых в связи с кризисом ЕЕВ;
- 20/98 о сельскохозяйственных продуктах, субсидируемых в связи с экспортом;
- 21/98 о делопроизводственных действиях санкционирования и предоставления подтверждающих документов, примененных при закрытии счетов расходов за 1996 год в FEOGA-Гарантия;
- 22/98 о деятельности Комиссии по применению мер в сфере гарантирования равенства возможностей в отношении лиц мужского и женского пола;
- 23/98 о мероприятиях по информированию и связи, проводимых Комиссией;
- 24/98 об операциях, связанных с капиталовложением – риском, финансируемых из средств Европейского Фонда Развития;
- 25/98 об операциях, предпринятых ЕС в сфере ядерной безопасности в Центральной и Восточной Европе (РЕСО) и новых независимых государствах.

**Европейская Счетная палата:
1977г. – 1997 г. Публикация,
посвященная 20-му юбилею
Европейской Счетной палаты**

В 1998 году было выпущено специальное издание, посвященное 20-му юбилею Европейской Счетной палаты. Брошюра включает в себя выступления различных ораторов, участвовавших в торжественном заседании, посвященном этой дате. В публикацию также был включен обзор, в основу которого легли заключения ЕСП, представленные в ее последних отчетах. В подготовке обзора участвовали начальники рабочих групп фискализации Палаты. В указанном исследовании рассматривается корректная финансовая управленческая деятельность в отношении собственных ресурсов, а также в отношении трех основных сфер затрат, а именно: сельскохозяйственная гарантия; структурные фонды и помощь развитию. Заключительный, третий, раздел книги знакомит с рядом решений, относящихся к правовым положениям, действующим в Европейском Сообществе.

Интернет

С апреля 1998 года все отчеты Европейской Счетной палаты публикуются в «Официальной газете Европейского Сообщества». Эти отчеты публикуются в Газете в день их появления на странице web Счетной палаты (<http://www.eca.eu.int>) на 11 официальных языках Сообщества.

Кроме того, Счетная палата располагает в настоящий момент своими страницами web в Интернет на всех официальных языках Сообщества и подключена ко всем страницам web Сообщества и Европы. Для получения любой информации или документации, следует обращаться в Счетную палату на ее общий электронный адрес: euraud@eca.eu.int.

ИНСТРУКЦИИ ПО ПРИМЕНЕНИЮ В ЕВРОПЕ НОРМ ФИСКАЛИЗАЦИИ, ПРИНЯТЫХ ОРГАНИЗАЦИЕЙ ИНТОСАИ

Г-н Г. Карбоне, Председатель Счетной палаты Италии, получил, в своем качестве Председателя Европейской организации Высших Органов финансового Контроля, 8 мая 1998 года первый экземпляр окончательного документа, подготовленного рабочей группой, созданной по инициативе этого Комитета (см. фото). Указанный документ содержит пятнадцать «Инструкций по применению в Европе норм фискализации, принятых организацией ИНТОСАИ». Выработка документа была завершена Рабочей Группой в тот же день на заключительном заседании Группы, имевшем место в Риме. Г-н Карбоне выразил свое удовлетворение в связи с завершением работы Группы, состоящей из представителей различных европейских ВОФК. Счетная палата Италии имеет в настоящее время намерение провести пересмотр и модернизацию своего подхода к вопросам контроля на основе данных инструкций. Учитывая тот факт, что существующая в Италии традиция фискализации предполагает, в основном, деятельность юрисдикционную, модернизация работы представляет собой одно из основных направлений деятельности г-на Карбоне на посту Председателя СП Италии. В будущем предполагается также уделять все большее внимание оперативной фискализации.

Ход работы Специальной Группы

Специальная Рабочая Группа по вопросам норм фискализации была создана по инициативе Комитета по контактам Председателей Высших Органов финансового Контроля Европейского Союза на заседании, проведенном 21 – 25 сентября 1991 года в Мадриде. В начале в Группу входили представители ВОФК Дании, Испании, Италии и Нидерландов. В период между 1994 и 1996 гг. к ней присоединились ВОФК Великобритании и Швеции. Председательствующей организацией являлась Европейская Счетная палата.

Специальная Группа сосредоточила свое внимание на методологических аспектах



Г-н Шмидт-Герритцен, представитель Европейской Счетной палаты и председатель Рабочей Группы, вручает, в присутствии членов Рабочей Группы, г-ну Г. Карбоне, председателю Счетной палаты Италии, первый экземпляр «Инструкций по применению в Европе норм фискализации, принятых организацией ИНТОСАИ».

осуществления контроля тех видов деятельности, что представляли общий интерес для ВОФК заинтересованных стран Европейского Союза. Учитывая то обстоятельство, что нормы фискализации ИНТОСАИ представляют собой, в плане методологии, своего рода связующую нить, объединяющую многообразные традиции в подходе к государственному контролю, присущие странам-членам ЕС, — Рабочая Группа посчитала необходимым учитывать данную общую направленность при выработке указанных 15 инструкций. Эти инструкции определяют способ применения норм контроля, одобренных ИНТОСАИ, в контексте контроля деятельности Европейского Союза. Рабочей Группой была осуществлена попытка выработать определенные инструкции, приложимые во всех основных сферах процесса контроля. Так, например, норма ИНТОСАИ, касающаяся «существенных доказательств», была разработана в четырех инструкциях, озаглавленных: «Существенные доказательства и направление фискализации»; «Выборочный анализ при фискализации»;



«Использование результатов работы других аудиторов и экспертов»; «Получение другой информации из счетно-финансовых документов». В ходе своей работы над инструкциями Рабочая Группа, кроме того, учитывала международные нормы фискализации, принятые Международной Федерацией Бухгалтеров (IFAC).

Хотя основной задачей работы Группы являлось предложить общую методику проведения ВОФК Европейского Союза¹ совместных или координированных контролей, Рабочая Группа с удовлетворением отметила, что вырабатываемые ею проекты инструкций оказались полезными для некоторых ВОФК, в частности, в пересмотре своих методов контроля, — предприятием, к примеру, в связи с обновлением государственного законодательства. Этот тип потенциальных возможностей, заложенный в инструкциях, указывается далее.

Полный список 15 «инструкций для применения в Европе», а также их соотношение с предусмотренными для применения в Европе нормами ИНТОСАИ, — представлен в виде диаграммы в заключительной части данной статьи. Инструкции распределяются по пяти группам:

Группа I. — Три основополагающих направления, инструкции, касающиеся подготовке фискализации;

Группа II. — Пять основополагающих направлений, инструкции, касающихся получения существенных доказательств;

Группа III. — Два основополагающих направления, инструкции, касающиеся завершения фискализации;

Группа IV. — Одна инструкция, касающаяся оперативной фискализации;

Группа V. — Три основополагающих направления, инструкции, касающиеся прочих вопросов.

В течение всего периода работы Специальная Группа имела возможность использовать замечания, а также пользовалась поддержкой, предоставляемыми Председателями и посредниками по контактам ВОФК Европейского Союза, а также сотрудниками этих организаций (в частности, сотрудниками ВОФК, входящих в Рабочую Группу), работающими в области контроля.

Рабочим языком Группы был английский

язык. Инструкции прежде всего были сформулированы на английском языке, а затем были переведены на все официальные языки Европейского Союза, а также на некоторые языки стран Центральной и Восточной Европы. Все языковые варианты текста инструкций можно найти на странице web Счетной палаты: <http://www.eca.eu.int>.

Общая методологическая база

Содержание инструкций имеет более подробный, чем нормы контроля ИНТОСАИ, характер. Однако, они не содержат детального описания процесса работы, предлагаемого аудиторам. Такой подход объясняется следующим: Специальная Группа считает, что каждый ВОФК должен самостоятельно конкретизировать все детали делопроизводства, учитывая при этом свои национальные особенности, традиции и законодательство. Тем не менее, инструкции, вне всякого сомнения, представляют собой ту общую основу, к которой все ВОФК Европейского Союза могут обратиться и присоединиться при разработке соответствующих методов фискализации и при проведении любого типа контроля деятельности Европейского Союза, как при осуществлении контроля на конкретном национальном уровне, так в случае осуществления совместных или координированных с прочими ВОФК контролей на международном уровне.

Несколько ВОФК стран-членов ЕС используют методику контроля, базирующуюся, прежде всего и в основном, на собственных, национальных, нормах проведения контроля, а не на нормах, предлагаемых ИНТОСАИ. Такие национальные нормы в большинстве случаев основываются на международных нормах, выработанных Международной Федерацией Бухгалтеров (IFAC). В своей работе Специальная Группа учитывала документ, подготовленный Европейской Счетной палатой, в котором был предложен сравнительный анализ норм ИНТОСАИ и норм Международной Федерации Бухгалтеров. В результате указанного сравнения было установлено, что, хотя эти два нормативных текста и содержат некоторые различия в смысле большей или меньшей конкретизации и терминологии, такие различия не затрагивают фундаментальных вопросов методологии фискализации. Учитывая это обстоятельство, Специальная Группа

¹ При осуществлении совместных контролей ВОФК-участники устанавливают общие цели контроля при анализе, проводимом каждым из них в сферах, подпадающих под их компетенцию, — одного и того же предмета. При координированном контроле каждый ВОФК-участник участвует в проверке общего для всех них предмета, работая при этом, — хотя каждый ВОФК имеет разные цели контроля, — в тесном сотрудничестве, что позволяет производить обмен информацией и, следовательно, улучшать качество приходившейся на каждого из них части контрольной деятельности.



считает, что данные инструкции, рассчитанные на применение в Европе, могут использоваться всеми ВОФК Европейского Союза.

Учет «европейских особенностей»

При подготовке инструкций Специальная Группа старалась учитывать «европейские особенности». В тех случаях, когда какой-то аспект вопроса, — являющийся особенностью, свойственной Европе, — может иметь влияние на выполнение работы аудитором, такое обстоятельство упоминается в тексте инструкций. Так, например, в инструкциях, касающихся «Отклонений», приводится сжатый обзор европейского законодательства по данному вопросу.

Специальная Группа, тем не менее, считает, что главной европейской особенностью инструкций является тот факт, что данные инструкции предлагают совокупность общих приемов, которые могут быть использованы, по желанию, всеми ВОФК в своих методиках контроля. Другими словами, по мнению ad hoc Группы, учет европейских особенностей заключается именно в глобальном характере инструкций, что делает их приемлемыми для каждого из семи ВОФК, участвовавших в работе Специальной Группы и представляющих основные особенности, — как в области традиций, так и в сфере организационной структуры, — государственного контроля, существующие в Европейском Союзе.

Могут ли выработанные инструкции сыграть более важную роль?

На разработку 15 инструкций ушло семь

лет. К этому сроку следует добавить еще один год, потраченный на внесение некоторых изменений в редакцию текста, а также на подготовку полного их издания. В течение этих семи лет Европа (и весь мир) продолжала свой процесс развития, имели место значительные достижения, которые затронут как собственно государственный контроль, так и сферу, в рамках которой осуществляется государственный контроль в Европейском Союзе. Среди этих достижений, вероятно, самыми важными, являются определенные шаги, предпринятые по пути расширения Европейского Союза, касающиеся, в частности, той подготовительной работы, что проводится в настоящий момент в странах Центральной и Восточной Европы, а также в странах НСГ. Специальная Группа с удовлетворением восприняла известие о том, что подготовленные ею инструкции, находящиеся пока еще в фазе предварительного проекта, были переданы в ВОФК указанных стран. Группа также выражает свою благодарность в связи с получением положительных отзывов, направленных в ее адрес некоторыми ВОФК. Специальная Группа считает, что инструкции могли бы сыграть позитивную, хотя и дополнительную, роль, не предвиденную в 1991 году, в момент начала ее работы, — в смысле помощи ВОФК указанных стран в процессе их подготовки к вступлению в Европейский Союз.

Специальная Группа предполагает, что некоторые из инструкций были использованы за рубежом Европы, в частности, в одной из стран Южной Америки, при подготовке аудиторов. Из этого следует, что, вероятно, «Инструкции» могут сыграть более важную, чем предполагалось в начале, роль.

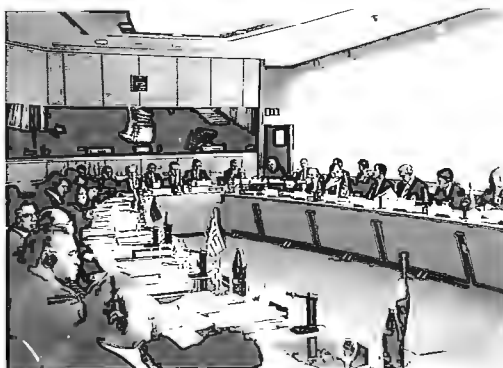


ОФИЦИАЛЬНЫЕ СОВЕЩАНИЯ

**СОВЕЩАНИЕ КОМИТЕТА ПО КОНТАКТАМ ПРЕДСЕДАТЕЛЕЙ
ВЫСШИХ ОРГАНОВ ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ СТРАН-ЧЛЕНОВ
ЕВРОПЕЙСКОГО СОЮЗА (20 – 21 ОКТЯБРЯ 1998 г.)**

20 – 21 октября 1998 года, в Люксембурге, под председательством г-на Бернхарда Фридманна, председателя Европейской Счетной палаты, было проведено ежегодное совещание председателей Высших Органов финансового Контроля (ВОФК) стран-членов Европейского Союза.

В ходе первой сессии Совещания в Люксембурге были обсуждены, в частности, успехи, достигнутые Высшими Органами финансового Контроля в их совместной работе,



Совещание Комитета по контактам Председателей ВОФК Европейского Союза.

посвященной обсуждению и реализации совместных действий в таких сферах, как: контроль над НДС, — представляющим собой значительную часть бюджета ЕС, — в торговой деятельности, осуществляемой между странами-членами ЕС; контроль за применением экономической помощи, предоставленной странами-членами в рамках статей 92-й и 93-й Договора; ситуация в странах-членах в связи с транспозицией, превалирующим правом действия, юридических положений, регулирующих заключение контрактов на выполнение госзаказов, — действующих в рамках Союза в отношении внутреннего законодательства по данному вопросу; а также выработка общих норм контроля.

На данном Совещании председатели ВОФК приняли решение интенсифицировать сотрудничество представляемых ими ВОФК с Государственными Контрольными Учреждениями (ГКУ) стран Центральной и Восточной Европы в связи с решением о создании новой рабочей группы по данной тематике.

На второй сессии Совещания обсуждались, в основном, вопросы, связанные с повседневной практикой осуществления контактов между Европейской Счетной палатой и ВОФК



Групповая фотография присутствующих на совещании Комитета по контактам стран-членов ЕС. Люксембург, 20 – 21 октября 1998 г.

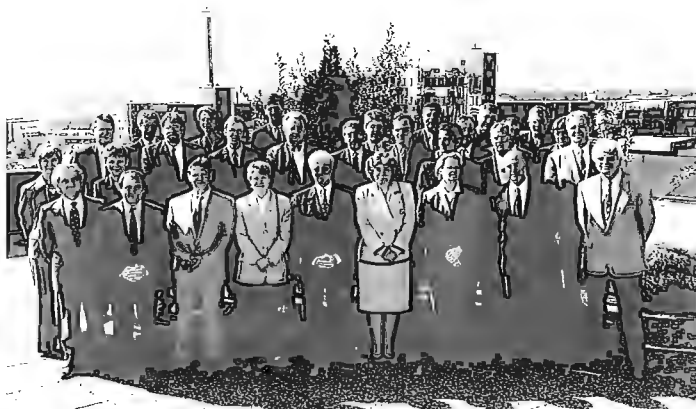
стран-членов. Были обсуждены два документа: первый из них касался совершенствования процессуальных действий, связанных с представлением Годового Отчета Европейской Счетной палаты; а второй документ рассматривал вопросы, связанные с практическим применением понятия «контроль», разработанного ЕСП «в сотрудничестве» с ГКУ и фигурирующего в разделе 3-м статьи 188 С Договора о Европейском Союзе.



СОВЕЩАНИЕ ПОСРЕДНИКОВ ПО КОНТАКТАМ МЕЖДУ ВЫСШИМИ ОРГАНАМИ ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ (ВОФК) ЕВРОПЕЙСКОГО СОЮЗА (ЛЮКСЕМБУРГ, 22 – 23 СЕНТЯБРЯ 1998 г.)

После первого совещания, состоявшегося в мае 1998 года во Франкфурте, агенты-посредники по контактам провели, 22 – 23 сентября 1998 года, встречу в Люксембурге. Данное совещание, прошедшее под председательством Начальника Службы внешних сношений Европейской Счетной палаты, г-на Норберта Шмидта-Герритцена, было посвящено подготовке совещания Председателей ВОФК, назначенного на октябрь.

Данное совещание имело две фазы. Первая из них была посвящена анализу деятельности посредников по контактам и специальных рабочих групп, причем основное внимание было уделено контролю НДС, составляющего значительную часть бюджета Европейского Союза. Рассматривался также вопрос о контроле за применением



Совещание агентов-посредников стран-членов ЕС. Люксембург, 22 – 23 сентября 1998 г.

экономической помощи, предоставленной странами-членами в рамках статей 92-й и 93-й Договора, и вопрос о функционировании и методах контроля, применяемых ВОФК, в области заключения контрактов на выполнение госзаказов. Кроме того, был рассмотрен вопрос о выработке инструкций, позволяющих унифицировать методику проведения контроля, а также вопрос о целесообразности создания новой рабочей группы по анализу результатов фискализации совместной аграрной политики.

Во второй части совещания рассматривалась, в основном, тематика,

относящаяся к повседневной практике осуществления контактов между Счетной палатой Союза и учреждениями контроля стран-членов по таким вопросам, как: совершенствование процессуальных действий по представлению Юдового Отчета Счетной палаты и практическое применение понятия «контроль», разработанного ЕСП «в сотрудничестве» с ГКУ и фигурирующего в разделе 3-м статьи 188 С Договора о Европейском Союзе. В этой части совещания затрагивался также вопрос о сотрудничестве со странами Центральной и Восточной Европы, являющимися кандидатами на вступление в Европейский Союз.

ВСТРЕЧА ПРЕДСЕДАТЕЛЕЙ ВОФК СТРАН ЦЕНТРАЛЬНОЙ И ВОСТОЧНОЙ ЕВРОПЫ С ПРЕДСЕДАТЕЛЕМ ЕВРОПЕЙСКОЙ СЧЕТНОЙ ПАЛАТЫ

26 – 27 марта 1998 г. в Варшаве состоялась встреча представителей Высших Органов финансового Контроля стран Центральной и Восточной Европы (СЦВЕ) с представителями Европейской Счетной палаты. Организатором встречи являлась Высшая контрольная палата Польши. На встрече присутствовали представители 12 стран СЦВЕ. Европейскую Комиссию представляли: Генеральный Директор DG IA (внешние сношения) и Генеральный Директор DG XX (финансовый контроль), а также делегация, представляющая программу PHARE/SIGMA.

Председатели ВОФК подчеркнули необходимость дальнейшего развития своего сотрудничества, направленного на совместный анализ роли контрольных учреждений в связи с перспективой вступления стран СЦВЕ в Европейский Союз. Участники встречи признали важность сотрудничества в области фискализации в связи с необходимостью учредить адекватный контроль на всех уровнях, так как, — и имея в виду перспективы вступления этих стран в ЕС, — фонды Сообщества, все в большей степени, должны администрироваться госадминистрациями стран СЦВЕ.

В заключение, председатели ВОФК заявили о необходимости точно определить организационную структуру, позволяющую осуществлять различные мероприятия и содействующую их осуществлению.



Совещание Председателей ВОФК стран Центральной и Восточной Европы и Европейской Счетной палаты. Варшава, 26 – 27 марта 1998 г.

Семинар по унификации методики фискализации Высших Органов финансового Контроля (ВОФК) стран Центральной и Восточной Европы (СЦВЕ), проведенный в г. Веленце (Буданешт, Венгрия) 8 – 10 сентября 1998 года.

8 – 10 сентября 1998 года в Будапеште прошел семинар по унификации методики фискализации Высших Органов финансового Контроля (ВОФК) стран Центральной и Восточной Европы (СЦВЕ). На этой встрече, организованной



Бюро Фискализации Венгрии, присутствовали делегации ВОФК Албании, Болгарии, Хорватии, Чехии, Эстонии, Латвии, Литвы, Польши, Румынии, Словакии и Словении. На семинаре также присутствовали делегации Главного Управления XX Европейской Комиссии (финансовый контроль), а также программы PHARE/SIGMA.

Рабочая Группа *ad hoc*, созданная по инициативе Комитета по контактам Председателей ВОФК Европейского Союза, подготовила 15 «инструкций по применению в Европе норм контроля, принятых организацией ИНТОСАИ». В данных инструкциях предлагается единая методика фискализации для осуществления контроля деятельности, представляющей интерес для ВОФК стран Европейского Союза. В основу инструкций легли международные нормы, одобренные ИНТОСАИ. «Инструкции», могущие быть также использованными ВОФК стран СЦВЕ в качестве ориентирующего документа в вопросах, связанных с фискализацией, были представлены на семинаре членами Специальной Рабочей Группы.

Семинар проводился в рамках мероприятий по сотрудничеству, предпринятых совместно с ВОФК стран-кандидатов и направленных на создание систем адекватного контроля, а также на консолидацию связей между учреждениями Европейского Союза и стран СЦВЕ.

Посещение, 12 – 13 марта 1998 г., Европейской Счетной палаты Председателем ЕВРОСАИ, г-ном Любомиром Волеником, и представителями Высшего Органа Финансового Контроля Чешской Республики.

В ходе своего визита г-н Воленик встретился с председателем и членами Европейской Счетной палаты. Целью его визита явилась интенсификация, с учетом перспектив европейского процесса интеграции, контактов с Европейским Сообществом. Кроме того, его интересовали некоторые вопросы практической деятельности Европейской Счетной палаты в области фискализации. В частности, на организованных в ходе визита совещаниях рассматривались вопросы, связанные с методологией фискализации; с нормами контроля, с

бюджетом и правовыми положениями Сообщества; с декларацией надежности, подготавливаемой Европейской Счетной палатой; с обменом стипендиатов; с контролем затрат Сообщества в Центральной и Восточной Европе. В связи с последним пунктом, были проанализированы перспективы сотрудничества между этими двумя организациями. Так, были намечены направления сотрудничества на 1998 год по линии проведения работ по фискализации, в рамках финансируемой ЕС программы, в которую входят несколько стран.

Европейское Сообщество, — в связи с началом, в декабре 1997 года, процесса расширения, а также процесса переговоров о вступлении (начатом весной 1998 года), — предполагает значительно увеличить свою экономическую помощь, выделяемую на этом предварительном этапе. Эта экономическая помощь предусматривает не только увеличение дотации уже действующей программы PHARE, но и, начиная с 2000 года, предоставление помощи по линии развития в области сельского хозяйства. Кроме того, предполагается создать специальный структурный орган, в обязанности которого будет входить применение мер, подобных мерам, предпринятым Фондом по Соединению.

В связи с увеличением фондов, а также в связи с тем, что данные фонды будут частично администрироваться национальными госадминистрациями, представляется необходимым создать соответствующие структуры внутреннего и внешнего контроля, способные гарантировать корректное и эффективное использование фондов, в создании которых участвуют налогоплательщики-граждане европейских стран, а также содействовать дальнейшему развитию приемов адекватного администрирования финансов.

В данной связи, Европейская Счетная палата выступила, в конце 1996 года, с инициативой, направленной на определение сферы сотрудничества с Высшими Органами финансового Контроля стран Центральной и Восточной Европы (СЦВЕ). Содержание этого сотрудничества было конкретизировано на совещании, проведенном в Варшаве 26 – 27 марта 1998 года, представителей Комитета по контактам Председателей ВОФК стран СЦВЕ и Европейской Счетной палаты.



Качество и сертификация

Герт Йонссонб

Начальник Отдела фискализации, начальник Отдела управления финансами Высшего
Органа финансового Контроля Швеции.

В последние десятилетия произошли изменения в перспективах государственного контроля, исследований и инспектирования.

Изменения требований

Центр внимания в отношении государственного контроля сместился: с деятельности по развитию реформ он перенесся на деятельность, связанную с исследованиями, оценкой и инспектированием с тем, чтобы удостовериться, что общественные фонды были использованы с адекватной целью и в корректной форме. В этой связи значительно увеличилась важность выработки докладов, инспектирования, ответственности и фискализации.

В то же самое время государственная деятельность приобрела все более сложные формы, в связи с чем контроль такой деятельности становится все более затруднительным. Действует все большее количество организаций; число и многообразие форм ассоциации деятельности увеличились; изменяются условия рынка; все усложняются правовые положения и т. д. Как отдельным частным лицам, так и выборным представителям гражданского общества подчас трудно осмыслить действия государства, как и понять причины этих действий. Вырабатывается и оглашается все большее количество докладов, финансовых счетов и прочей информации, причем доступ к ним, в сравнении с тем, как это было раньше, значительно облегчился. Несмотря на это, неуверенность граждан и политиков в том, какая именно информация является важной и корректной, возросла.

В такой ситуации значительная часть общества предпочитает думать, что аудиторы точно знают, какая информация является корректной и важной.

Больше трудностей в проведении фискализации и больше требований

Многообразие требований, предъявляемых к государственному фискальному контролю, растет. Государство, в настоящий момент, обладает более сложной, чем раньше, структурой. Законодательные положения требуют все более глубоких и обширных знаний. Государственные дела уже не являются исключительной заботой только какого-то

одного института, в них участвуют множество других лиц и учреждений. Вследствие, например, увеличения объема информации, становится все труднее удовлетворять запросы граждан в целом, а также политиков.

Для успешного осуществления фискализации деятельности Государства, располагая при этом ограниченными средствами и подчиняясь определенным общепринятым нормам, аудитор должен быть готов взять на себя большую личную ответственность. Контроль качества должен проводиться без промедлений; должен быть осуществлен с ограниченным числом аудиторов. Применение метода, при котором результаты анализа, выработанные оценки и сформулированные решения могли бы быть проверены в отношении множества уровней организационной структуры, не представляется возможным. Фискализация управленческой деятельности должна в значительной мере основываться на презумпции, что каждый аудитор с самого начала корректно выполняет свою работу; кроме того, аудитор не должен иметь сомнений относительно своего профессионального мастерства.

Требовательность в отношении профессиональных знаний и опыта

Каждому работнику свойственно чувство личной ответственности и заинтересованности в развитии собственной профессиональной компетенции. Аудиторское учреждение ответственно за точное определение требований, предъявляемых в области профессиональной компетенции, в связи с чем такое учреждение обязано создать необходимые возможности для постоянного профессионального обучения и усовершенствования, а также для наблюдения за тем, каким образом аудитор совершенствует свою подготовку в соответствии с этими требованиями.

Для организации, работающей в области фискализации, не затруднительно организовать определенную серию курсов,

Для успешного осуществления фискализации Государства аудитор должен быть готов взять на себя большую личную ответственность.



семинаров, практических занятий и т. п. Однако, лишь когда точно определены требования, становится ясной связь между потребностями и возможностями. Именно тогда постоянное профессиональное обучение и прочие способы усовершенствования профессиональной подготовки могут выдвигаться на первый план, опередив соображения рутинной каждодневной работы.

«По пути улучшения *curriculum vitae* служащих»

Образование и профессиональное обучение стоит денег, как и стоит денежных затрат гарантировать качество подготовки. Можно, конечно же, беспечливо утверждать, что работники должны разбираться в своей профессии уже к моменту поступления на работу. Можно также утверждать, что средства, затраченные на повышение квалификации оказываются слишком дорогостоящими, если дело заканчивается тем, что работник переходит на другую работу. Кроме того, могут возникнуть обстоятельства, при которых спрос на наших сотрудников увеличится, что может иметь своим последствием увеличение текучести персонала. Такому положению вещей следует, вероятно, противопоставить систематическое осуществление программ повышения квалификации, составным элементом которых была бы также и оценка степени эволюции служащего на данном поприще. Такой подход, без сомнения, способствовал бы увеличению заинтересованности работников как в поступлении на работу в организацию, так и в неоставлении этого места работы.

Имеется множество факторов, указывающих на то, что современные и имеющие в виду перспективы развития организации должны со всей обязательностью делать капиталовложения в повышение квалификации своих работников, то есть идти «по пути улучшения *curriculum vitae* служащих».

Высший Орган финансового Контроля Швеции (RRV), учитывая указанные обстоятельства, приступил недавно к осуществлению обширной программы повышения квалификации своего штата. Данная программа учитывает также внедрение специальной методики оценки, позволяющей гарантировать профессиональную компетенцию фининспекторов.

«Если мы не поступим таким образом, мы окажемся в проигрыше»

Мы являемся наилучшими специалистами в области фискализации государственной

деятельности и государственных предприятий. И таковыми мы должны оставаться и впредь. Это — кредо Отдела фининспекции. У нас есть «чувство государственности». Мы знаем, как функционирует на практике контроль государственной деятельности и фискализация. Нам известно, какие правовые положения следует применять. Нам досконально известна сфера нашей деятельности. На этом основывается доверие, которое питают в отношении нашей организации, наши служащие. Однако, это доверие мы обязаны поддерживать и развивать. Управление государственной деятельностью все больше, на первый взгляд, походит на управление частными компаниями. Так, техника управления и управленческие модели имеют множество общих характеристик. В связи с этим возникает угроза, что важные специфические особенности, свойственные государству, как то: демократия в управлении, исполнение мандата власти, соблюдение закона и порядка — перестанут действовать на практике. Этому мы должны противопоставить постоянное расширение нашей профессиональной компетенции в сфере фискализации, и прежде всего расширять и использовать наше знание функционирования и перспектив развития государственной деятельности. Мы также должны быть способны продемонстрировать, что мы обладаем достаточной для этого компетенцией. Все это является основополагающим фактором, имеющими в виду поддержание и укрепление уже завоеванного нами доверия.

Программа развития профессиональной компетенции

В связи со все возрастающими требованиями, предъявляемыми нам Отделом финансовой фискализации, мы стоим перед необходимостью произвести целевое капиталовложение, направленное на обеспечение и поддержание высокого качества фискализации. Одним из способов добиться данной цели может стать установление профиля профессиональной компетенции, то есть точное определение тех требований, в отношении профессиональной компетенции и рабочего опыта, что предъявляются к лицу, желающему работать в нашем Отделе в качестве аудитора.

Ростущая требовательность в отношении качества означает, что штату сотрудников следует предоставить возможность совершенствовать свою профессиональную подготовку с тем, чтобы достичь поставленных нами задач по обеспечению высокого качества

Современная, имеющая перспективы на будущее, организация обязана производить капиталовложения в сфере повышения квалификации своих служащих.



работы. Проводя систематическое тестирование, мы можем определить, в какой степени служащие соответствуют установленным требованиям. Кроме того, поступая таким образом, мы одновременно собираем данные, необходимые нам для планирования и разработки нашей программы повышения квалификации¹.

Отправные пункты в деле совершенствования профессиональной подготовки

Ниже предлагаются основные пункты разработки и развития программы повышения квалификации.

- Наши обязанности как органа государственной фискализации

В соответствии с инструкциями, данными Государственному Фискальному Агентству Швеции (RRV), нам вменяется в обязанность производить ежегодно фискализацию счетов и годовых финансовых отчетов государственных учреждений, составлять по ним доклады, в которые также включаются заключения в отношении выполнения управляющими такими учреждениями лицами законов и прововых положений. Кроме того, Правительству представляется краткий доклад, резюмирующий результаты такой фискализации.

- Руководство по фискализации

Одним из основных требований, предъявляемых в отношении содержания плана-программы, является требование к тому, чтобы наши сотрудники применяли соответствующие нормы фискализации, собранные в «Общих нормах по производству годовой фискализации» (Руководство). Содержание различных частей плана, соответственно, разработано с учетом нового направления фискализации, принятого в Руководстве. Это означает, например, что расширяются рамки понятие внутреннего контроля. Также во всех разделах Руководства, в отношении понятий риска, методик и т. п., применяется термин “процесс фискализации”.

- Интеграция

В плане учитываются учрежденные в Руководстве принципы, в соответствии с которыми деятельность по администрированию, фискализация и

финансово-экономическая отчетность должны рассматриваться в своем единстве. Это означает, к примеру, что определенные аспекты фискализации должны изучаться в рамках даже тех курсов, наименование которых может и не содержать термин «фискализация». Такой целостный подход следует применять и в отношении практической работы. Курс обучения должен учитывать всю перспективу в комплексе, но при этом включать в себя и рассмотрение методик проведения инспектирования отдельных разделов.

- Постоянное повышение квалификации

Основой плана обучения является следующее: аудиторам Отдела предлагается последовательный и постоянный курс повышения квалификации, — некая «многоступенчатая лестница повышения квалификации», — в сочетании с практической работой по фискализации. Руководство отделом обязано предоставить всем сотрудникам возможность чередоваться, в запланированном порядке, в исполнении рабочих заданий. Различные курсы должны предлагаться в соответствующие, адекватно выбранные, моменты и как дополнение к практической части курса. Последующие по порядку предложения курсы данного многоступенчатого процесса должны основываться на предшествующих разделах плана.

- Практические примеры курса обучения

План обучения предусматривает сочетание, с первого до последнего своего этапа, теории и практики. Такой подход предполагает необходимость ротации персонала в отношении выполняемых ими рабочих заданий в течение первых нескольких лет работы в Отделе финансовой фискализации. Каждая рабочая группа должна сделать все от нее зависящее для того, чтобы обеспечить аудиторам в течение первых трех лет службы возможность поработать с различными по типологии госучреждениями. Имеются в виду, например, учреждения, финансируемые из госпособий или самофинансируемые; корпоративные учреждения; учреждения, связанные с выдачей пособий, со сбором налогов или платежами. Теоретические разделы курсов, с целью точного отражения действительности, включают в себя, в случае большинства курсов плана, практические примеры.

План обучения предусматривает, с первого до последнего своего этапа, сочетание теории и практики.



¹ Более детальное описание данной программы, на английском языке, можно получить по запросу.

– Выдача свидетельств

Предусмотренное содержание и качество плана повышения квалификации предполагают выдачу соответствующего свидетельства. Обязательным условием участия в комплексной программе повышения квалификации является сдача экзаменов на получение свидетельства. Для того, чтобы иметь право участвовать в таких экзаменах, аудитор необходимо предоставить соответствующие справки, свидетельствующие, что он закончил все курсы, предлагаемые в рамках многоступенчатой программы повышения квалификации. Аудитор может также, в качестве альтернативы, предоставить свидетельства, подтверждающие посещение других, но эквивалентных, курсов, например в Бюро Фискализации. В течение ближайших лет будут применяться специальные положения временного срока действия.

Аудиторы, не имеющие намерение получить свидетельство, могут прибегнуть к различным разделам плана повышения квалификации с целью выбора, при обязательной консультации с начальником отдела, каких-то интересующих его курсов.

– Принципы отбора курсов

Запланированные в рамках плана курсы рассчитаны на участие всего штата сотрудников Отдела, но в соответствии с потребностями каждого из них. Эти потребности не являются лишь следствием практической работы или предшествующей данному этапу категории профессиональной подготовки. Потребности следует учитывать в перспективе сегодняшней и будущей деятельности. В ходе рабочих встреч аудитор и начальник группы совместно уточняют, на какой ступени плана усовершенствования находится аудитор в отношении различных тематических сфер.

– Адаптация к рабочей деятельности Отдела

Курсы должны будут проводиться в те временные периоды, когда их проведение не может создать больших помех в рабочей деятельности Отдела, в выполнении заданий, имеющих установленный срок выполнения. По этой причине курсы, осуществляемые в рамках программы повышения квалификации, должны будут проводиться в течение таких месяцев, как: апрель, май, сентябрь и октябрь. Экзамены проводятся два раза в год: в июне и в ноябре.

– Обмен опытом

Проведения курсов, в основном, осуществляется внешними организациями.

Отдел финансовой фискализации — учреждение относительно небольшое. Он не располагает, по этой причине, широкими возможностями подготавливать и предоставлять требующийся обширный учебный материал, как и не в состоянии заниматься практической организацией курсов или подготовкой преподавателей. Посредством обмена опытом с другими, внешними аудиторами, не работающими в системе нашего учреждения, мы имеем возможность познакомиться с новыми идеями и формами мышления, представляющими большую ценность для нашей постоянной работы по совершенствованию. Однако, потребность целостного подхода делает необходимым участие в проведении курсов и аудиторов нашего Отдела, которые должны решить, что именно, в рамках курсов, представляет особый интерес с точки зрения государства или положений, указанных в Руководстве.

Развитие плана по повышению квалификации

Указанные далее пункты включены в план повышения квалификации. Это:

- Полученное образование.
- Практический опыт.
- Базисная специальная подготовка.
- Постоянное повышение квалификации.
- Специализированное профессиональное обучение.

Полученное образование

Для работы в качестве аудитора в Отделе финансовой фискализации необходимо иметь специальное образование, соответствующее трем с половиной годам обучения на дневном отделении факультетов с экономической ориентацией. На сегодняшний день это один из основных факторов, учитывающихся при найме на работу.

Практический опыт

Для участия в различных курсах требуется наличие практического опыта работы, причем в зависимости от стажа работы меняется уровень «ступеньки», занимаемой курсом в программе-шкале. Для участия в курсах, занимающих верхние уровни данной комплексной шкалы, требуется предоставить свидетельства об окончании курсов низшего порядка. После подачи заявления о принятии на любой курс, посещение является обязательным.

Базисная специальная подготовка

Программа обучения имеет в виду прежде всего покрыть потребности базисной

Нам следует производить необходимые капиталовложения, направленные на обеспечение и поддержание высокого качества фискальной работы.



теоретической подготовки в области фискализации, бухгалтерского учета и некоторых других вопросов, являющихся основополагающими для формирования профессиональной компетенции, требующейся для получения свидетельства-диплома государственного аудитора. Теоретический курс сочетается с одновременным проведением сжатого по времени курса практических занятий, в ходе которых обязательно применение полученных теоретических знаний. Курс предполагает также и необходимость самостоятельных занятий.

Этот курс специальной подготовки предусматривает 80 учебных часов в год, что составляет, к примеру, 400 учебных часов в пятилетний период. Данные учебные часы распределяются следующим образом: 80 часов — в первый, второй и в пятый год обучения; 96 часов в третий год обучения и 64 часа в четвертый год. Такое распределение учебных часов посчиталось наиболее разумным с точки зрения периодов проведения экзаменов, а также для того, чтобы участники курсов могли располагать достаточным сроком времени, необходимым для получения практического опыта. Также было решено, что практический опыт проведения фискализаций должен рассматриваться как обязательное предварительное условие, обеспечивающее понимание и усвоение содержания определенных курсов.

Постоянное повышение квалификации

Располагая пятилетним опытом проведения фискализаций (как RRV, так и внешними организациями), RRV считает необходимым учредить посещение в обязательном порядке курсов повышения квалификации из расчета 40 учебных часов в год на каждого служащего. На годовых совещаниях по планированию, в отношении каждого служащего, определяется план программы повышения квалификации как на следующий год, так и в перспективе, рассчитанной на несколько лет.

Специализированное профессиональное обучение

На самом высоком уровне программы, в продолжение базисной специальной подготовки, а также этапа постоянного повышения квалификации, следует, вероятно, учредить курс специализированного профессионального обучения. Различие между таким курсом и курсами постоянного повышения квалификации заключается в том, что

специализированное обучение имеет в виду некоторые весьма определенные и ограниченные тематические сферы, которые могут также изучаться с первого по пятый годы обучения. Список таких специализированных курсов уточняется, в зависимости от конкретных потребностей, ежегодно.

Специалисты, работающие в других сферах и не участвующие в данной программе совершенствования профессиональной компетенции, также нуждаются в повышении квалификации. К таким сферам относятся, например: фискализация информационных систем, внутренняя информатизация, бухгалтерский учет. В большинстве случаев такого рода повышение квалификации невозможно включить в общие планы совершенствования профессиональной компетенции, так как оно должно быть конкретизировано в случае каждого отдельного служащего.

Свидетельство

Эффективность обучения должна, как уже указывалось ранее, быть предметом контроля, осуществляемого в форме экзаменов, с тем, чтобы гарантировать, что штат сотрудников Отдела обладает глубокими знаниями как в области фискализации, так и в области бухгалтерского учета. Кроме того, от всех служащих, желающих выполнять работу, связанную с повышенной ответственностью, — к ней относятся выработка окончательного заключения и документированная адаптация, — следовало бы требовать довольно высоких коммуникативных и аналитических способностей. В экзамене должен учитываться профиль профессиональной компетенции, определенный в качестве обязательного требования, предъявляемого к поступающему на работу в Отдел аудиту. В этой связи форма осуществления экзаменов становится важным компонентом нашей внутренней работы, связанной с повышением качества. Высокое качество ежегодно проводимой фискализации придает дополнительную значимость всей государственной администрации в целом. В целях стимулирования штата сотрудников в том, чтобы они не желили своих усилий как в обучении на курсах, так и в повышении качества своей работы, все те из них, кто успешно сдал экзамены, должны получить формальное подтверждение своей компетенции и своей профессиональной пригодности как аудиторы. Таким подтверждением является официальное свидетельство. Следствием такого подхода становится увеличение чувства профессионального



долга, превращающееся в одну из главных целей всего процесса обучения. Получаемое на каждом этапе свидетельство должно поддерживать обязательство продолжать участвовать в процессе повышения квалификации, на следующем этапе которого предполагается получение следующего свидетельства. Такой подход позволяет гарантировать поддержание компетенции.

Требование непрерывной последовательной сертификации должно сочетаться с требовательностью в отношении качества работы и соблюдения общих норм; к ним относятся, например, этические нормы.

Важным вопросом является вопрос о том, в каком именно количестве обладающих свидетельствами аудиторов мы нуждаемся. Думаем, что в этом вопросе проблем не предвидится. Вследствие текучести кадров, мы, по всей видимости, и в будущем, как теперь, будем страдать от нехватки квалифицированных аудиторов. С другой стороны, как нами уже было указано ранее, введение освидетельствования, вероятно, поможет нам с успехом бороться с текучестью кадров, так как в связи с его введением в рамках Отдела учреждается абсолютно точно определяемый путь развития профессиональной карьеры. Мы желали бы также проводить экзамены и осуществлять все процессуальные действия, связанные с выдачей свидетельств, совместно с какой-нибудь внешней организацией. Этот вопрос был обсужден при участии Совета по фискализации и Шведской Ассоциации Официальных Аудиторов (FAR) и, в частности, с Экзаменационной Комиссией данной Ассоциации, которая осуществляет прием экзаменов на получение диплома аудитора и старшего аудитора в частном секторе.

Профили обучения

К главным тематическим разделам относятся:

- Фискализация.
- Бухгалтерский учет.
- Роль аудитора.
- Финансирование государственной деятельности.
- Бюджетный процесс.
- Компьютерные системы.
- Управленческая деятельность в сфере экономики.
- Торговое право.
- Администрирование.
- Вопросы, связанные с экономикой.
- Вопросы, связанные с процессами фискализации.

Требования, предъявляемые на экзамене, определяются в соответствии с установленным профилем профкомпетенции.

Структура

Для получения свидетельства необходимо сдать два экзамена. Целью экзаменов является, в основном, проверить способность экзаменуемого применить на практике усвоенное в связи с ситуациями, возникшими в ходе проведения нами самими фискализаций госучреждений. Первый экзамен, вероятно, должен быть в значительной своей части теоретическим.

Целью **первого экзамена** является проверить, обладает ли аудитор достаточными знаниями во всех главных сферах, необходимыми при фискализации небольших и средних учреждений, а также способен ли аудитор применить полученные знания на практике.

В ходе **второго экзамена** определяется, обладает ли аудитор углубленными знаниями во всех главных тематических сферах, достаточными для работы с крупными учреждениями, государственными предприятиями, а также с учреждениями, чья фискализация по какой-то причине оказалась затруднительной. Представляется особенно важным построить экзамен таким образом, чтобы возможно было проверить способность экзаменуемого применить теорию на практике.

Представляющиеся на первый экзамен должны иметь двух-трехлетний опыт фискализации в системе нашего Отдела. Для представления на второй экзамен требуется:

- с успехом сдать первый экзамен;
- иметь пятилетний стаж проведения фискализаций, причем три из пяти лет этого стажа работы должны приходиться на работу в Отделе финансовой фискализации.

Практическая работа, осуществляемая после прохождения первого экзамена, должна включать в себя фискализацию более крупных и структурно более сложных учреждений.

В качестве временного правила, действующего лишь в ближайшие несколько лет (скажем, в течение следующего двухлетнего периода), можно разрешить, чтобы опытные аудиторы, — имеющие стаж работы, превышающий пятилетний, причем три года должны приходиться на работу в нашем Отделе,



— освобождались от сдачи первого экзамена и допускались сразу ко второму экзамену.

Как уже указывалось, получение соответствующих свидетельств предполагает возможность выполнять все более ответственные задания. Однако, мы

будем продолжать придавать большое значение обширной профессиональной компетенции, которой обладают наши аудиторы – сторожилы и которая является результатом многолетнего опыта работы, вне зависимости от того, имеют ли они или не имеют соответствующие свидетельства.

Частное финансирование государственных услуг: вопросы фискализации

Дэйвид Финлей

Начальник Отдела фискализации Высшего Органа финансового
Контроля Великобритании

Высший Орган финансового контроля Великобритании имеет в своем распоряжении штат аудиторов-экспертов в области оперативной фискализации. Эти аудиторы специализируются на проведении контроля контрактов по выполнению государственных услуг, финансируемых частным сектором, а также других форм ассоциации между государственными и частными секторами. Далее приводится, в сжатой форме, текст документа, озаглавленного «Частное финансирование государственных услуг: вопросы фискализации», который был представлен г-ном Джереми Кольман, одним из Руководителей Высшего Органа финансового Контроля Великобритании, на V-ом совещании, прошедшем в июне 1998 г в Иерусалиме, Рабочей Группы ИНТОСАИ, занимающейся вопросами фискализации приватизаций. В данном документе определяются некоторые фундаментальные вопросы, возникающие при проверке программ государственных услуг, финансируемых частным капиталом; уточняется подход к фискализации, выработанный ВОФК Великобритании вследствие анализа этих фундаментальных вопросов; и представляются некоторые темы, представляющие общий интерес, выявившиеся в ходе проведения фискализаций, в которых был применен указанный подход. Тема проектов-программ по предоставлению государственных услуг, финансируемых частным капиталом, будет подробно обсуждена на VI-ом совещании Рабочей Группы ИНТОСАИ по вопросам фискализации процесса приватизации, которое пройдет в Польше осенью 1999 года.

Введение

1. Цель настоящего документа состоит в рассмотрении некоторых вопросов,

возникающих в связи с проведением оперативной фискализации и являющихся следствием введения частного финансирования в сферу предоставления



государственных услуг. В документе также рассматриваются функции аудитора и навыки, необходимые для проведения такого рода фискализаций. Представлены, кроме того, некоторые темы общего характера, возникшие в четырех завершенных фискализациях проектов-программ, связанных с предоставлением государственных услуг и финансируемых частным сектором.

Характеристика проектов, финансируемых частным сектором в Великобритании

2. Частное финансирование в сфере предоставления государственных услуг непрерывно растет. Одно стало обычным явлением в таких его сферах, как: информатизированные системы, регистрация частной собственности, дорожное строительство и обслуживание тюрем. В рамках такого рода контрактов частный сектор обычно производит разработку, строительство, финансирование и администрирование активов, необходимых для предоставления тех услуг, на которые заключается контракт. Оплата такого контракта производится на основании предоставляемого ими обслуживания. Таким образом, в случае информатизированных систем, например, весь необходимый hardware и software предоставляется, манипулируется и обслуживается частным сектором. Государственный сектор, в качестве участника контракта, определяет требуемые результаты и производит оплату в связи с такими результатами. Обычно результаты рассчитываются исходя из общего объема работы с применением критерия установленного качества. Согласно такого рода договорам, весь риск, связанный с планированием, разработкой, строительством и содержанием активов, необходимых для предоставления договорных услуг, берет на себя частный сектор, так как оплата производится лишь после того, как определенная служба начинает функционировать.

Тематика оперативной фискализации

3. На сегодняшний день Государственное Бюро фискализации Великобритании опубликовало четыре доклада, рассматривающие предоставление государственных услуг, финансируемых из частного капитала. В докладах производится анализ строительства одного моста, финансируемого частным капиталом; ввод информатизированной системы нового поколения, тюрьмы и дорог. Стоимость частного финансирования обычно превышает

стоимость займа, предоставляемого государством.

Из этого следует, что единственным способом обеспечения оптимизации инвестиций при выполнении договоров такого типа, в сравнении с обычной формой заключения договоров на выполнение госзаказов, является предоставление определенных ощутимых выгод, компенсирующих дополнительные затраты в связи с финансированием. К таким выгодам относятся, например, увеличение пособия на страхование риска, лучшее использование возможностей, улучшение администрирования.

4. Хотя может предоставиться отличная возможность для привлечения частного финансирования на основе ранее указанных реальных выгод, такое предприятие может оказаться очень привлекательным и для государственной организации, вследствие возможности использовать частное финансирование для немедленной реализации её проекта, оплачивая его при этом некоторое время спустя и не принимая во внимание необходимость оптимизации ресурсов. Определенные нами фундаментальные темы фискализации касаются необходимости гарантировать, что обязательность оптимизации ресурсов не была недооценена государственными организациями, прибегающими к частному финансированию. Данная проблематика может быть сведена к четырем вопросам общего характера, которые, в свою очередь можно конкретизировать в нескольких подразрядах. Такая форма тематического анализа позволяет аудитору точно установить местонахождение сведений, необходимых ему или ей для осуществления фискализации.

Ясны ли цели?

Будучи внешними аудиторами, мы всегда предполагаем, что проверяемые нами организации уже четко сформулировали цели предпринимаемых крупных проектов. Однако, в контексте фискализации операций, осуществляемых с привлечением частного финансирования, такая постановка вопроса носит вовсе не случайный характер. Такого рода операции являются в высшей степени сложными. В этих случаях представляется маловероятным добиться оптимизации ресурсов, если только механизмы такой оптимизации не были тщательно спланированы заранее, еще до вынесения проекта на конкурс на заключение контракта.

Частное финансирование в сфере предоставления государственных услуг непрерывно растет. Оно стало обычным в таких его сферах, как: информатизированные системы, регистрация частной собственности, дорожное строительство и обслуживание тюрем.

На сегодняшний день Государственное Бюро фискализации Великобритании опубликовало четыре доклада, рассматривающие предоставление государственных услуг, финансируемых частным капиталом.



6. Таким образом, речь идет о вопросах стратегического характера, которые надлежит рассмотреть еще до того, как государственный сектор начнет какое бы то ни было делопроизводство в связи с вынесением госконтракта на конкурс. Имеется в виду необходимость точно определить услуги, представляющие предмет контракта; уточнить цели и конкретизировать подход к реализации проекта; установить наилучшую форму организации ассоциации и обязательств, связанных с риском. Представляется разумной следующая практика: организация, выносящая на конкурс проект, чье финансирование должно быть частным, объединяет все эти соображения в официальном документе, известном как краткое описание — эскиз проекта. Такой документ не только помогает принимать решения в связи с проектом, но также служит для аудитора гарантией того, что фискализированная организация располагает разумным обоснованием для принятия решений.

7. Цели предполагаемых услуг должны быть выражены в терминах продуктивности, причем следует с как можно большей ясностью конкретизировать вопрос о том, что именно требуется, оставляя несколько на втором плане уточнение способа предоставления услуг. Объяснение такого подхода состоит в том, что одним из ключевых способов, позволяющих добиться при частном финансировании оптимизации ресурсов, заключается в инновациях форм предоставления услуг. Совершенно очевидно, что перспективы таких нововведений увеличиваются в прямой зависимости от сокращения количества ненужных ограничений в конкурсных условиях на предоставление услуг. В подготовленном нами докладе по первым четырем проектам строительства дорог, финансируемых частным капиталом, мы отметили, что, в результате имевших место опросов общественного мнения, из проектов дорог были удалены несколько слишком конкретизированных аспектов. Этот случай показывает, что хотя подрядчики и должны подчиняться обоснованным, необходимым, ограничениям, такая постановка вопроса не исключает необходимости устранить ненужные ограничения.

8. Невозможно добиться оптимизации ресурсов в проектах, финансируемых частным капиталом, без того, чтобы исполнители, представляющие частный сектор, не приняли на себя обязательства, связанные с риском (в противном случае, их участие в проектах уподобилось бы участию суверенного заказчика, причем на условиях повышенных, в сравнении с

обычными, процентных ставок).

Подрядчики рассчитывают на компенсацию риска, в связи с чем одним из способов контроля оптимизации ресурсов является установить, компенсирует ли выплаченная сумма трансферированный из государственного сектора риск. Вполне возможно также и то, что использование частного финансирования будет иметь своим следствием появление новых видов риска, кроме того, также вероятно, что некоторые из них будут трансферированы из государственного сектора. Фактор проявления риска увеличивает общую стоимость проекта в сравнении с обычным видом конкурсного заключения договоров. Вот почему важно, при разработке проектов, финансируемых частным капиталом, точно определить, какие именно виды риска создаются, а какие трансформируются.

9. Аудитор обязан удостовериться, исходя из установленных свидетельств, что проект-описание операции был подготовлен имея в виду гарантированное достижение предусмотренного высокого качества; что проект гарантирует отсутствие ненужных затрат и что он предусматривает максимальные возможности заключить хорошую сделку. Такое описание-досье должно включать в себя, как минимум, следующие пункты:

- а) потребности, выраженные в терминах получаемых результатов;
- б) объем предполагаемой трансференции в связи с риском; бюджет и допустимые ограничения;
- в) все формы участия госсектора (включая ограничения);
- г) оценка других альтернатив;
- д) график/расчет времени;
- е) критерии оценки, применяемые при рассмотрении предложений.

Была ли применена адекватная процедура делопроизводства?

10. Аудиторы обязаны установить, была ли применена соответствующая адекватная, учрежденная законом, процедура в каждой операции по предоставлению контрактов. В случае реализации проектов, финансируемых частным капиталом, данный пункт имеет чрезвычайное значение, так как, вследствие особой сложности всей совокупности операций, необходимые юридические процедуры также усложняются. Все юридические делопроизводственные процедуры должны быть абсолютно корректными. Это, без сомнения, самый главный пункт. В то же самое время все такое делопроизводство должно гарантировать оптимизацию ресурсов. Так, не достаточно, чтобы

Осуществление предприятия может весьма заинтересовать государственную организацию, вследствие возможности использовать частное финансирование для немедленной реализации своего проекта, оплачивая его при этом некоторое время спустя и не принимая во внимание необходимости оптимизации ресурсов.



Будучи внешними аудиторами, мы всегда предполагаем, что проверяемые нами организации уже четко сформулировали цели предпринимаемых крупных проектов.

процедура конкурса на заключение контракта лишь формально содержала компонент соревновательности. Необходимо реальное присутствие соревнования на всех фазах конкурса на заключение госконтракта. Без такого постоянно поддерживаемого соревновательного напряжения невозможно в целом добиться оптимизации ресурсов.

11. Такой подход имеет своей целью установить, насколько оптимально, с данной точки зрения, был организован и проведен весь процесс заключения такого рода контрактов. Это предполагает планирование всего процесса конкурса; учреждение условий, гарантирующих необходимую степень конкурсного соревнования; регулярную проверку наличия действительного и эффективного соревнования, а также контроль за производимыми, в связи с конкурсом, затратами.

12. В отношении формы организации конкурса на заключение господряда, в задачу аудитора входит установить, была ли вовремя подключена к работе проектная группа специалистов и обладает ли такая рабочая группа необходимыми навыками (она должна включать в себя сотрудников, обладающих опытом осуществления такого рода операций). Аудитор проверит также, ознакомился ли приобретатель, принадлежащий госсектору, с существующим на рынке предложением с тем, чтобы установить наличие компетентных поставщиков, готовых представить свои предложения в связи с контрактом. Необходимо определить и рассмотреть ряд важных вопросов, относящихся к контракту. Это: продолжительность срока действия контракта, возможное разделение обязательств в связи с риском между участниками контракта; механизм оплаты; требуемый уровень услуг, а также способ контроля за их выполнением, как и механизм компенсации в случае низкой продуктивности. Также необходимо выработать стратегию проведения конкурса, в которой учитывается график производства работ и определяются, помимо прочих, такие вопросы, как предусмотренное количество фаз представления предложений. Важно, чтобы уже на этой стадии заказчик со всей определенностью установил, что вся операция в целом имеет в виду оптимизацию ресурсов. В некоторых случаях это может быть сделано в форме сравнения между предполагаемой приобретателем права предоставления услуг стоимостью и продолжительностью контракта с использованием обычных средств.

13. Реальная, эффективная, конкуренция является лучшей гарантией того, что будет достигнута оптимизация ресурсов уже в фазе конкурса. Аудитор должен искать свидетельство наличия конкуренции в течение всего конкурсного процесса. Это достигается с помощью стимулирования интереса на рынке и создания достаточно обширного круга конкурсантов; сюда следует добавить также и предоставление точной информации о требуемых услугах и их качестве; рассылку приглашений к участию в конкурсе; предоставление полной свободы для нововведений и оглашение критериев оценки. Аудитор должен убедиться, на основе данных, в том, что конкурсный календарь строго соблюдался и что все переговоры с преферентными конкурсантами проводились в условиях напряженной конкуренции. Предложения должны оцениваться с безукоризненной честностью и с приведением аргументов технического и финансового характера, а также с учетом различных предложений в отношении распределения риска и нововведений.

14. Первоначальная оценка различных альтернативных вариантов, представляющая собой составной элемент эскиза проекта, должна продемонстрировать, что вариант, предполагающий частное финансирование, потенциально представляет собой интерес и действительно обеспечивает оптимизацию ресурсов. Данный пункт должен регулярно пересматриваться в течение всего конкурсного процесса с тем, чтобы, в случае если проект перестает представлять интерес, ответственные за него лица могли отказаться от его реализации в любой момент.

15. Вследствие того, что контракты, предполагающие участие частного капитала, по своей сути являются более сложными, чем традиционные контракты, затраты в связи с проведением конкурса могут быть значительными. Аудитор обязан убедиться в том, что эти затраты были минимальными. Бюджет затрат, связанных с оплатой работы приглашаемых внешних консультантов, должен быть строго определен и должен находиться под постоянным контролем.

16. Учитывая тот факт, что конкуренция является основополагающим фактором в достижении оптимизации ресурсов при такого рода операциях, организация, выносящая на конкурс контракт, должна пристально следить за тем, чтобы интересы всех участников конкурса были с адекватностью учтены. Это означает, что должны быть применены все возможные, с

Невозможно добиться оптимизации ресурсов в проектах, финансируемых частным капиталом, без того, чтобы исполнители, представляющие частный сектор, не приняли на себя обязательства, связанные с риском.

Аудиторы обязаны установить, была ли применена соответствующая адекватная, учрежденная в законе, процедура в каждом конкурсе на заключение контракта.



точки зрения юридической, меры для стимулирования как участия в конкурсе, так и конкуренции в процессе конкурса. Хотя процесс заключения контракта на производство операций, финансируемых частным капиталом, реализуется в форме конкурса, государственным учреждениям не следует забывать, что речь идет о предоставлении частному сектору возможности сделать бизнес.

Было ли отобрано наилучшее предложение?

17. В результате успешно проведенной конкурсной фазы формируется довольно обширная гамма решений, предложенных участниками конкурса. Государственный сектор должен рассмотреть различия между предложениями и оценить их на основе определенных, заранее предусмотренных, критериев с тем, чтобы остановить свой выбор на наиболее выгодном, с точки зрения экономической, предложении. И наконец, переговоры с преферентным конкурсантом должны проводиться с большой осторожностью.

18. Разные варианты предлагаемых решений могут предполагать различные сочетания активов, предусматриваемых к использованию для предоставления услуг, составляющих предмет конкурса. Именно в этой области конкурсанты располагают максимальной свободой для предложения новаторских идей. Кроме того, будут представлены различные предложения по форме выполнения услуг и способам их финансирования и контроля. И наконец, также вероятно, что предложения будут иметь различия в отношении распределения риска. Аудитор должен найти доказательства того, что таковые различия были оценены и что, когда это было необходимо, было учтено мнение внешнего консультанта-эксперта. Представляется маловероятным наличие одного единственного предложения – победителя по всем критериям. Поэтому специфическая важность и значение, приписываемое каким-то определенным критериям должно тщательно взвешиваться. Аудитор обязан найти свидетельства, доказывающие производство такого анализа.

19. Еще одним ключевым моментом в принятии решений является рассмотрение стоимости конкурирующих предложений. Не всегда наиболее низкая цена предполагает максимальную оптимизацию ресурсов. Факторы нефинансового характера, — также как качество обслуживания, — чрезвычайно важны. Может иметь место дополнительный риск в производстве услуг, предлагаемом конкурсантами по слишком низким ценам.

Аудитор должен добиться доказательств того, что эти факторы были соответствующим образом оценены до производства окончательного выбора.

20. Период между отбором предложения-победителя и заключением контракта имеет большое значение, поскольку он предполагает определенное снижение уровня конкурентной борьбы, вследствие чего возрастает дополнительный риск в отношении оптимизации ресурсов. Представитель госсектора должен провести этот этап конкурса с большой осторожностью с тем, чтобы не допустить пересмотра условий реализации операции в пользу конкурсанта-победителя, который возмещает желание этого добиться. Аудитор обязан тщательно проверить любые имевшие место в этот период изменения в нормах проведения операции с тем, чтобы убедиться, что все они обоснованы. Такие изменения могут касаться не только цены, но и предполагать уменьшение уровня качества предложения, а также изменения в условиях распределения риска или во взысканиях на случай невыполнения договорных обязательств.

Имеет ли смысл сама операция?

21. Прежде, чем произвести подписание контракта покупатель услуг должен проанализировать все детали операции с тем, чтобы сформулировать себе данный фундаментальный вопрос. Обычно конкурсный процесс длится несколько месяцев, так что возникает необходимость еще раз оценить основные причины самого производства такого конкурса, а также ответить себе на вопрос, имеет ли еще смысл производство тех услуг, на которые предполагается заключить контракт. Аудитор должен найти доказательства следующего:

- а) что покупатель услуг точно определил, что контракт достигнет намеченных целей и что он соответствует изначально поставленным задачам;
- б) что все альтернативные предложения были надлежащим образом рассмотрены и отвергнуты;
- в) что контракт гарантирует удовлетворительное выполнение договорных услуг в течение всего времени действия контракта; и
- г) что контракт является приемлемым с экономической точки зрения, как в ближайшей, так и в длительной перспективе.

Общие темы

22. Полученный нами, в результате подготовки четырех докладов, опыт помог

Наличие конкуренции является гарантией достижения оптимизации ресурсов уже на фазе конкурса.



нам установить некоторые проблемные вопросы, начинающие проявляться в связи с данной темой. Это:

- **Гарантирование эффективной конкуренции**, проверка состояния рынка, посредством привлечения к участию адекватных конкурсантов и тщательного отбора участников конкурса; поддержание духа соревнования и привлечение к работе над проектом эффективно работающих сотрудников, а также использование консультантов.

- **Адекватное распределение риска** предполагает оценку реального риска и возможных последствий операции, в случае ее реализации; определение возникающего риска и способов его уменьшения; оценка риска.

- **Оценка оптимизации ресурсов** предполагает сравнительную оценку элементов государственного сектора и/или альтернативных, а также оценку общей стоимости на период всего срока действия контрактов.

- **Оформление контрактов:** имеется в виду гарантирование производства услуг в течение всего времени действия контракта; гибкость в условиях контракта с целью их возможной адаптации, в связи с могущими иметь место в будущем изменениями, взысканиями за нарушения или соглашениями о компенсациях, в случае невыполнения договорных обязательств.



26

Аналитические методы — ценнейший инструмент фискализации

Робин Свон,

Начальник Отдела Статистики Высшего Органа финансового Контроля
Великобритании

Финансовая деятельность любой организации отражена в ее финансовых счетах. Существует определенное функциональное соотношение между направлениями и балансами в рамках таких счетов и другими финансовыми счетами, а также различными данными, как финансового, так и нефинансового характера.

1. Введение

Аналитические методы анализа отражают эту взаимосвязь: их используют в качестве модели таких соотношений, что позволяет или установить, является ли ситуация корректной, или же идентифицировать могущие возникнуть проблемы.

«Аналитические методы» есть общее наименование совокупности ряда методик. В Великобритании в нормы фискализации входят следующие: «Анализ соотношений:

а) между вопросами, связанными с финансовыми данными, или между вопросами, связанными с данными как финансового, так и нефинансового характера, при этом всегда относящимися к одному и тому же периоду; и

б) между различного рода поддающейся проверке финансовой информацией, относящейся к разным периодам.

Задачей является установить взаимосвязи и модели, поддающиеся предвидению, а также возможные значительные колебания или неожиданные соотношения, как и являющиеся следствием такого анализа результаты».

«Аналитические методы» представляют собой одну из наиболее часто используемых аудиторскими компаниями частного сектора методик. Проведенное в США исследование показало, что около 40% общего количества часов, посвященных аудиторской работе, приходится на практическое применение данных методик.

«Аналитические методы» есть общее наименование совокупности ряда методик.

Принимая во внимание высокую частотность их использования, а также тот факт, что некоторые разновидности аналитического метода не способны гарантировать достаточный уровень надежности при детектации ошибок, аналитические методы могут стать источником определенной обеспокоенности. Потенциально существующая проблема может быть сведена к минимуму посредством применения состоящей из трех фаз стратегии развития предполагаемого результата, при этом этот результат сравнивается с уже подверженными аудиторской проверке данными, существующими в архиве. В заключение производится, с учетом точности примененного метода, оценка результатов. Указанная стратегия предполагает следующее: аудитор, желающий применить аналитические методы с максимальной эффективностью, должен точно представлять себе сильные стороны различных методик данного типа и действовать согласно своему разумению и профессиональному мастерству, учитывая при этом свое знание подвергаемого фискализации учреждения.

2. Целью применения аналитических методов является помочь аудитору в выработке мнения

Применение аналитических методов помогает аудитору направить свое внимание; собрать определенные данные-доказательства или подтвердить наблюдения, сформулированные в результате фискализации. Процесс фискализации подразделяется на следующие этапы: планирование, фаза реализации и фаза анализа фискализации. На каждом из указанных этапов цели применения аналитических методов различаются.

2.1. На этапе планирования применение аналитических методов помогает сконцентрировать внимание аудитора в определенном направлении

На этапе планирования фининспекции применения аналитических методов помогает аудитору понять предмет и сущность деятельности проверяемой организации с тем, чтобы определить области потенциального, для аудиторской работы, риска. Кроме того, на этом этапе планируется содержание, время работы и сферы применения прочих методов фискализации. Применение аналитических методов на данном этапе работы основывается на информации

финансового характера, счетах и бюджетах, относящихся к управленческой деятельности, приходящихся на некую среднюю дату. Используемые данные зачастую представляют собой данные высокого уровня: например, сравнение годовых цифр балансов (анализ, проведенный Лоеббекк & Стейнбарт — Loebbecke & Steinbart—, 1987 г.). Обычно применяются несложные методы, такие как «быстрое чтение», сканирование, то есть простой анализ тенденций и пропорциональный анализ соотношений.

2.2. Применение аналитических методов способно предоставить ценные объективные данные

Необходимым условием любой фининспекции является наличие объективных существенных данных. Вопрос сводится лишь к количеству и качеству таких данных: является ли достаточным проконтролировать остаточный риск после анализа контроля риска клиента? Существует две разновидности тестирования с целью предоставления объективных данных. Это — аналитические методы и прочие методики, такие как конкретный, детальный, анализ проведенных операций и балансов (в этом случае проводится инспектирование соответствующих документов),

Применение аналитических методов не является лишь неким дополнением к прочим, основным, методикам. Применение аналитических методов способно предоставить все необходимые существенные данные фискализации. Так, в случае когда состав деятельности не является сложным и число рассматриваемых переменных ограничено, аналитическая методика очень часто выступает в качестве метода, демонстрирующего разумное соотношение затраты/результаты, для получения основного объема данных, необходимых аудитору. Рассмотрим в качестве примера следующий случай. Перед нами небольшая организация, в которой работает определенное известное число сотрудников, размер заработной платы которых не менялся в течение всего проверяемого периода. В данном случае аудиторы могут воспользоваться указанными данными для оценки, с высокой степенью точности, всей совокупности затрат по платежной ведомости за проверяемый период. При таком подходе, полученные фининспекционные сведения покрывают и соотносятся со значительной частью разделов финансовой отчетности, исключая при этом необходимость проведения детальной проверки

«Аналитические методы» представляют собой одну из наиболее часто используемых аудиторскими компаниями частного сектора методик.

Аналитические методы являются эффективным способом проверки полноты поступлений.



В соответствии с нормами фискализации, действующими в Великобритании, аудиторам предлагается, при принятии решения о допустимости применения аналитических методов в качестве основной методики, учитывать определенные факторы.

упомянутой ведомости. Аудиторы торговых организаций используют всем известные коммерческие показатели (такие, как: нормы прибыли; объем продажи в расчете на квадратный метр торговой площади в зависимости от типа различной торговли), с целью получения данных, подтверждающих резонность зарегистрированных записей.

Аналитические методы являются эффективным способом проверки полноты поступлений, при условии наличия возможности предположить, с достаточной степенью точности и конфиденциальности, конечные показатели. Если полученные результаты отличаются от ожидаемых, следует предположить, что имели место опущения, не обнаруженные в ходе других контролей. Многие специалисты считают, что аналитические методы являются оптимальной методикой тестирования полноты итога. Приведем в качестве примера фискализацию такой организации, как паспортное бюро. Предположим, что имеется три разновидности паспортов, тарифные ставки на выдачу которых различаются, хотя и постоянны для каждого конкретного типа. Количество единиц паспортов, имеющихся в наличии и выданных, строго контролируется по соображениям государственной безопасности. Самым простым аналитическим приемом в этом случае будет подсчитать общую сумму поступлений, исходя из количества выданных в течение года паспортов каждого типа, помноженного на цифру соответствующей тарифной ставки. Число выданных паспортов является функцией изменения имеющихся в наличии единиц (изменение уровней наличия после определения объема покупок единиц незаполненных паспортов, испорченных и уничтоженных до выдачи).

В соответствии с нормами фискализации, действующими в Великобритании, предполагается, что аудиторы, при принятии решения о допустимости применения аналитических методов в качестве основной методики, учитывают следующие факторы:

- Распределение и предсказуемость установленных соотношений при сравнении и оценке. Например, очевидная взаимосвязь между определенными расходами при продаже и поступлениями в тех видах коммерческой деятельности, в которых интенсивность продажи оплачивается за счет комиссионных;

- цели применения аналитических методов и степень достоверности результатов их применения;
- степень разброса информации;
- доступность информации, как финансового характера (такой, как: бюджет или финансовые прогнозы), так и нефинансового характера (такой, как: количество произведенных и проданных единиц товара);
- важность доступной информации;
- возможность контрастации доступной информации;
- общая осведомленность аудитора относительно проверяемого учреждения и аспектов его деятельности.

В нормах также указывается, что «достоверность используемой в процессе применения аналитической методики информации может быть увеличена в том случае, если такая информация исходит от независимых источников, а не предоставляется собственными подразделениями проверяемого учреждения или независимыми источниками системы бухгалтерского учета».

Вопрос ставится именно таким образом. Достоверность предполагает, что результаты применения аналитической методики должны классифицироваться на основании оценки каких-то данных. Для этого необходимо располагать достоверной информацией.

Методы, применяемые на основном этапе работы, обычно сложнее, тоньше, методов, используемых в фазах планирования или заключительного анализа. Применяется целый комплекс методов. Данные методы предполагают: быстрое чтение, простой анализ тенденций и анализ соотношений. Также часто применяются и более сложные методики, к которым относится, например, тестирование разумности¹. Такие методы, как количественное моделирование или же статистическая регрессия, также применяются, хотя и с меньшей частотностью.

Коеббек и Стейнбарт (1987) установили, что некоторые простые аналитические методики, применяемые в данной фазе, недостаточно надежны при выявлении материальных ошибок. Именно по этой причине структура работы предлагается в разделе 4.

Аналитические методы являются своего рода ключом и составляют обязательный компонент итогового анализа, завершающего процесс фискализации.



¹ Тестирование разумности может рассматриваться как неформальный вариант статистического анализа. Такая методика предполагает использование данных финансового и нефинансового характера для предсказания любого цифрового показателя счета.

2.3. На этапе заключительного анализа при проведении фискализации, применение аналитических методов имеет своей целью подтвердить результаты фининспекции и направить внимание аудитора на особо важные вопросы

Аналитические методы являются своего рода ключом и составляют обязательный компонент итогового анализа, завершающего процесс фискализации. Выводы, извлекаемые в результате применения аналитических методик служат подтверждением заключений, сформулированных в ходе фискализации в отношении отдельных, изолированных, компонентов финансовой отчетности, и помогают сделать заключительный вывод о том, совпадает ли финансовая отчетность, взятая в своей совокупности, со сведениями, знакомыми аудиторам, о деятельности проверяемого учреждения. Применение указанных методов помогает также определить сферы, могущие стать, в дальнейшем, предметом аудиторской работы. В этой фазе в основном применяются простые методы.

3. Адекватность суждений — основа эффективности

Для эффективного применения аналитических методов необходимо, чтобы аудитор понимал сущность деятельности проверяемого учреждения с тем, чтобы иметь возможность адекватно установить взаимосвязи, существующие между различными разделами всей совокупности учетно-финансовой документации, а также с другими группами данных. Аудиторы также должны иметь возможность сформулировать адекватное суждение относительно качества данных. Для того, чтобы расположить указанные элементы в определенном контексте, аудитору необходима структурная схема, в рамках которой ему предстоит работать. Кроме того, аудиторам следует решить, насколько точно применяемая методика. Такая методика хорошо понимается, если используются статистические методы. Так как часто применяются нечисловые методы, то аудитору приходится оценивать точность метода. В следующих далее разделах приводится схема работы аудитора, позволяющая ему структурно организовать процесс выработки суждения, учитывая при этом профессиональный опыт аудитора и его знание особенностей проверяемой организации.

4. Методика применения аналитических методов — трехфазовый процесс

Предлагается, с целью увеличения эффективности применения аналитических методов, следующая стратегия. Основная, базисная, структурная модель данного процесса состоит из трех фаз:

- [1] Разработка модели ожидаемых результатов.
- [2] Сравнение предполагаемой суммы с зафиксированным балансом.
- [3] Оценка результатов, при которой учитывается точность в сочетании с моделью ожидаемых результатов. Данный прием может быть осуществлен эксплицитно в случае статистических методов, но применяется имплицитно в прочих методиках.

В деталях данный процесс представляется следующим образом:

[1]. В начале аудитору надлежит определить, какая именно взаимосвязь существует, по его предположениям, между значениями, зафиксированными в проверяемой финансовой отчетности и другими данными. Указанное, с точки зрения формального описания, предполагает моделирование ожидаемого² (модель) цифрового значения в финансовом счете, основанное на каком-то одном приеме, которым может быть: учет соотношения, тенденции или моделирующий анализ. Такой подход имеет в виду установление причинной взаимосвязи между различными классами данных. Существенным компонентом анализа является сформированное аудитором представление относительно многоаспектных отношений, существующих между разными группами данных. Понимание и осведомленность аудитора о предмете предпринимательской деятельности клиента есть основополагающий элемент данного процесса. Указанное признается в существующей нормативе, которая гласит: «Применение аналитических методов основывается на ожидании, предположении, что взаимосвязи между данными существуют и продолжают существовать в отсутствии известных условий, указывающих обратное» (SAS 410).

Даже если в определениях, дефинициях, и не выявляются какие-либо специфические данные, способные

Для эффективного применения аналитических методов необходимо, чтобы аудитор понимал сущность деятельности проверяемого учреждения с тем, чтобы иметь возможность адекватно установить взаимосвязи, существующие между различными разделами всей совокупности учетно-финансовой документации, а также с другими группами данных.



² «Ожидаемое» означает «модель», которая, по предположению аудитора, точно отражает процесс и, следовательно, способна предсказать значение, составляющее предмет контроля.

привести к установлению каких-то значений и соответствующих им вариантов значений, следствием такого процесса является формирование со стороны аудитора некоего ожидаемого, предположения. При отсутствии достаточно разработанной модели ожидаемого, аналитическая методика может оказаться неточной или даже ошибочной. Формирование модели, учрежденное в качестве первичного приема, позволяет с особой тщательностью проработать те гипотезы, предположения, что лишь имплицитно участвуют в процессе установления значений. Кроме того, такой подход позволяет сконцентрировать внимание на методе, применяемом для установления значений. Так, например, при сравнении текущего и предшествующих балансов может сыграть существенную роль предположение, гипотеза, о том, что на основе предыдущих балансов можно предсказать характеристики текущего баланса. Если аудитор не установит соотношения, связывающие такие два баланса, может иметь место упущение информации, что способно модифицировать восприятие всей финансовой документации. Например, может так случиться, что цифровое значение выплаченной заработной платы не основывается на тех же показателях, что в предшествующем году, так как имело место изменение состава штатного персонала. Следствием неучета данного обстоятельства может стать опущение, в качестве предмета анализа, целой области контроля (почему итог заключительного счета заработной платы не изменился, хотя имели место изменения в промежуточных — соотносящихся — данных?).

На этом этапе, и, конечно же, не обращаясь за разъяснениями в проверяемое учреждение, следует попытаться найти возможные объяснения любых различий.

[2]. Сравнить цифровое значение, фигурирующее в финансовой отчетности с цифровой оценкой, сделанной аудитором. Возможные объяснения, сформулированные в фазе N.º 1, служат основанием для формирования суждения (фаза N.º 3) в отношении объяснения, предложенного проверяемой организацией. Вопросами, подлежащими рассмотрению, являются следующие:

- Не является ли применяемая аналитическая методика несовершенной?
- Достаточно ли качественны использованные аудитором данные?
- Имели ли место ошибки в финансовых счетах?

- Каков объем допущенного варьирования значений, имевшего место в процессе оценки значений, и, следовательно, насколько точным может считаться весь процесс?

[3]. Завершающий этап работы — это принятие аудитором решения относительно успешности всего процесса проверки. Окончательное суждение аудитора основывается на рассмотрении различия между ожидаемым, в результате моделирования, показателем и цифрой, зарегистрированной в финансовой отчетности. Данный прием включает в себя анализ точности процесса, учет результатов прочих фининспекций, степени различия между указанными показателями, а также сформулированных и проверенных объяснений.

Оценка степени достаточной точности в отношении ожидаемых показателей находится в прямой зависимости от цели применения аналитических методов. То есть от того, применялась ли аналитическая методика в качестве составного элемента планирования, в качестве основной методики всего процесса фискализации или в качестве одного из приемов заключительного этапа работы. Точность важна во всех трех фазах работы. Однако, вероятно, ее следует считать основополагающим компонентом работы на основном этапе, на этапе собственно финпроверки. Чем выше точность, тем больше гарантий предоставляет применение аналитической методики при установлении материальной ошибки. Указанная аргументация применима и к планированию, так как аналитические методы непосредственно используются в работе. Так, если определенный аналитический прием не осознается аудитором как неточный, применение такого приема может привести к тому, что аудитор не получит сигнала, указания, информирующего о присутствии возможной, потенциальной, проблемы. Данное обстоятельство может послужит причиной того, что аудитор не сможет собрать достаточной фискальной информации на последующих этапах работы. Указанное не означает, что применение аналитических методик не должно всячески поощряться. Сказанное скорее следует рассматривать как способ поощрения аудиторов к тому, чтобы процесс выработки аудитором суждения была разумен и транспарентен. Весь процесс работы и заключительное суждение аудитора должны быть документально аргументированы с тем, чтобы коллеги-аудиторы или вышестоящие по рангу аудиторы могли повторить и/или проанализировать проделанную работу.

Аналитические методы — мощный инструмент в руках аудитора. Однако необходимо также и доскональное знание структур и систем проверяемой организации.



Блочер и Паттерсон (1996 г.), участвовавшие в выработке норм фискализации в США, предлагают в одной из своих статей несколько ключевых положений, определяющих точность моделирования ожидаемого. Это: [1] используемые методы; [2] достоверность данных; [3] разброс, неупорядоченное распределение, данных; и [4] предсказуемость соотношений. Данные положения совпадают с уже изложенными нами выше. Так, пункты [1] и [4] совпадают с положением о качестве модели, а [2] и [3] имеют в виду качество данных, а также использование подтверждающей информации.

В нормах фискализации, принятых в Великобритании, учитываются некоторые из этих факторов. В Нормах Фискализации, SAS 410, в разделе «Аналитические методы», указывается:

«Степень, в какой аудитор может положиться на результаты применения аналитических методов, использованных в качестве основного приема фискализации, зависит от следующих факторов:

- *применение других методов фискализации в отношении тех же, подвергаемых проверке, пунктов отчетно-финансовой документации. Так, например, другие методы фискализации, использованные аудиторами с целью установления возможного числа должников, — таким приемом может стать анализ соответствующих кассовых квитанций, — могут подтвердить или развеять сомнения в вопросах, возникших вследствие применения аналитических методов в отношении старой сводки счетов клиентов;*

- *точность, с которой могут прогнозироваться ожидаемые результаты применения аналитических методов. Так, например, аудиторы обычно ожидают большей консистенции данных при сравнении соотношения между общей прибылью и доходами от продажи, наблюдаемого в последовательных временных периодах, чем при сравнении произвольных расходов, коими являются расходы на исследование или рекламу; и*

- *частота, с которой наблюдается некое соотношение, например: модель-схема, повторяющаяся из месяца в месяц в сопоставлении с моделью, повторяющейся ежегодно».*

Положение о «надежности» сформулировано в идентичных терминах

в тех пунктах рассуждений Блочера и Паттерсона, в которых говорится о точности (пункты [3] и [4]).

5. Даже качественное применение аналитической методики может привести к провалу в работе, если аудитору не удастся получить адекватное объяснение как для флуктуаций в ожидаемых результатах, так и в случае проявления неожиданных результатов.

Одним из основополагающих моментов процесса применения аналитической методики является получение обоснованного объяснения выявленных расхождений между предположенными аудиторами показателями и значениями, зафиксированными в финансовой отчетности. В действующей в Великобритании нормативе со всей определенностью учреждается мандат относительно получения адекватного объяснения, как в случае выявления значительных расхождений, так и для случая проявления неожиданных соотношений, не вытекающих из другой важной по значению информации, а также соотношений, отклоняющихся от заранее предполагаемых моделей. В указанной нормативе говорится: «аудиторы обязаны провести расследование и получить адекватные объяснения и соответствующие подтверждающие их данные» (SAS 410.4). Это — основополагающий момент всего рабочего процесса. Ведь даже если проделанная аналитическая работа будет самого высокого качества, но при этом не удастся осуществить адекватный анализ результатов и добиться удовлетворительных объяснений выявленным в ходе фискализации обстоятельствам, — выводы всей фининспекции могут оказаться под угрозой.

5.1. Роберт Либби определил данную проблематику термином «эффект объяснения»

Данная проблематика давно уже изучается социальными науками. Роберт Либби (1981 г.) установил, что без соответствующей подготовки значительное число аудиторов не способно сформулировать корректное объяснение данным различиям. Эта проблематика была очень точно определена как эффект объяснения. Если такая проблематика имеет место, то надлежит, в первую очередь, установить, возможно ли свести эффект объяснения к минимуму посредством предоставления



принимающему решение лицу возможности постулировать как объяснения, так и контробъяснения.

Андерсон и Сечлер (1986 г.) провели исследования в данной области. В поле зрения их исследовательской работы не входили вопросы, связанные со спецификой аудиторской деятельности. В их исследованиях рассматривался процесс выработки «правильного» объяснения некоего произвольного обстоятельства. Они пришли, в результате проведенных наблюдений, к следующему заключению: *«В случае когда члены группы анализировали все возможные альтернативы до принятия важных решений, тенденциозность не играла существенной роли в поиске объяснения; наличие нескольких контробъяснений имело своим следствием относительную свободу в принятии решения»*. На основании проведенного исследования Андерсон и Сечлер пришли еще к одному заключению, а именно: *«ошибки [в объяснении] являлись, по-видимому, следствием неспособности (или нежелания) заметить, что на формирование какого-то определенного объяснения могли оказать влияние факторы, не имеющие отношения к факту корректности объяснения, и что могли бы быть сформулированы в равной степени обоснованные приемлемые объяснения...»*. Такой навык необходим аудиторам, а также специалистам, работающим в области статистики и во многих других областях.

С целью помочь разрешить такого рода проблемы, Государственное Бюро фининспекции разработало ряд правил. В соответствии с ними, следует:

- определить, в ходе разработки модели ожидаемых результатов, возможные альтернативные объяснения;
- сделать прогноз значений и сравнить его с цифрой, фигурирующей в бухгалтерской отчетности;
- рассмотреть альтернативные объяснения;
- провести поиск объяснений; и
- подтвердить эти объяснения.

Целью применения данных правил является предложить аудиторам структурную схему работы с тем, чтобы помочь им в выработке обоснованного суждения как в связи с собственной работой, так и в связи с представленными аргументами.

6. Заключение

Аналитические методы — мощное орудие, предоставленное в распоряжение аудитора. Однако, эффективность их применения, как и их способность предоставить достоверные данные, зависит от мастерства и от разумности подхода опытного аудитора (или аудитора, работающего под руководством старшего по рангу аудитора). Обязательным условием является также и доскональное знание структуры и систем проверяемой организации.



Оценка качества работы государственных служб

Майкл Х. Вайхауз

Начальник Отдела разработки методов оперативной фискализации Государственного Бюро фискализации Великобритании

Службы государственного сектора предоставляют услуги как отдельным гражданам, так и общественному коллективу в целом.

1. Центральная администрация организует предоставление широкого спектра услуг, к которым относятся, между прочим, — здравоохранение, правоохрана, социальное обеспечение,

образование, охрана правопорядка и культура. Качество этих служб, как и их стоимость составляют предмет постоянной озабоченности государственной администрации,

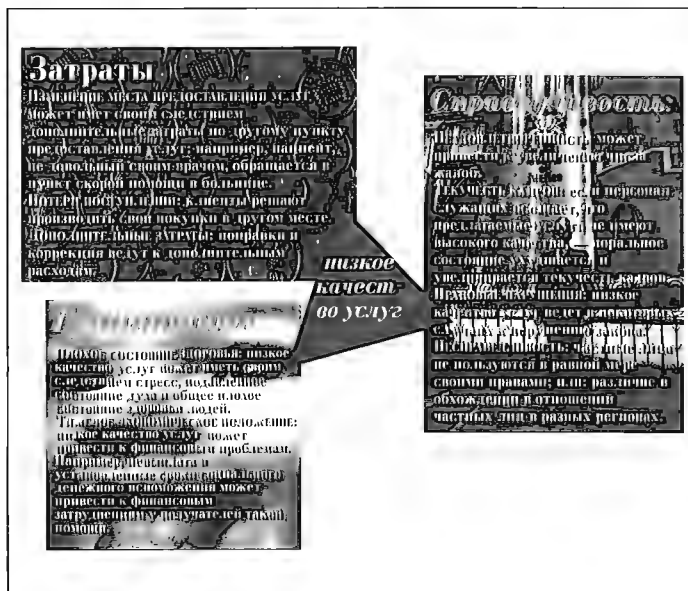
налогоплательщиков и пользователей данных услуг.

2. Все службы центральной администрации подпадают под контроль Государственного Бюро фискализации (НАО), которое информирует Парламент, в своих отчетах по оперативной инспекции, о качестве работы целого ряда государственных служб. В этих докладах оценивается, например, насколько оперативно служба Лондонской полиции отвечает на вызовы граждан; каково качество консульских услуг, получаемых за рубежом британскими подданными в посольствах Великобритании; а также каков уровень услуг, предлагаемых пользователям служб социального обеспечения в местных бюро социального страхования. В предлагаемой далее таблице приводится, в обобщенном виде, типология последствий низкого уровня служб.

3. Оценка качества работы государственных служб — процесс довольно сложный по следующим причинам:

- **Предоставление государственных услуг претерпело быстрые изменения.** В настоящее время государственная администрация является скорее приобретателем, покупателем, услуг, чем непосредственным поставщиком услуг. Приватизация, анализ запросов рынка, заключение внешних контрактов на услуги, сотрудничество между частными и государственными организациями — все это ведет к установлению различных по типологии соглашений — форм предоставления государственных услуг. Так например, предоставление услуг оформляется в виде контрактов, в связи с чем могут иметь место экономические санкции, в случае если договорные условия в отношении услуг, в том числе их качества, не выполняются. Мы должны иметь гарантию полного доступа к реестрам и архивным документам организаций, предоставляющих на договорных условиях, на основе контрактов, услуги, финансируемые из государственных средств.

- **Защита интересов потребителя — основополагающий фактор.** Одним из обстоятельств, повлиявших в последние годы на уровень качества услуг, является факт учета со стороны государственного сектора факторов, влияющих на повышение качества услуг в частном секторе. К таким факторам относится предоставление потребителю возможности выбора. Различия между частным и государственным секторами продолжают, тем не менее, существовать.



Низкое качество услуг может иметь большие последствия.

В связи с этим фактом возникает целый ряд вопросов, которые мы должны иметь в виду при составлении отчетов по оперативной фискализации. К ним относятся, например, следующие:

Кто определяет уровень предлагаемых услуг? В частном секторе именно фактор свободы выбора со стороны клиента определяет и влияет на уровень качества услуг. На этот уровень в некоторой степени оказывает также влияние оценка уровня качества, необходимого для поддержания определенного объема прибыли. Если объем продажи понижается, поставщик принимает меры к тому, чтобы изменить эту ситуацию. Фактор цены играет определенную роль, однако потребитель также учитывает и качества предлагаемого товара — гарантия надежности; обслуживание; доступность; чистота торгового помещения; дополнительные выгоды и т.п. В государственном секторе, как правило, лишь поставщик услуг определяет уровень качества и способы гарантирования качества. Основными вопросами, рассматриваемыми в наших отчетах по оперативной фискализации, являются: каким образом устанавливаются уровни качества услуг; соответствует ли уровень услуг затраченным на них средствам; в каком мере учитывается мнение потребителей услуг относительно их качества.

Каким образом управленческая деятельность в сфере услуг может быть направлена на удовлетворение запросов потребителей? Анализ рынка в частном секторе предоставляет

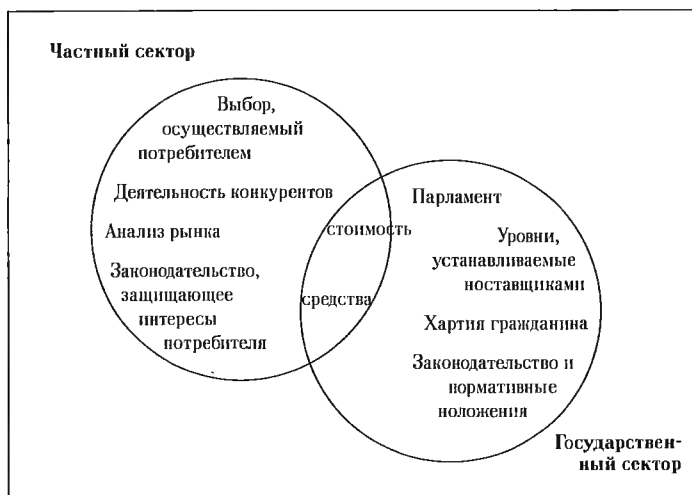
В отчетах по оперативной фискализации мы проинформировали Парламент относительно качества услуг целого ряда государственных служб.



информацию относительно запросов клиентов, а также относительно факторов, влияющих на них в процессе потребления. В государственном секторе значительно сложнее определить запросы; кроме того, степень возможности их удовлетворения зависит от имеющихся возможностей сектора. Одним из способов управления запросами состоит в создании таких условий, при которых потребители услуг, предоставляемых государством, осознали бы уровень предлагаемых им услуг с тем, чтобы их запросы носили реальный, выполнимый, характер. Основным вопросом, рассматриваемым в отчетах по оперативной фискализации является, насколько эффективны действия, направленные на удовлетворения запросов потребителей услуг.

Сколько стоит качество? В частном секторе обычно лишь поставщик услуг определяет объем затрат на качество, что, в свою очередь, зависит от того, насколько это рентабельно. В государственном секторе услуги, в месте их предоставления, оказываются бесплатно, а соотношение между качеством услуг и затратами в связи с предоставлением этих услуг не так четко определено. Однако, анализ стоимости качества показал, что расходы в связи со стоимостью ресурсов могут быть уменьшены, если оказание услуги осуществляется в соответствии с общепринятыми, известными, условиями. «Делать все хорошо с самого начала помогает сэкономить деньги». Приведем один пример. Министерство Иностраных Дел и Британского Содружества осуществляет кампанию по маркетингу, в рамках которой гражданам предлагается информация относительно обстоятельств, могущих нанести вред их здоровью во время поездок за границу, а также разъясняется, какие действия следует предпринимать в чрезвычайных случаях. Затраченные на данную кампанию средства с лихвой окупаются, так как помогают сократить число граждан, вынужденных обращаться за помощью в консульства. Ключевой вопрос, стоящий в оперативной фискализации, следующий: известна ли стоимость качества предоставляемой услуги и является ли эта стоимость адекватной.

Надежно ли мерило качества? Действующая в Великобритании «Хартия гражданина»¹ и некоторые другие



Факторы, влияющие на качество обслуживания

начинания привели к тому, что государственные организации учредили в качестве компонента своей деятельности системы оценки качества предоставляемых ими услуг. Результаты такой оценки периодически публикуются. Однако понятие качества есть, изначально, понятие субъективное и его измерение представляется затруднительным. Опыт анализа наших предшествующих исследований указывает, что надежность определенного рода информации, касающейся качества услуг, — как, например, информация, получаемая на основе анализа проводимых министерствами опросов — может вызывать сомнения (вследствие, например, малочисленности ответов и недостаточной согласованности во времени). Полученная таким образом информация ненадежна и предлагает картину, не соответствующую действительности. Ключевой вопрос, стоящий перед оперативной фискализацией, следующий: существуют ли надежные системы измерения качества и применяются ли необходимые меры в случае, если качество оказывается ниже предусмотренного. Итак, типология потребителей услуг государственного сектора разнообразна. Эти потребители могут рассматриваться как клиенты в прямом смысле данного термина: они оплачивают услуги и располагают возможностью выбора, так как существует множество поставщиков услуг. Они такие же клиенты как и те, что производят покупку авиабилета или одежды. Существующие в

Основные вопросы, рассматриваемые в докладах по оперативной фискализации, касаются способов установления уровней качества услуг.

¹ Государственная администрация выпустила в 1991 году «Хартию гражданина», целью которой явилось добиться того, чтобы государственные службы в большей мере отвечали запросам граждан, а также чтобы качество их работы в целом повысилось. «Хартия» подлежит применению во всех государственных службах, а также во многочисленных приватизированных службах.

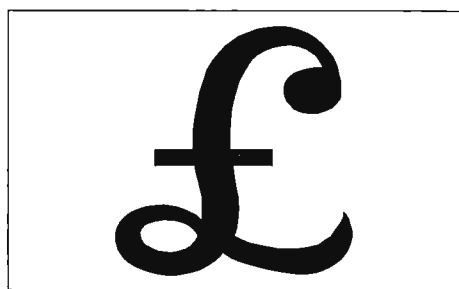


Великобритании приватизированные службы услуг, такие как газ и электроснабжение, могут послужить хорошим примером обслуживания такого типа потребителей. Это клиенты, оплачивающие услуги или товар, но не имеющие возможность выбрать поставщика услуги, как не располагают возможностью выбора лица, обращающиеся за паспортом или желающие получить водительские права. С другой стороны, имеются потребители, непосредственно не оплачивающие услуги и не располагающие возможностью выбрать поставщика услуг, как это происходит в случае лиц, получающих дополнительные подоходные вспоможения. Каким образом, однако, мы можем оценить уровень качества услуг, предоставляемых такого типа потребителям, и сформировать обоснованное суждение о том, насколько рентабельно в отношении ее стоимости предоставляемая услуга?

Оценка качества

4. Для оценки качества услуг применяется целый ряд методик. Эти методики группируются по трем категориям: (i) оценка стоимости качества; (ii) оценка точек зрения и мнений потребителей услуг; (iii) анализ деятельности по предоставлению услуг организаций, предоставляющих услуги.

5. **Оценка стоимости качества.** Стоимость качества есть понятие, предполагающее признание существования затрат, непременно связанных как с корректным выполнением работы, так и с некорректным выполнением работы. Затраты могут быть проанализированы следующим образом:



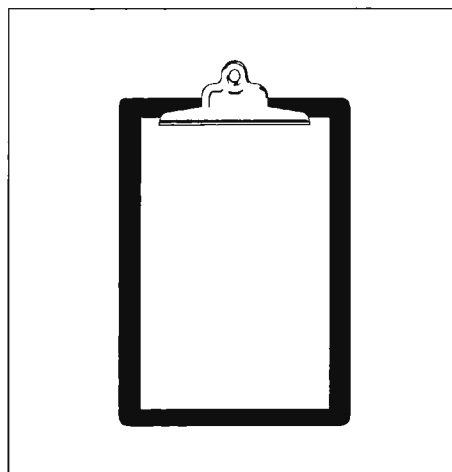
• **Профилактические затраты**, включающие в себя: капиталовложения на профессиональную подготовку; установление уровней качества и планирование, что имеет своей целью гарантировать с самого начала корректное выполнение работы.

• **Стоимость оценки качества** предполагает затраты, связанные с надзором за качеством, а также с проверкой факта корректного, начиная с первой фазы, выполнения работы.

• **Стоимость плохого функционирования** имеет в виду затраты, связанные с делопроизводством рекламаций, а также с корректирующими нарушения действиями (повторное выполнение работы; задержки в выполнении; необоснованное расходование средств; затраты на наблюдение за выполнением). Все эти затраты имеют место при некорректном первичном выполнении работы, к чему следует присовокупить всевозможные затраты, связанные с возмещением убытков.

6. Подсчет стоимости качества помогает установить, приносит ли деятельность служб ощутимые результаты, а также существует ли возможность сэкономить средства посредством сокращения затрат, имеющих место в связи с плохим функционированием службы; посредством производства капиталовложений, направленных на экономию средств; или путем исключения тех видов деятельности, что не являются абсолютно необходимыми в процессе предоставления услуг.

7. Оценка точек зрения и мнения. Анализ точки зрения потребителей услуг является основополагающим моментом для формирования заключения о том, достигается ли необходимый уровень качества; являются ли обоснованными запросы клиентов службы; и существует ли возможность усовершенствовать обслуживание путем концентрации усилий на тех аспектах работы, что особенно важны для клиентов. Существует несколько методик, помогающих выяснить точку зрения клиентов.



Корректное, с самого начала, выполнение работы помогает сэкономить денежные средства.





• **Метод анкетирования**, при котором применяются опросники, представляет собой надежный способ сбора информации, отражающей точку зрения и мнение клиентов. Результаты статистических опросов могут экстраполироваться, что позволяет нам сделать некоторые предположения, имеющие в виду всю совокупность населения. При проведении анкетирования необходимо учитывать: адресат опроса; момент осуществления опроса (на одни и те же вопросы можно получить разные ответы, в зависимости от того, предлагаются ли они непосредственно после получения услуги, шесть месяцев или год спустя); а также технику реализации опроса (например, опрос при непосредственном личном контакте или по телефону).

• **Дискуссионные группы**, представляют собой собрание потребителей, анализирующих, с помощью ведущего встречу, свои точки зрения относительно качества получаемой услуги. Метод дискуссионной группы весьма адекватен для сбора качественной информации, так как, — хотя полученные в данной связи результаты и не могут экстраполироваться, в связи с тем, что полученные таким образом данные не могут рассматриваться с точки зрения статистической как показательные, — данная информация, при условии ее использования в сочетании с другими сведениями, может помочь объяснить, почему присутствующие лица приняли какие-то определенные решения или сформировали какое-то мнение.

• **Таинственный покупатель**. Данная методика предполагает направление какого-то лица, действующего как клиент, вознамеривающийся воспользоваться услугами некой определенной службы. Для персонала службы — это еще один ничем не примечательный клиент. «Таинственный покупатель» должен оценить уровень предложенных услуг в сравнении со стандартами качества услуг, установленными организацией.

8. Анализ способа предоставления услуг организацией.

То, как организация планирует предоставление какой-то услуги, а также как осуществляется процесс предоставления услуги, в значительной мере влияет на качество обслуживания. Любой вид оценки качества должен учитывать форму организации предоставления услуг, существующую в данном учреждении. Всегда есть возможности повысить эффективность работы и уменьшить затраты, не нанося

при этом ущерб качеству. Для этого необходимо критически оценить существующие практику и формы работы. Имеется целый ряд методов и приемов анализа способа предоставления услуг, осуществляемого организацией. В качестве примера упомянем следующие:

• **Моделирование качества обслуживания**, или модель SERVQUAL, представляет собой метод оценки качества обслуживания и деятельности различных организаций, при котором учитываются определенные показатели. Данная модель учитывает около 22 факторов, классифицируемых по категориям в пяти группах: надежность; способность реагировать; наличествующие, осязаемые, результаты; гарантия; и связность, эмпатия. Указанные факторы в наибольшей степени влияют на возможность добиться высокого качества в предоставлении услуг. Хотя применение данной модели может вызвать некоторые затруднения, так как нуждается в техническом руководстве со стороны специалиста, — данная методика, тем не менее, позволяет определить, с определенной степенью точности, факторы, оцениваемые гражданами как особо важные в отношении обслуживания высокого качества. Первоначально, данная модель была разработана для частного сектора, в настоящее время она применяется и в государственном секторе.

• **Управление процессом**. Применение данной методики полезно в случаях, когда предоставление услуг клиентам не осуществляется достаточно быстро; когда существует необходимость привлекать

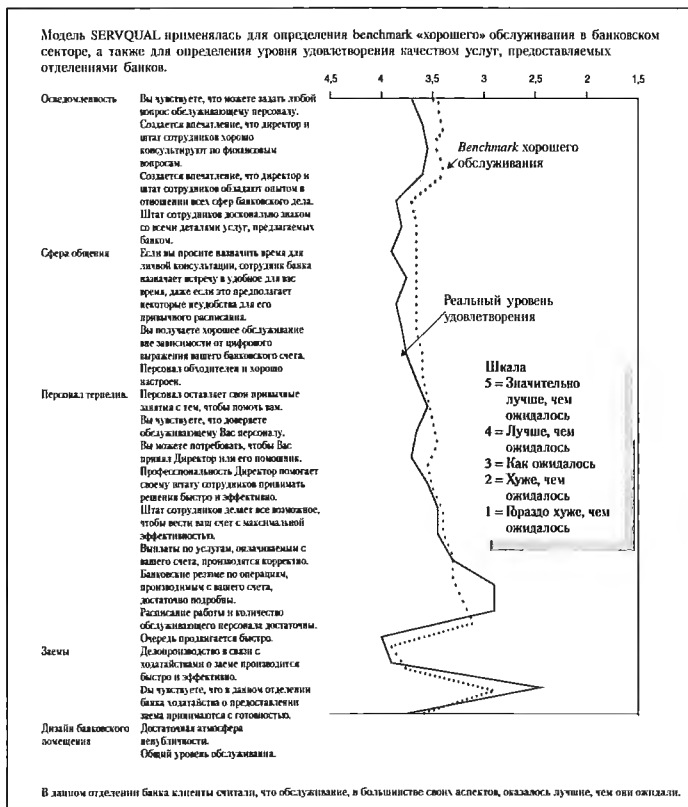


Ключевым вопросом в области оптимизации ресурсов является следующий: существуют ли надежные системы измерения качества и предпринимаются ли все необходимые действия в случае, если качество оказывается ниже предусмотренного.

более эффективные средства для оказания услуг и когда имеет место недостаточное понимание делопроизводственной цепочки, которая, кроме того, недостаточно хорошо функционирует. При анализе процессов, задействованных в предоставлении любой услуги, необходимо сконцентрировать свое внимание на: внутренних параметрах (стоимость, сроки вручения, объем и израсходованные ресурсы); показателях производительности (уровень ошибок; уровни точности и соответствия установленным стандартам); а также на показателях степеней удовлетворенности потребителя услуг. Данная методика может оказаться дорогостоящей; однако, если сконцентрировать внимание на тех компонентах процесса предоставления услуг, в которых задействован наибольший объем ресурсов, или же на тех, что являются решающими для обеспечения качества, — стоимость применения этого метода может быть сокращена.

- Можно также использовать технику маркировки уровня, *benchmarking*, применяемую в целях сравнения подходов различных организаций в вопросах, касающихся качества и стоимости качества предоставления услуг. В проведенном нами исследовании, рассматривающем организацию и контроль качества обслуживания клиентов индустрии водообеспечения, мы провели анализ деятельности, *benchmarking* проверяемой организации, осуществляемой данной организацией при сравнении продуктивности индустрии водообеспечения с продуктивностью четырех секторов, а именно: энергетического, телекоммуникаций, страхования и банковским сектором.

- Анализ всей сети качества обслуживания обычно зависит от того, насколько действенно и эффективно в рамках одной и той же организации взаимодействуют ее различные и часто весьма несхожие отделы и подразделения персонала. Анализ сети качества — это метод графического представления деятельности и, в особенности, самых критических пунктов цепочки действий, необходимых для выполнения определенной услуги. Критические пункты — это те действия в рамках системы, в которых отсутствует гибкость в отношении временных параметров, — время «предвиденной задержки». Задержка в любой критическом пункте цепочки имеет своим следствием задержку всего процесса предоставления услуги. Установив такие критические пункты, мы можем определить способ повышения эффективности обслуживания.



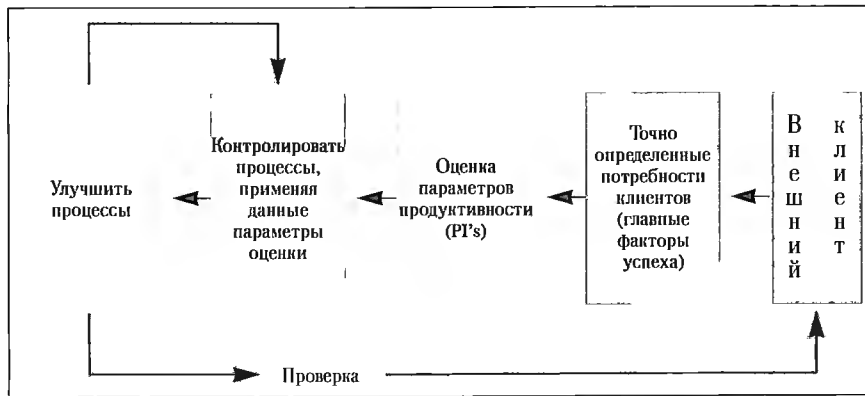
- Наблюдение. Зрительное наблюдение над процессом работы, осмотр оборудования или помещений является эффективным методом сбора информации о качестве предоставления услуг. В рамках проведенного нами исследования данный метод был применен для анализа качества обслуживания в музеях и художественных галереях Шотландии.

Заключительные замечания

9. Анализ качества обслуживания есть, вне всякого сомнения, один из самых важных компонентов оперативной фискализации, причем обеспечение качества превращается во все большей степени в основную заботу государственной администрации при разработке и введении в практику программ. Включаемые в наши доклады по оперативной фискализации рекомендации есть наш вклад в работу по улучшению качества обслуживания, причем наше внимание концентрируется на том, каким образом учреждения могли бы:

- Обеспечить с самого начала высокое качество обслуживания с тем, чтобы сэкономить средства и повысить уровень исполнения работы, как, например, при делопроизводстве жалоб в связи с предоставленными услугами.





Управление процессами

Качество обслуживания представляет собой, вне всякого сомнения, важный компонент оптимизации использования ресурсов.



- Увеличить способность реагировать на запросы потребителей, что выражается, например, в улучшении работы службы консультации по телефону или в адаптации расписаний приема к нуждам граждан.
- Обеспечить удовлетворительное функционирование служб, занятых делопроизводством в связи с жалобами. Следует четко определить все делопроизводственные действия, связанные с рассмотрением рекламаций, с тем, чтобы они производились быстро и могли предложить, в случае необходимости, эффективные способы коррекции плохого функционирования.
- Повысить уровень профессиональной подготовки в сфере обслуживания. Обеспечить техническую подготовку персонала, а также обучение приемам работы с публикой.
- Достичь оптимальных целей и уровня путем установления амбициозных, но достижимых задач, например, направленных на уменьшение времени ожидания или времени оборота корреспонденции, получение/письменный ответ. А также путем установления стандартов уровня обслуживания, таких как: сроки ожидания и сроки для ответов на корреспонденцию.
- Расширить объем консультаций с потребителями услуг, предоставляемых учреждениями. Осуществление регулярных консультаций с потребителями услуг посредством проведения анкетирования, встреч, а также путем рассмотрения жалоб.

10. Мы должны, во всех случаях, создать себе точное представление о могущих произойти для министерств затратах, связанных с выполнением предложенных нами рекомендаций, с тем, чтобы они имели практический характер и чтобы их предполагаемая польза превысила затраты на их введение.

11. Мы подготовили технический документ, имеющий ориентирующий характер, целью которого было познакомить с методикой оценки качества обслуживания. Эта публикация вышла под названием "Are we being served?" («Нас обслуживают?»). Необходимые экземпляры данной публикации можно получить, обратившись в *National Audit Office* Великобритании. Кроме того, имеются следующие издания:

Collecting, analysing and presenting data. How software can help (1996).

Value for money handbook (1997).

Picking the winners: a guide to vfm study selection (1997).

Designing vfm studies: a guide (1997).

Focus groups: How to apply the technique to vfm work (1997).

Benchmarking: How benchmarking can help in vfm examinations (1997).

Performance measurements: What to look for in vfm studies (1998).

Presenting data in reports: a guide. The public face of the NAO (1998).

Фискализация корректного использования общественных фондов — новая компетенция Счетной палаты Бельгии

Барон Ероом Ван Вельде
Председатель Счетной палаты Бельгии

Новый аспект информирующей функции Счетной палаты.

1. ВВЕДЕНИЕ

Закон от 10 марта 1998 года, внесший некоторые изменения в Основной Закон о Счетной палате Бельгии, расширил полномочия этой Палаты и вменил ей в обязанность осуществление фискализации «a posteriori» корректности использования общественных фондов.

Вручение Счетной палате данных полномочий позволит Законодательным Ассамблеям Федерального Государства и Федеральным Учреждениям в более полной мере осуществлять возложенную на них миссию контроля соответствующих исполнительных органов. Вручение указанных полномочий Счетной палате есть завершение определенного этапа политической и социальной эволюции, направленной на введение контроля над эффективностью действий органов государственной власти. Кроме того, в присущую Счетной палате информирующую функцию привносится новый аспект.

2. ГЕНЕЗИС ВОПРОСА

Различные факторы, среди которых важную роль играют: уточнение бюджетных обязательств, являющееся следствием экономических кризисов, имевших место в последние десятилетия, влияние модели частного сектора и увеличение вмешательства со стороны государства социального благосостояния, привели к необходимости увеличить объем информации, получаемой гражданами, относительно использования общественных фондов. Требовательность гражданского

общества в отношении качества услуг неукоснительно возрастает. В то же самое время государственная власть, озабоченная увеличением прозрачности во всех сферах деятельности демократического государства, со всей определенностью демонстрирует свое намерение как можно более полно информировать о своих действиях.

Первый шаг в этом направлении был сделан в 1989 году. Тогда вступил в действие Закон, от 28 июня 1989 г., внесший изменения в законодательство, относящиеся к государственному финансово-экономическому учету, в связи с введением новой структуры госбюджета. Согласно данному нововведению бюджетная спецификация уже не осуществляется в зависимости от статьи расходов, но в зависимости от предполагаемых программы, в которые включаются все мероприятия, направленные на достижение определенной цели.

Ассигнование необходимых средств осуществляется на основании обоснующих комментарий. Данная реформа, таким образом, имела в виду превратить бюджет в истинный инструмент управления, позволяющий проводить оценку степени реализации поставленных задач, а также оценить соотношение между затраченными ресурсами и полученными результатами.

С другой стороны, в Законе от 28 июня 1989 года Счетной палате поручается подготавливать, в мае месяце каждого года, предварительный анализ-оценку результатов выполнения бюджета предшествующего года, что может иметь



своим следствием принятие, со стороны Палаты, обоснованного предложения о предварительной ликвидации счетного баланса рассматриваемого бюджета.

В своей резолюции о предварительной ликвидации счетного баланса Бюджета 1990, одобренной 8 июля 1991 года, Палата Представителей сформулировала в отношении Счетной палаты предложение, в связи с которым Счетной палате поручалось провести, по просьбе Парламента, фискализацию управленческой деятельности с тем, чтобы получить возможность оценить, позволяют ли, и в какой мере, затраченные бюджетные средства достичь поставленных целей.

Счетная палата провела соответствующие инспекции управленческой деятельности, по результатам которых были осуществлены специальные публикации и был составлен Дневник наблюдений. Таким образом были составлены доклады о функционировании служб и учреждений, подчиняющихся администрации Федерального государства, а также различных Округов и Регионов Бельгии.

Комментарии, сделанные в отношении замеченных недостатков в правовых нормах, а также в делопроизводственных действиях и административных структурах, имели, в некоторых случаях, своим результатом улучшение управления службами, введение реформ или же ускорение процесса введения реформ в действие.

Однако упомянутая резолюция не создавала, ни в коей мере, юридической базы, позволяющей Счетной палате систематически проводить фискализацию эффективности и добросовестности управленческой деятельности.

Закон от 10 марта 1998 года передал Счетной палате такие полномочия.

3. Закон от 10 марта 1998 года

Ниже приводятся статьи 5 и 5 bis Основного Закона о Счетной палате с изменениями внесенными в соответствии с Законом от 10 марта 1998 года. Данные изменения обозначены курсивом.

Требовательность гражданского общества в отношении качества услуг неукоснительно возрастает. В то же самое время, государственная власть, озабоченная увеличением транспарентности во всех сферах деятельности демократического государства, со всей определенностью демонстрирует свое намерение как можно более полно информировать о своих действиях.



Статья 5 Основного Закона о Счетной палате

Статья 5. Обязанностью Счетной палаты является проводить анализ и ликвидацию счетного баланса Общей Администрации, а также и любых других подотчетных в отношении Государственной Казны лиц и учреждений.

Счетная палата надзирает за тем, чтобы не имело место перерасходование средств по какой бы то ни было статье расходов бюджета, а также за тем, чтобы не имел место перевод денежных средств из одной статьи в другую.

Операции, связанные с назначением и взысканием платы по налоговым сборам, установленным Государством или Провинциями, включая фискальные сборы, — подвергаются общему фискальному контролю со стороны Счетной палаты. Типология данной фискализации учреждается в Протоколе, согласованном между Министерством Финансов и Счетной палатой.

Счетная палата утверждает финансовые счета различных учреждений государственной администрации, причем, в этой связи, Счетной палате вменяется в обязанность требовать

Статьи 5 и 5 bis. Текст приводится с изменениями, внесенными в соответствии с Законом от 10 марта 1998 года.

Статья 5. Обязанностью Счетной палаты является проводить анализ и ликвидацию счетного баланса Общей Администрации, а также и любых других подотчетных в отношении Государственной Казны лиц и учреждений.

Счетная палата надзирает за тем, чтобы не имело место перерасходование средств по какой бы то ни было статье расходов бюджета, а также за тем, чтобы не имел место перевод денежных средств из одной статьи в другую.

Операции, связанные с назначением и взысканием платы по налоговым сборам, установленным Государством или Провинциями, включая фискальные сборы, — подвергаются общему фискальному контролю со стороны Счетной палаты. Типология данной фискализации учреждается в Протоколе, согласованном между Министерством Финансов и Счетной палатой.

Счетная палата утверждает финансовые счета различных учреждений государственной администрации, причем, в этой связи, Счетной палате вменяется в обязанность требовать

Счетная палата производит фискализацию a posteriori в отношении корректного использования государственных фондов и гарантирует соблюдение принципов экономии, рентабельности и эффективности.

предоставления всевозможных данных и бухгалтерской документации.

Счетная палата имеет право затребовать всевозможные счетные балансы, информацию и разъяснения, касающиеся поступлений и расходования фондов, принадлежащих Государству и провинциям.

предоставления всевозможных данных и бухгалтерской документации.

Счетная палата производит фискализацию *a posteriori* в отношении корректного использования государственных фондов и гарантирует соблюдение принципов экономии, рентабельности и эффективности.

Счетная палата предоставляет Парламенту объективную информацию, позволяющую ему провести оценку деятельности исполнительной власти, а также, сообразно с необходимостью, принять надлежащие корректирующие меры.

3.1. Цели

Целью Закона от 10 марта 1998 года является обеспечить Парламенту возможность оценить, каким образом используются, в рамках осуществляемых Правительством программ, государственные фонды.

С этой целью Счетной палате вменяется в обязанность производить финансовое инспектирование *a posteriori* «корректного использования государственных средств», а также анализ управленческой деятельности подвергаемых ее контролю учреждений. Общий, применяемый в данной связи, принцип учреждается в исполнительном разделе закона, причем в его определении учитываются основные понятия аудиторской деятельности, известные в международной практике как «ЗЕ». Это: принцип экономии, при котором оцениваются затраты в связи с использованными ресурсами; принцип рентабельности, то есть соотношение между затраченными средствами и полученными результатами; а также принцип эффективности, то есть соотношение между полученными результатами и поставленными целями. В целом, речь идет об оценке адекватности использованных ресурсов преследуемым целям. При таком анализе учитываются не только финансовые и бухгалтерско-экономические параметры, но, кроме того, анализируются структура и методика работы контролируемого государственного учреждения.

Инициатива проведения фискализации управленческой деятельности принадлежит, вследствие присущих СП характеристик независимости и объективности в работе, Счетной палате. Тем не менее, Закон от 10 марта 1998 года предусматривает право Палаты Представителей поручать, — с целью расширения и актуализации имеющейся в распоряжении Палаты Представителей информации, касающейся вопросов, представляющих специальный интерес, — Счетной палате производство анализа управленческой деятельности служб и

учреждений, находящихся в пределах ее юрисдикции.

Практическое осуществление указанного права со стороны Палаты Представителей подвергается, — согласно рабочим документам подготовительного, в отношении Закона, характера, — официальному оформлению в виде просьбы — ходатайства, в котором указываются цели и типология каждого конкретного задания, поручаемого Счетной палате. Данный формальный аспект пока еще не определен во Внутреннем Регламенте Палаты Представителей. Указанная постановка вопроса имеет в виду избежать неудобства, могущие возникнуть вследствие слишком частого обращения к данному праву, что может привести к перебоям в организации работы Счетной палаты, а также негативно повлиять на ее независимость.

В заключение следует указать, что фискализация корректности использования государственных фондов сталкивается с двумя типами ограничений, существующих вследствие установленного статуса разделения государственной власти. Так, во-первых, такая фискализация, входящая составной частью в сферу административной деятельности, не может осуществляться в отношении определения, выбора или уместности программ, инициаторами которых являются органы власти. Точно так же не могут подвергаться фискализации цели, сформулированные органами власти в рамках таких программ. Задача, стоящая перед Счетной палатой, сводится лишь к предоставлению Парламенту объективной информации, позволяющей ему провести оценку деятельности исполнительной власти, а также, сообразно с необходимостью, принять надлежащие корректирующие меры. Во-вторых, фискализация проводится *a posteriori* с тем, чтобы ни в коем случае не препятствовать свободе действия правительства, что могло бы поставить под сомнение принцип разделения государственной власти.



Закон от 10 марта 1998 года, вследствие внесения — в дополнение к статьям Основного Закона от 28 октября 1846 года — статьи 5 bis, расширил полномочия Счетной палаты в области производства расследования. Это расширение полномочий касается как традиционных видов деятельности Счетной палаты, так и ее новой функции, предписанной данным Законом.

3.2. Полномочия Счетной палаты в сфере расследования

Закон от 10 марта 1998 года, — в текст которого внесена, в дополнение к статьям Основного Закона от 28 октября 1846 года, статья 5 bis, — расширил полномочия Счетной палаты в области производства расследования. Это расширение полномочий касается как традиционных видов деятельности Счетной палаты, так и ее новой функции, предписанной данным Законом.

Указанное изменение предполагает следующие два аспекта. С одной стороны, расширяется свобода доступа Счетной палаты к необходимой информации, определяемой как «информация и документы любого характера». Кроме того, расширяется интерпретация двух понятий, а именно: чрезвычайно ограничивающее определение документов как «касающихся поступлений и расходовании фондов, принадлежащих Государству и Провинциям», формулируется теперь как «касающихся управленческой деятельности служб и учреждений, подвергаемых контролю со стороны Счетной палаты».

С другой стороны, в соответствии с указанным изменением в Законе, сокращается срок предусмотренный для процедуры рассмотрения противоречий, то есть срок, которым располагает соответствующий компетентный орган для предоставления ответа на замечания, сформулированные Счетной палатой. Этот срок, как уже указывалось, сокращается с трех до одного месяца с тем, чтобы придать немедленный характер контролю, а следовательно и корректировке в соответствии с его результатами.

4. ВЫВОДЫ И ПЕРСПЕКТИВЫ

Учреждение функции фискализации корректного использования государственных фондов, являющееся следствием имевшей место в совсем недавнем прошлом эволюции экономической и социально-политической сфер, должно было произойти по инициативе, недвусмысленной и решительной, Законодательной власти. Врученный Счетной палате мандат должен был, соответственно, основываться на прочной юридической базе, сформулированной со всем определенностью. В Законе от 10

марта 1998 года данной цели придается материальная форма.

Критерием исполнения данной, новой, фискальной функции Счетной палаты является практическая польза, происходящая вследствие применения результатов инспектирования управленческой деятельности. Из сказанного следует, что доклады, подготовленные в результате таких контролей, должны включать в себя анализ социальной проблематики, а также предлагать соответствующие, легко осуществляемые на практике, рекомендации. Кроме того, такие отчеты должны своевременно публиковаться и не вызывать затруднений при осмыслении.

Конечная цель фискализации управленческой деятельности, заключающаяся в улучшении функционирования государственных служб, привносит новый аспект в деятельность Счетной палаты, правовое обоснование которой консолидировалось. Анализ эффективности деятельности органов государственной администрации имеет своей целью, — посредством применения на практике рекомендаций, выработанных в результате проверок, — скорректировать выявленные недостатки и усовершенствовать управленческую деятельность администрации.

Таким образом, всесторонняя и полная информация, предоставляемая Счетной палатой органам законодательной и исполнительной власти в отношении разумности использования государственных фондов, позволит этим органам провести переориентацию целей проводимой в жизнь политики, в зависимости от выработанных политических критериев.

И, наконец, фискализация управленческой деятельности позволит удовлетворить ожидания гражданского общества, желающего быть проинформированным о целях использования государственных фондов.

Реализация всех этих, играющих важную роль в жизни любого демократического общества, задач представляется возможной, лишь в случае выполнения определенных условий. Этими условиями являются следующие: разумный выбор предмета, темы, анализа; серьезное и качественное выполнение работы по контролю, завершающееся выработкой соответствующих рекомендаций; незамедлительное опубликование содержания и результатов такого анализа.

Критерием исполнения данной, новой, фискальной функции Счетной палаты является практическая польза, происходящая вследствие применения результатов инспектирования управленческой деятельности.



Юрисдикционная функция Счетной палаты

ПАУЛИНО МАРТИН МАРТИН,

заведующий Судебным отделом Счетной палаты, бывший председатель Судебно-административной палаты Верховного Суда.

Оценка, в существующем в нашей стране юридическом правопорядке, бухгалтерско-экономической юрисдикции в качестве несомненной юрисдикции представляет собой упрощенную реальность. Эта реальность основывается не только на добросовестном функционировании юрисдикционных органов Счетной палаты, — их деятельность начинается с момента вступления в силу ОЗ 2/82, — но также, и прежде всего, на документах, выработанных Конституционной Юриспруденцией.

I. БУХГАЛТЕРСКО-ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ЮРИСДИКЦИЯ КАК ОДИН ИЗ ТИПОВ ЮРИСДИКЦИИ

В Испанской Конституции 1978 года Счетной палате придается конституционный статус, а также учреждаются ее функции. При этом производится совершенно четкое различие двух, присущих СП, основных функций: функции фискального контроля и функции юрисдикционной.

Кроме того, Конституцией предусматривалось правовое оформление состава, организационной структуры и функций Счетной палаты в соответствующем Общем Законе.

Юрисдикция в сфере бухгалтерско-экономической и ее существенное отличие от функций фискального контроля не является исключительно следствием Общего Закона о Счетной палате 2/82 от 12 мая (в дальнейшем изложение названный Закон будет указываться как «ОЗ 2/82») так как уже в статье 136, параграф 2°, Испанской Конституции, за Счетной палатой признается право на «собственную юрисдикцию». Тем не менее, именно в Общем Законе уточняются специфические вопросы, связанные с деятельностью данного института (право судить и приводить в исполнение судебные решения; органы); ее общие параметры (определение состава предполагаемой бухгалтерско-экономической ответственности), ее специфические, субъективные параметры, а также границы сферы деятельности в отношении к прочим юрисдикционным

порядкам (уголовному, гражданскому, судебно-административному, социальному и военному). В Общем Законе конкретизируются все вопросы, относящиеся к процессуальной сфере деятельности в ее трех аспектах: место, время и форма.

Статья 2.б) ОЗ 2/82 предписывает, что функцией Счетной палаты является «судебное делопроизводство в связи с установлением ответственности в бухгалтерско-экономической сфере лиц, в обязанности которых входит администрирование государственных средств и имущества».

Данная юридическая формулировка является абсолютно ясным учреждением юрисдикционного права Счетной палаты, причем указанный Закон развивает эту концепцию в нескольких своих разделах. Так, помимо учреждения независимого характера данного Института (статья 5° ОЗ 2/82), в Законе признается независимый статус членов бухгалтерско-экономических юрисдикционных органов (статья 30.2 ОЗ 2/82), причем юридический режим этих лиц идентичен режиму служащих-представителей судебной власти (недопустимость одновременного занятия одним лицом двух и более постов, ответственность, невозможность снятия с занимаемого поста — статья 136.3 Испанской конституции и статья 30.2, 33.1 и 36 ОЗ 2/82). В положениях ОЗ устанавливаются также: в отношении юрисдикционного права СП, при соответствующих конституционных и юридических обоснованиях, его изначальное существование; действительность установленного в результате судебного

В Испанской Конституции 1978 года Счетной палате придается конституционный статус, а также учреждаются ее функции. При этом производится четкое различие двух, присущих СП, функций: функции фискального контроля и функции юрисдикционной. Кроме того, Конституцией предусматривалось правовое оформление состава, организационной структуры и функций Счетной палаты в соответствующем Основном Законе.



рассмотрения, переносимая на принятые решения и приговоры; характерные свойства необходимости, недопустимости отсрочки, исключительности и полноты (ст. 17º ОЗ 2/82); компетенция, находящаяся в неотделимой связи с указанным, расследовать побочные и предварительные в отношении судебного рассмотрения вопросы, а также полномочия исполнения принятых судебных решений (ст. 46º ОЗ 2/82). Укажем, в заключение, что право судить и приводить в исполнение судебные определения учреждается в статьях 15, 24, 25, 26 и 46.1 ОЗ 2/82 и получает свое дальнейшее развитие в статьях 49, 52, 53, 54 и других, связанных с ними, положениях Закона о Деятельности Счетной палаты 7/88 от 5 апреля (в дальнейшем изложении данный Закон будет именоваться ЗДСП 7/88). В указанных статьях и положениях за финансовыми советниками, действующими в качестве органов бухгалтерско-экономической юрисдикции, признается компетенция принимать, действуя в качестве единственной инстанции, окончательные решения по находящимся в производстве делам, связанным с ликвидацией залоговых обязательств, при условии наличия согласия в отношении рассматриваемых претензий, а также действовать в качестве первой судебной инстанции в случае существования противоречий. Признается также право принимать решения в первой инстанции в отношении судопроизводства, связанного с анализом бухгалтерской документации, и процессуальных действий, направленных на возмещение установленного в ходе судебного рассмотрения ущерба, нанесенного государственным средствам. Судебная палата, со своей стороны, рассматривает: в первой инстанции — апелляции, представленные в связи с административными решениями, принятыми по делам, касающимся бухгалтерско-экономической ответственности, в случаях, предусмотренных действующими законами; и, во второй инстанции — апелляции против решений, принятых в первой инстанции.

Следует также указать на то, что по самой своей сущности судопроизводство, связанное с рассмотрением возможной ответственности в бухгалтерско-экономической сфере, затрагивает интересы гражданского коллектива, что, вне всякого сомнения, делает уместным и оправдывает участие государства в качестве истца в делах, относящихся к данной сфере, как и к любой другой юрисдикционной области (ст. 125 Испанской конституции; статьи 47.3 Общего Закона 2/82 и 56º ЗДСП 7/88). В равной степени обязательно участие госадминистрации в качестве истца при

судебном рассмотрении (ст. 124º Испанской конституции; ст. 1º Устава Прокуратуры от 30 декабря 1981 г., а также статья 16.2 с) и d) ЗДСП 7/88).

На основании указанного, ОЗ 2/82, располагающий достаточным конституционным обоснованием, устанавливает за Счетной палатой функцию судопроизводства в области установления бухгалтерско-экономической ответственности в качестве функции несомненно юрисдикционной. При этом не следует считать, что признание за СП данной функции вступает в противоречие с принципом юрисдикционного единства, сформулированным в статье 117.5 Испанской конституции, ни с принципом, носящим дополнительный, в отношении к указанному, характер, исключительности, приведенным в разделе 3 упомянутой Статьи, где говорится: «практическая реализация права юрисдикции в процессах всевозможного типа, — заключающееся в праве судить и приводить в исполнение постановленное в судебном порядке, — есть прерогатива исключительно Судебных учреждений и Судов, определенных в законодательстве, осуществляемая в соответствии с нормами компетентности и делопроизводства, учрежденными в законодательстве».

Не следует также забывать, что Общий Закон о Судебной власти 6/85, от 1 июля, в своей статье 2.1, воспроизводит данное фундаментальное положение и со всей определенностью указывает, в статье 3.1, что Конституция признает юрисдикционное право и за органами, не принадлежащими к структуре судебной власти. В упомянутой статье говорится: «Юрисдикция является единой и осуществляется Судебными учреждениями и Судиами, предусмотренными в настоящем Законе, при этом не могут ущемляться юрисдикционные права, признаваемые конституцией в отношении других органов».

Испанская Конституция 1978 года признает юрисдикционные функции некоторых органов, не принадлежащих к структуре судебной власти. К ним относятся Конституционный Суд и Счетная палата. В случае Счетной палаты, ее юрисдикционные функции определяются в ОЗ 2/82 и в ЗДСП 7/88. Таким образом, следовательно, не может идти речи о каком бы то ни было нарушении принципа юрисдикционного единства там, где Конституция и развивающий ее положения Общий Закон, также предусмотренный Конституцией, учреждают указанные исключения.

ОЗ 2/82, располагающий достаточным конституционным обоснованием, устанавливает за Счетной палатой функцию судопроизводства в области установления бухгалтерско-экономической ответственности в качестве функции несомненно юрисдикционной. При этом не следует считать, что признание за СП данной функции вступает в противоречие с принципом юрисдикционного единства, сформулированным в статье 117.5 Испанской Конституции, ни с принципом, носящим дополнительный, в отношении к указанному, характер, исключительности, приведенным в разделе III упомянутой статьи.



Вышензложенные утверждения основываются, кроме того, на следующих доводах:

1. В отношении решений, принятых Судебной палатой Счетной палаты (ст. 49 ОЗ 2/82, а также статьи 81 и след. ЗДСП 7/88), могут представляться кассационные жалобы и прошения о пересмотре в Судебно-Административную палату Верховного Суда. Оба вида действий могут предприниматься, имея при этом экстраординарный характер, лишь по строго определенным причинам и в отношении специфического типа резолюций. При этом не имеет места обращение в новую судебную инстанцию, так как целью кассации является лишь анализ формальной и материальной сторон применения юридических положений, осуществленного Судом инстанции. В связи с этим, в кассационном суде могут быть рассмотрены исключительно резолюции, имеющие собственно юрисдикционный характер (Акты и Приговоры, отвечающие требованиям, установленным законодательством), принятые органом, — обладающим, согласно законодательству юрисдикционными полномочиями, — в результате некоторой судопроизводительной процедуры. Законодательство, при этом, рассматривается в качестве определенного института, служащего инструментом удовлетворения претензий, а судопроизводительная процедура реализуется в процессуальных формах, которые, являясь установленными формами правопорядка, также имеют фундаментальный характер.

2. Юрисдикция, являющаяся прерогативой Государства и инструментирующая удовлетворение претензий, осуществляется через посредство определенной юридической процедуры и имеет обязательный характер. Данная процедура, в свою очередь, реализуется в рамках процессуального механизма, представляющего собой совокупность процессуальных актов, а также действий, предпринятых в определенный момент и в определенной форме. Все это также имеет основополагающий характер, так как обеспечивает адекватное завершение юридической процедуры. Однако, ЗДСП 7/88 не предусматривает специального делопроизводства для судебного рассмотрения дел о возмещении ущерба, нанесенного госсредствам, а также дел, связанных с анализом бухгалтерской документации, проводимом в судебном порядке. Данный Закон предусматривает для таких случаев применение ординарных процессуальных норм. Так, в первом случае, такой процессуальной нормой

является производство декларативных актов, типология которых регулируется, в соответствии и в зависимости от размеров денежного обязательства, в Законе о Гражданском судопроизводстве. Во втором случае (анализ бухгалтерской документации, осуществляемый в ходе судебного рассмотрения), указанный ЗДСП 7/88 предусматривает применение норм, действующих при производстве обжалований в сфере судебно-административного судопроизводства, учрежденных в Законе данной юрисдикции. Во всем, — в вопросах, связанных с действиями по обжалованию, — ЗДСП 7/88 также предусматривает применение процессуального кодекса, действующего в области судебно-административного права. Следует отметить, однако, что упразднение, по Закону 10/92 от 30 апреля, действий по апелляции в указанной сфере судебно-административного судопроизводства заставило Судебную палату Счетной палаты произвести унификацию критериев, что имело своим следствием следующее. Было принято решение придерживаться, в качестве нормы делопроизводства, процессуальных форм, действующих, согласно и в зависимости от размера денежных притязаний, для действий по апелляции, предусмотренных в Законе о Гражданском судопроизводстве. Принятие данного решения объясняется тем, что Судебная палата Счетной палаты признала правомочным применение в таких случаях гражданского процессуального законодательства, которое, согласно предусмотренному в Заключительном положении 2.2 Общего Закона 2/82, имеет вторичный, но заменяющий и дополняющий характер (первичным является Закон о Судебно-административной юрисдикции), в сфере практического осуществления юрисдикционных функций.

3. Как уже было указано, Заключительное положение 2.2 Общего Закона 2/82 предписывает — в сфере практического осуществления юрисдикционных функций и для случаев, не предусмотренных в данном ОЗ и в ЗДСП 7/88, — применение правовых положений «Судебно-административной юрисдикции и правовых положений Гражданского судопроизводства, а также Уголовного судопроизводства, причем в данном указанном порядке последовательности применения».

Из этого следует, что указанный режим дополняющего применения не имел бы, вероятно, смысла с точки зрения юридической, если бы судопроизводство в бухгалтерско-экономической сфере, осуществляемое Счетной палатой, не

Юрисдикция, являющаяся прерогативой государства и инструментирующая удовлетворение претензий, осуществляется через посредство установленной юридической процедуры, имеющей обязательный характер.



Лицо, нанесшее, вследствие произведенного действия или упущения, противоречащих закону, ущерб государственным средствам или имуществу, должен возместить нанесенный ущерб и убытки.

оценивалось со всей определенностью в качестве юрисдикционной деятельности.

4. И наконец, Общий Закон о Юрисдикционных конфликтах 2/87, от 18 мая, предусматривает юрисдикционные органы бухгалтерско-экономической сферы. Эти органы, действие которых ограничивается рамками присущих им полномочий разрешения споров и вопросов, связанных с конкуренцией, входят в структуру судебно-административной юрисдикционной системы.

Таким образом, оценка в существующем в нашей стране юридическом правопорядке бухгалтерско-экономической юрисдикции в качестве несомненной юрисдикции представляет собой упроченную реальность. Эта реальность осповывается не только на добросовестном функционировании юрисдикционных органов Счетной палаты (их деятельность начинается с момента вступления в силу ОЗ 2/82), но также, и прежде всего, на юридических документах, выработанных конституционной юриспруденцией (судебные решения 187/88 от 17 октября, юридическое обоснование 2°; а также 18/91 от 31 января, юридическое обоснование 2°; Судебный Акт от 16 декабря 1993 г. и от 29 октября 1996 г.). Данные юридические документы указывают, что «судебное судопроизводство в бухгалтерско-экономической сфере представляется действием, имеющим юрисдикционную сущность. Общий Закон, употребляя выражение, использованное в статье 136.2 Испанской Конституции, определяет судебное делопроизводство в бухгалтерско-экономической сфере, в качестве присущей Счетной палате юрисдикции, наделяя ее при этом свойствами юрисдикции необходимой, безотлагательной, исключительной и полной... В то же самое время ОЗ гарантирует независимость и несменяемость членов Счетной палаты... Деятельность Судебного отдела Счетной палаты заключается в применении существующей юридической нормы к конкретному бухгалтерско-экономическому действию и в выработке определенного заключения в отношении соответствия этого действия данной юридической норме. Согласно с выработанным суждением провозглашается, соответственно, наличие или отсутствие ответственности со стороны государственного служащего, при этом такой служащий или объявляется свободным от ответственности, или приговаривается к ответственности, причем, в данном последнем случае, принятое решение приводится в исполнение в принудительном порядке. Все указанное осуществляется

посредством и в рамках судебной процедуры, учрежденной в Главе 3 раздела 5 и разработанной в Законе о деятельности Счетной палаты, в которых определяются объективные, субъективные и формальные элементы свойственные процессу. С другой стороны, принятые решения, — в случаях и по форме, определенных в Законе о деятельности СП, — могут быть предметом кассационной жалобы и ходатайства о пересмотре на уровне Верховного Суда...».

II. СОДЕРЖАНИЕ И ОГРАНИЧЕНИЯ

Затруднения, имевшие вначале место в связи с необходимостью добиться гармоничной сочетаемости бухгалтерско-экономической юрисдикции и юрисдикции ординарной (имеется в виду, прежде всего, судебно-административная юрисдикция), происходили вследствие различающихся интерпретаций доктринального положения (даже Генеральный Совет Судебной власти предложил свою интерпретацию в документе информирующего характера, подготовленного в связи с Проектом ЗДСП 7/88, которое на основе дословного воспроизводства статьи 38.1 ОЗ 2/82, предписывает, что «лицо, нанесшее, вследствие произведенного действия или упущения, противоречащих Закону, ущерб государственным средствам или имуществу, должен возместить нанесенный ущерб и убытки».

Перед лицом этой смелой, или развернутой формулировки, вытекающей, на первый взгляд, из буквального истолкования текста, юрисдикционная доктрина, предложенная Судебной палатой Счетной палаты, вбирает в себя, с самого начала, и демонстрирует умеренность и всестороннюю осведомленность в предмете, представленном ей на рассмотрение, как с точки зрения прикладного права, так и с точки зрения необходимости добиться разумного равновесия между юридическим фактом существования в испанской системе юрисдикции в бухгалтерско-экономической сфере и конституционным требованием, предписывающим уважение принципа единства и исключительности в практическом осуществлении юрисдикции, которое обязаны соблюдать, в соответствии со статьей 117 Испанской конституции, Судьи и Магистры Судебной власти. В этом же самом смысле в Акте Судебной палаты Счетной палаты от 11 января 1986 года (Юридическое обоснование № 6) указывается: «В принципе и имея в виду предусмотренное в статье 38.1 Общего Закона 2/82 от 12 мая, можно было бы предположить, что таковой ущерб должен рассматриваться в качестве основания для

Ущерб, нанесенный лицами, не подпадающими под обязательность отчета, исключается из концепции ответственности в бухгалтерско-экономической сфере, вследствие чего не подпадает также и под юрисдикцию Счетной палаты.

Юрисдикция в бухгалтерско-экономической сфере может сочетаться, в отношении одних и тех же фактов, с исполнением мандата принятия дисциплинарных мер, как и с осуществлением уголовной юрисдикции.



установления ответственности в бухгалтерско-экономической сфере, так как, вследствие противоречащих Закону действий или упущений был нанесен ущерб государственным средствам, определяемый, по принадлежности, со стороны соответствующего по профилю учреждения государственной администрации в отношении всех вытекающих из такого факта последствий. Однако, формулировка принципа бухгалтерско-экономической ответственности не может учреждаться на основе буквального истолкования статьи 38-ой упомянутого Закона. На основе такого буквального истолкования данное положение регулировало бы не бухгалтерско-экономическую ответственность, но гражданскую ответственность перед лицом Государственной Администрации. Абсурдным следствием такого положения дел явилось бы следующее: рассмотрение всех вопросов, связанных с этим предметом, должно было бы осуществляться юрисдикцией Счетной палаты, а не соответствующими учреждениями гражданской или судебно-административной юрисдикции, что явилось бы корректным. В таком случае имела бы место, причем в нарушение статьи 16 самого Общего Закона, экстралимитация компетенций бухгалтерско-экономической юрисдикции, которая ни в коем случае не может распространяться на области, входящие в компетенцию остальных юрисдикционных порядков».

Этот юрисдикционный критерий многократно цитировался, так, что ЗДСП 7/88 включает его в свои статьи 49, 72 и следующие, что указывается уже в разделе «Объяснение причин», в котором говорится: «в отношении юрисдикционной функции, анализируя сущность, распространение и пределы бухгалтерско-экономической юрисдикции, Закон рассматривает ее в качестве юрисдикции, имеющей достаточное конституционное обоснование, но которая, однако, в смысле своего содержания (и в этом наличествует совпадение с мнением, высказанным в Докладе Судебной власти от 29 января 1986 г.), должна интерпретироваться с ограничениями и в определенных пределах с тем, чтобы данная компетенция не вступала бы в противоречие с принципом единства и исключительности в практическом осуществлении юрисдикции, признаваемым статьей 117-ой Конституции в отношении ординарной юрисдикции. Вследствие указанного, данная юрисдикция имеет своим предметом рассмотрение и установление ответственности в отношении лиц, которые, являясь ответственными за

администрирование государственных средств и имущества, нанесли, по собственной вине или по недосмотру, ущерб государственным средствам или имуществу, вследствие произведенных действий или упущений, противоречащих существующим, в сфере бюджетной и бухгалтерско-экономической, законодательным положениям, действующим в отношении учреждений государственного сектора, а также в отношении лиц или учреждений бенефициантов или получателей субсидий, кредитов, поручительств и других вспоможений, происходящих из указанного сектора. Поэтому, если речь идет об устанавливаемой бухгалтерско-экономической ответственности, то данная ответственность усматривается как на основании бухгалтерской отчетности, за которую отвечают лица, занятые в администрировании государственных средств и имущества, — что следует из текста статьи 15-ой Общего Закона 2/82, — так и вследствие нарушения правовых положений, действующих в области бухгалтерско-экономической, которым подчиняются в общем все учреждения государственного сектора, а также лица ответственные за администрирование средств и имущества, подпадающих с точки зрения правовой под данное определение...».

В этом же самом смысле и в терминах установившейся юрисдикционной доктрины, выступает Судебное решение 1/93 от 28 января, в котором провозглашается, уделяя этому положению особое внимание в своем Юридическом обосновании № 3, что «не следует забывать, что нами рассматривается случай, могущий привести к установлению судебной ответственности в области бухгалтерско-экономической, что является подразделом гражданского права, причем в данном случае правоспособные стороны выступают с претензиями, имеющими в виду установление ответственности указанного характера в отношении лиц, занятых в администрировании государственных фондов или средств, — при этом сама возможность судебного рассмотрения претензий является следствием обязательности отчета, понимаемой в широком смысле, в сфере бухгалтерско-экономической, при которой были нарушены положения Общего Закона о Бюджете или Общего Закона о Бухгалтерской отчетности...».

Ущерб, нанесенный лицами, не подпадающими под обязательность отчета, исключается из концепции ответственности в бухгалтерско-экономической сфере, вследствие чего не

Граждане имеют право, носящее фундаментальный характер, требовать равносправедливого распределения средств, направленных на удовлетворение государственных расходов, а также, следовательно, корректного и эффективного администрирования имеющихся средств.



подпадает также и под юрисдикцию Счетной палаты. Вот почему упомянутое Судебное решение указывает, что «нанесение ущерба государственным средствам или имуществу со стороны лица, ответственного за использование и сохранение какой-то единицы государственной собственности, как и нанесение ущерба вследствие неадекватного использования, даже если такое действия является следствием халатности, и т. п.; — не может рассматриваться, с точки зрения юридической, как подпадающее под концепцию возмещения установленного в ходе судебного рассмотрения ущерба, нанесенного государственным средствам, ни привести к установлению бухгалтерско-экономической ответственности. Действие такого лица может привести, в зависимости от конкретных обстоятельств дела, к установлению другого типа ответственности (гражданской, административной или уголовной), так как все виды бухгалтерско-экономической ответственности, установление которых могут требовать учреждения-представители государственной администрации и анализ которых, в плане юрисдикционном, является прерогативой Счетной палаты, — не могут рассматриваться вне объективных ограничений, вытекающих из собственно дефиниции бухгалтерско-экономической ответственности, в которой устанавливается взаимосвязь между такого рода ответственностью и обязательностью отчета. Эти объективные ограничения устанавливаются в статье 136-ой Испанской Конституции, при этом выход за пределы предусмотренного данной статьей означал бы вторжение в область гражданской или судебно-административной юрисдикций, причем в условиях отсутствия необходимого и обязательного конституционного обоснования».

Однако в рамках бухгалтерско-экономической ответственности, факт принадлежности или не принадлежности к категории государственных служащих лица, в чьи непреложные обязанности входит обязательство отчета в связи использованием или администрированием государственных средств или имущества, не является основополагающим, так как ни одно из правовых положений, действующих в сфере бухгалтерско-экономической ответственности, не указывает на госслужащих или на учреждения, представляющие государственную власть, в качестве единственных и исключительных пассивных субъектов. Напротив, в этих правовых положениях говорится о лицах в целом, занятых в сборе, сохранении, администрировании или использовании

государственных средств или имущества (например, так: «те, кто»; «все, кто»; «по которым обязаны отчитываться лица,...», статьи 15.1, 38.1 и 43-ья ОЗ 2/82, а также статьи 49 и 72-ая ЗДСП 7/88).

С другой стороны, на основании обобщенного обоснования, содержащегося в статье 38.1 ОЗ 2/82, а также в статье 49.1 ЗДСП 7/88, в сфере бухгалтерско-экономической ответственности, — сущность которой предполагает возмещение и носит имущественный характер, — следует включить «учреждения» или юридические лица в качестве пассивных субъектов, могущих, в принципе, нести ответственность. Именно в этом смысле уже неоднократно высказывала свое мнение Судебная палата Счетной палаты. Так, в Судебном решении 14/93 от 26 марта говорится: «так как этот вид ответственности является одним из подклассов гражданской ответственности, а также в связи с тем, что под этот вид ответственности подпадают все юридические лица, не существуют каких бы то ни было правовых оснований, позволяющих отрицать возможность требовать установления бухгалтерско-экономической ответственности (юридические лица отвечают за нарушения в области гражданского права, совершенные их представителями, при условии, что представители действуют в сфере, ограниченной предписанными им полномочиями, правовыми и уставными). В этом смысле высказалась Палата Апелляций данной Счетной палаты, опославаясь на статью 38, а также ст. 4.2, 2.б); и 15 ОЗ 2/82, а также 128.с) и d); 25 и 123 Общего Закона о Бюджете».

Такое заключение со всей обязательностью вытекает из положений ОЗ 2/82, ЗДСП 7/88 и соответствующих статей Общего Закона о Бюджете. Кроме того, данное заключение основывается на мнении, которым руководствовалась Судебная палата Счетной палаты в своих Судебных решениях от 18 апреля и 28 октября 1986 года; а также от 25 июня и 29 октября 1992 года, как и в своих Актах от 11 и 18 января 1988 года.

Возможность сочетать юрисдикцию в сфере бухгалтерско-экономической с мандатом наложения дисциплинарных взысканий и уголовной юрисдикцией предусматривается в ОЗ 2/82 в статье 18.1, в которой говорится: «юрисдикция в бухгалтерско-экономической сфере может сочетаться, в отношении одних и тех же фактов, с исполнением мандата принятия дисциплинарных мер, как и с осуществлением уголовной юрисдикции».

Мандат требовать от администраторов государственных фондов выполнения обязательства возмещения нанесенного таким фондам ущерба принадлежит с незапамятных времен Счетной палате, вследствие чего она обладает юрисдикционными полномочиями добиваться выполнения данного обязательства, не нарушая при этом принципа единства и исключительности, провозглашенного в отношении юрисдикции в Испанской Конституции.



В пункте 2 указанной статьи уточняется, что «в случае если рассматриваемые факты оцениваются как преступные действия, гражданская ответственность устанавливается, в рамках присущей ей компетенции, бухгалтерско-экономической юрисдикцией».

В то же самое время статья 49.3 ЗДСП 7/88 развивает положения ОЗ 2/82 в следующем смысле: «в случае оценки фактов, на основании положений статьи 18.2 Общего Закона, как преступных, Судья или Суд, в чьем ведении находится такое дело, не устанавливает бухгалтерско-экономическую ответственность, но передает в Счетную палату требующиеся данные с тем, чтобы Счетная палата определила денежное выражение ущерба и убытков, нанесенных государственным средствам или имуществу».

Хотя выполнение данного исключительного требования предположило, в первый момент своего применения, определенные затруднения, на сегодняшний день органы уголовной юрисдикции выполняют данные нормативные положения, чему являются прекрасной иллюстрацией, например, Судебные решения II Палаты Верховного Суда от 27 сентября 1991 года и от 10 февраля 1995 года.

И наконец, в отношении ограничений, Общий Закон 2/82 в своей статье 16 указывает (в этом же смысле сформулированы статьи 49.1 и 2. Закона ЗДСП 7/88, в связи со статьей 9-ой Общего Закона о Судебной власти 6/85 от 1 июля): «в область бухгалтерско-экономической юрисдикции не входит рассмотрение (в судебном порядке: а) дел, подлежащих ведению Конституционного суда; б) вопросов, подчиняющихся судебно-административной юрисдикции (в соответствии с действующим в нашей системе общим положением о распределении полномочий, судебно-административная юрисдикция рассматривает претензии, возникающие в связи с действиями учреждений Государственной администрации и подпадающие под действие административного права, а также в связи с правовыми положениями, сформулированными в юридических документах более низкой, чем Закон, категории, в том числе в связи с положениями специфического характера, действующими в области заключения контрактов на выполнение госзаказов и в сфере имущественной ответственности в отношении органов государственной администрации); в) действий, подпадающих под категорию преступлений или нарушений; г) вопросы



Зал судебных заседаний

гражданского, трудового или другого характера, чье рассмотрение входит в компетенцию органов Судебной власти».



III. ПРОЦЕДУРА СУДЕБНОГО РАССМОТРЕНИЯ, ИСПОЛНЕНИЕ ПРИГОВОРОВ И ДРУГИХ ЮРИСДИКЦИОННЫХ РЕШЕНИЙ

Представляется необходимым рассмотреть в заключение некоторые другие фундаментальные аспекты юрисдикции. Во-первых, в отношении процедуры, которой следуют при установлении состава бухгалтерско-экономической ответственности, в традиционном процессуальном законодательстве Счетной палаты выделяются три типа процессуальных действий, процедурные особенности которых зависят от сущности рассматриваемых претензии:

а) Возмещение установленного в ходе судебного рассмотрения ущерба, нанесенного государственным средствам, как типичный вид бухгалтерско-экономической ответственности.

Для данного случая статья 72.1 ЗДСП 7/88 определяет содержание понятия возмещения установленного ущерба, причем это определение почти дословно повторяет формулировку, многократно использованную в юриспруденции Судебной палаты СП. В этом смысле в Судебном приговоре 11/93 от 26 февраля

определяется, что под установленным ущербом следует понимать «отрицательное или необоснованное сальдо счетного баланса (в широком смысле), по которому отчитывается лицо, отвечающее за указанные средства или имущество. Концепция установленного ущерба неразрывно связана с обязательностью отчета... Невыполнение обязанности отчета лицами, обязанными отчитываться вследствие исполнения функций, связанных с надзором или администрированием государственных средств; отсутствие обоснованного объяснения отрицательного сальдо таких счетных балансов; непроизводство взносов, которые надлежит производить вследствие операций, связанных с получением или наличием государственных фондов; хищение или сознательное допущение хищения со стороны третьего лица, а также предоставление возможности третьему лицу совершить хищение государственных средств или имущества, как и использование таких средств и имущества в собственных интересах или интересах третьих лиц и т. п. — все указанное подпадает под понятие установленного ущерба и в качестве такового, в принципе, предполагает установление бухгалтерско-экономической ответственности».

Для указанных случаев ЗДСП 7/88 предусматривает применение процессуальных действий, определяемых термином «возмещение установленного в ходе судебного рассмотрения ущерба». Эти процессуальные действия в основном повторяют процессуальные действия, имеющие место, — в зависимости от сумм, составляющих предмет рассмотрения, — в гражданских декларативных судебных разбирательствах, в соответствии с гражданским процессуальным законодательством.

б) Случаи бухгалтерско-экономической ответственности, отличные от возмещения установленного ущерба. В Преамбуле ЗДСП 7/88 указывается: «... прочие случаи, предполагающие установление бухгалтерско-экономической ответственности, предусматривают, в своем большинстве, комплексный процесс фискализации и установления фактов — ущерб или убытки, нанесенные государственным средствам или имуществу; нарушение законодательных положений, регулирующих соответствующий тип бюджетной и бухгалтерско-экономической деятельности; соотношение причинно-следственной зависимости и т. п. — все эти обстоятельства могут быть уяснены с достаточными гарантиями лишь вследствие применения механизма

ординарного судебно-административного декларативного судопроизводства». Вот почему во всех остальных случаях, предполагающих установление бухгалтерско-экономической ответственности, применяется механизм судопроизводства, называемый термином «анализ бухгалтерской документации», производимый в судебном порядке, при котором судопроизводственные действия, в целом, повторяют судопроизводственные действия, имеющие место в процедуре судебно-административной апелляции.

в) Делопроизводство ликвидации залоговых обязательств. Как указывается в уже упомянутой Преамбуле ЗДСП 7/88, в данном случае предполагаются процессуальные действия «подобные принятым в юрисдикционном делопроизводстве, установленном в Законе о Гражданском судопроизводстве». При таком делопроизводстве не осуществляются действия по реализации претензий в сфере бухгалтерско-экономической ответственности. Напротив, его основной задачей является именно констатация отсутствия такой ответственности с тем, чтобы, в зависимости от конкретных обстоятельств, приостановить действие такой ответственности и произвести по ней возвращение. Однако, в случае отсутствия согласия в отношении объявления такой ответственности недействительной, процедура делопроизводства перемещается в область судебного рассмотрения и осуществляется, в зависимости от сущности рассматриваемых претензий, в соответствии с нормами судопроизводственной процедуры анализа бухгалтерской документации или возмещения нанесенного ущерба.

Во-вторых, в отношении органов бухгалтерско-экономической юрисдикции, ЗДСП 7/88 определяет, что ими являются Советники, приписанные к Судебному отделу и к Судебным палатам Счетной палаты. В настоящий момент, в соответствии с учрежденным в 10-ом Дополнительном Положении ЗДСП 7/88, в Счетной палате действует лишь одна Судебная палата. Однако, в зависимости от служебной необходимости, количество судебных палат может быть увеличено. Третья Судебная палата Верховного суда может также рассматриваться в качестве органа бухгалтерско-экономической юрисдикции в том смысле, что она обладает компетенцией рассматривать (в случаях и по причинам, предусмотренным в законодательстве) кассационные жалобы и требования о пересмотре в отношении судебных решений, принятых юрисдикционными органами Счетной палаты. Во всем остальном органы



бухгалтерско-экономической юрисдикции могут принимать определения, в том числе по собственной инициативе, в смысле признания своей недостаточной юрисдикции или компетенции.

Положения, действующие в отношении сторон, участвующих в бухгалтерско-экономическом процессе, не отличаются от общих правил, учрежденных в законодательстве Счетной палаты относительно процессуальных полномочий, репрезентации и постулатов, причем активная легитимация принадлежит Администрации или госучреждению, понесшему ущерб, а также Прокуратуре. Тем не менее, согласно ОЗ 2/82, как уже указывалось выше, инициатива действий, направленных на установление ответственности в сфере бухгалтерско-экономической, принадлежит государству в любом юрисдикционном делопроизводстве, осуществляемом Счетной палатой, при этом ни в коем случае не требуется предоставление залога.

В отношении исполнения решений бухгалтерско-экономической юрисдикции, ЗДСП 7/88 повторяет положения, — при этом имеется одно единственное, но весьма важное отличие, заключающееся в том, что СП может брать на себя инициативу исполнения решения, — учрежденные для гражданской юрисдикции, в соответствии с которыми исполнение решения есть прерогатива юрисдикционного органа, вынесшего решение в первой инстанции. Однако, в указанном Законе предусматриваются определенные основные правила. К ним относятся следующие: а) В случае невозможности получения полностью возмещения по всем типам установленной ответственности, производятся все необходимые действия, направленные на выяснение и установление имущества всевозможного вида, в отношении которого возможно требовать возмещения ущерба. б) В случае если указанные действия оказались бы безрезультатными, объявляются неплатежеспособными лица, установленные в качестве прямых ответственных, после чего предпринимаются действия в отношении дополнительных, отвечающих за прямых, ответственных. в) Объявление неплатежеспособными ответственных, как прямых, так и дополнительных, включает в себя в любом случае положение о том, что предполагается возможность исполнения решения о возмещении ущерба в связи с установленной ответственностью в момент, когда наступило бы улучшение платежеспособности таких несущих ответственность лиц.

На основании всего изложенного можно заключить, что привлечение к судебной

ответственности в бухгалтерско-экономической сфере, рассматриваемое в качестве присущей Счетной палате функции, имеет, вне всякого сомнения, действительно юрисдикционную сущность и базируется, в рамках существующего в нашей стране кодекса, на всех необходимых предпосылках, наличие которых является обязательным для реализации данного мандата в правовом государстве. При этом следует признать, что сфера его применения является ограниченной, что представляется правомерным, так как позволяет избежать неправомерное вмешательство в другие юрисдикционные области. С другой стороны, сфера действия данной функции чрезвычайно важна. И вот почему: так как в обязанности государства входит достижение определенных целей, то государство обязано направлять на выполнение исключительно этих целей средства, собранные в результате налогообложения различных секторов частной экономики. При этом указанная обязанность есть следствие права и способности производить налогообложение. В результате действия данного особого соотношения граждане располагают правом, носящим фундаментальный характер, требовать равносправедливого распределения средств, направленных на удовлетворение государственных расходов, а также, соответственно, корректного и эффективного администрирования имеющихся средств.

Роль бухгалтерско-экономической юрисдикции в выполнении указанного является основополагающей, так как данная юрисдикция позволяет — на основании принципа ответственности учреждений государственной власти, установленного статьей 9.3 Испанской Конституции — учредить, имея в виду возможность неадекватных действий лиц, администрирующих государственные фонды, эффективную систему возмещения ущерба, нанесенного этим фондам (эти фонды принадлежат всему общественному коллективу, так как в их составление вносят свой вклад все граждане). В нашей юридической Системе, как и в других системах, мандат требовать от администраторов государственных фондов выполнения обязательства возмещения нанесенного таким фондам ущерба принадлежит с незапамятных пор Счетной палате, которой вручены соответствующие юрисдикционные полномочия, позволяющие добиваться выполнения данного обязательства, не нарушая при этом принципа единства и исключительности, провозглашенного в отношении юрисдикции в Испанской Конституции.



Счетная палата Австрии подводит итоги. Глобализация финконтроля в борьбе с коррупцией и нерадивым администрированием экономических средств

Обзор подготовлен д-ом Эдитой Гольдебанд,
Начальником Отдела внешних сношений

Счетная палата Австрии, действуя в качестве контрольного органа Государственного Совета, занимается вопросами, связанными с управлением, на федеральном уровне; в качестве же контрольного органа соответствующего регионального парламента СП Австрии занимается вопросами, относящимися к проблематике регионального или муниципального управления. Ежегодно, до 31 декабря, СП обязана проинформировать Государственный Совет и региональные парламенты о мероприятиях, осуществленных СП в предшествующем году. Кроме того, СП имеет право представлять в любой момент доклады в связи с проведенными специальными фининспекциями. Отчеты о деятельности СП, как и специальные доклады, публикуются вместе с проектом, вручаются депутатам, а также представляются на рассмотрение парламента.



52

В 1998 году Председатель Счетной палаты, д-р Франц Фидлер, подготовил для Государственного Совета специальный доклад по фискализации проекта железнодорожной связи Семмеринг-Басистуннель; а также доклад, анализирующий управление системой медобслуживания, предусмотренной законодательством, в отношении медикаментов и ресурсов терапевтической службы. Кроме того, он представил доклад по вопросам введения оплаты пользования автомагистралями.

В результате этих фининспекций управления удалось сэкономить денежные суммы, выражающиеся в миллионах австрийских шиллингов. Уже в первый постинспекционный год выплаты системы социального обеспечения в связи с лекарственными и терапевтическими средствами уменьшились в объеме, достигающим 100 миллионов австрийских шиллингов. Кроме того, главная ассоциация медицинского обслуживания проинформировала о сокращении расходов на медикаменты, составляющим почти 725 миллионов австрийских шиллингов. Фискализация пунктов оплаты скоростных автодорог дала

экономии, выражающуюся цифрой в 12 миллионов австрийских шиллингов. Удалось также значительно сократить расходы на производство купонов на оплату пользования автомагистралями.

В отношении проекта железнодорожной связи «Семмеринг-Басистуннель», бывшего в течение многих лет предметом полемики, Счетной палате удалось, с одной стороны, добиться приостановки перфорационных работ в зоне зондирования, а с другой, настоять на производстве всестороннего анализа нескольких возможных вариантов, касающихся основных условий, подвергшихся изменениям в сравнении с первым этапом реализации проекта. Кроме того, СП потребовала произвести актуализацию анализа рентабельности самого проекта.

Доклад о деятельности СП за 1997-й финансовый год, представленный для ознакомления общественности в декабре 1998, также предусматривает целый ряд предложений, направленных на экономию средств.

Счетной палате удалось выделить, для фискальной системы Австрии, ряд

В результате проведенных фискализаций управленческой деятельности удалось сэкономить денежные суммы, выражающиеся в миллионах австрийских шиллингов.

потенциальных возможностей экономики, источником которых могло бы стать упрощение ее юридического и административного режима. Так, например, в данной сфере 1,6% общего объема поступлений приходится на различные выплаты и налоги, связанные с транспортом.

Поэтому при сокращении лишь на 10% затрат, связанных с деятельностью по сбору средств, поступающих от транспортных налогообложения и выплат, можно добиться годовой экономии в размере, примерно, 50 миллионов австрийских шиллингов. Упразднение так называемых «знаков госпошлины», представляющих собой квитанцию, покупаемую гражданами для оплаты некоторых видов административных услуг, к которым относится, например, выдача паспортов, позволит исключить материальные затраты в размере, приблизительно, 90 миллионов австрийских шиллингов.

К другим аспектам, углубленно рассмотренным в отчете, относится вопрос о контроле использования австрийской стороной фондов Европейского Союза. Организация администрирования этих фондов с точки зрения конституционной, а также деятельность по их освоению были подвергнуты Счетной палатой, в ходе нескольких фининспекций, всестороннему анализу. Рачительное администрирование фондов ЕС, его квалифицированная организация, а также применение систем контроля, гарантирующих корректное, с точки зрения законодательных положений, использование данных фондов, как и адекватное распределение фондов ЕС, — все эти аспекты имеют для австрийских граждан, являющихся исправными налогоплательщиками, большое значение, так как позволяют установить нарушения в администрировании или применении фондов ЕС. На некоторые такие нарушения уже указывали, например, Европейская Комиссия и Европейская Счетная палата. Кроме того, такой подход позволяет избежать могущих возникнуть в этой связи санкций (сокращение или возвращение фондов ЕС).

В целях защиты интересов австрийских налогоплательщиков, Счетная палата будет также осуществлять надзор над выполнением предписаний законодательных положений Европейского Сообщества со стороны учреждений контроля, как и надзор за их функционированием. В свете действующего законодательства о субсидиях ЕС (статья 92-ая Договора Европейского Сообщества),

применительно к фальсификации конкуренции и к нанесению убытков в торговой деятельности, Счетная палата определила направления возможных усовершенствований (например, улучшение методов контроля) в системе Министерства экономического развития.

Счетная палата, кроме того, осуществила оценку степени выполнения со стороны пограничной жандармерии, — учрежденной в 1995 году с целью реализации обязательств, вытекающих из Шенгенского соглашения, — возложенной на нее миссии интенсификации контроля внешних границ в соответствии с установленными едиными стандартами, а также задачи организации системы информации в рамках Шенгенского соглашения. К моменту указанной административной проверки процесс организации системы пограничного контроля практически уже завершился. Также в установленные сроки был завершен предварительный этап работ, обеспечивающих ввод в действие информационной системы, действующей в рамках Шенгенского соглашения. Оценка, сделанная аудитором по окончании проверки имела, в целом, положительный характер.

Борьба с коррупцией

В Австрии интенсифицируются усилия, направленные к тому, чтобы добиться более активного участия Счетной палаты в борьбе с мошенничеством и коррупцией. По запросу Министерства Экономки и Министерства Финансов Счетная палата занята в настоящий момент проведением двух фининспекций в сфере строительства (речь идет о Венском аэропорте, нескольких федеральных сооружениях и о строительстве автодорог, осуществляемом Федеральным министерством Экономки). В сфере, относящейся к ведению органа, ответственного за распределение контрактов на выполнение госзаказов, Счетная палата регулярно представляет соответствующие рекомендации. Эти рекомендации заключаются в подробнейшем планировании; в точном описании всех услуг, в соответствии с критерием количества и качества; в определении правил проведения конкурса на получение госзаказов; в анализе предложений участвующих в таком конкурсе сторон; в исключении из конкурса неответающих установленным требованием предложений; а также в надзоре за затратами на строительство. Вся эта деятельность направлена на предотвращение некорректного

Счетной палате удалось выделить для фискальной системы Австрии, ряд потенциальных возможностей, источником которых могло бы стать упрощение ее юридического и административного режима.



В Австрии интенсифицируются усилия, направленные к тому, чтобы добиться более активного участия Счетной палаты в борьбе с мошенничеством и коррупцией.

использования финансовых средств и злоупотреблений. Недавно предписанная Счетной палате обязанность, основывающаяся на полномочиях финансового контроля, является дополнительной мерой, действующей в параллельной связи с функциями полиции и судебных органов.

Присоединение Австрии к Европейскому Союзу имеет своим следствием определенное переосмысление понятий свободной и добросовестной конкуренции, а также равноправного и справедливого режима для всех, без исключения, кандидатов и участников конкурсов на получение господрядов. Счетная палата также придерживается того мнения, что наличие конкуренции есть одно из важнейших условий того, чтобы конкурс-аукцион на распределение подрядов в государственном секторе осуществлялся на основе разумной контрактальной цены. Тем не менее, в этой связи СП считает необходимым указать на опасность, проистекающую из смешения принципов «участник аукциона, сделавший наилучшее предложение» и «участник аукциона, сделавший самое дешевое, с точки зрения экономической, предложение». Счетная палата считает недопустимым передачу господрядов тем участникам аукционов на выполнение госзаказов, что наряду с самой экономичной ценой контракта на их выполнение не могут гарантировать оптимальных условий его выполнения. Такая позиция СП объясняется тем, что довольно часто случается так, что при выполнении госзаказа имеют место сбои, ведущие в конце концов к увеличению затрат, иногда до такой степени, что даже превышают стоимость участвующих в аукционе предложений, имевших в момент конкурса более высокую цену, но гарантирующих высокое качество выполнения.

Глобализация контроля финансов

Также и на международном уровне государственные учреждения и парламенты выражают свое намерение увеличить участие Высших Органов финансового Контроля в борьбе с мошенничеством и коррупцией.

Так, особенно деликатными в этом отношении сферами признаются следующие:

– сбор налогов и пошлин, как и тарифные пошлинные ставки;

– делопроизводство конкурсов на получение госзаказов и заключение контрактов на услуги;

– распределение субсидий и выдача лицензий;

– наем и назначения штата;

К наиболее часто встречающимся видам коррупции на международном уровне относятся: незаконное присвоение денежных средств, фаворитизм, использование связей в личных целях и подкуп.

Вклад Счетной палаты в борьбу с коррупцией заключается в обеспечении гарантии и в способствовании осуществлению корректного процесса освоения бюджета, проведению соответствующих внутренних контролей; в выполнении обязанности гласной отчетности, а также оглашения возникающих точек зрения. Публикация отчетов по фискализации имеет определенную предупреждающую функцию, так как способствует пониманию со стороны несущих ответственность лиц того, что госсектор администрирует денежные средства, принадлежащие гражданам, которые уполномочивают государство распоряжаться ими. Из этого следует, что Счетная палата обязана гарантировать оптимальные условия применения денежных средств, поступающих из налогового обложения, то есть их самое экономичное, эффективное и адекватное использование, использование по назначению.

К целям деятельности Счетной палаты Австрии не относится задача принятия на себя функций системы судебного преследования. Более того, Счетная палата не участвует в судебном преследовании, — это предмет деятельности судебных и других компетентных органов. Деятельность СП носит превентивный характер и направлена на предупреждение коррупции. В этом отношении адекватное сотрудничество с юстицией носит обязательный характер. Не менее важен также и обмен международным опытом, имеющимся в области финансовой фискализации.

На международном уровне государственные учреждения и парламенты также выражают намерение увеличить участие Высших Органов финансового Контроля в борьбе с мошенничеством и коррупцией.

К целям деятельности Счетной палаты Австрии не относится задача принятия на себя функций системы уголовного преследования.





E U R S A I

Organización de las Entidades Fiscalizadoras Superiores de Europa
European Organisation of Supreme Audit Institutions
Organisation des Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques d'Europe
Europäische Organisation der Obersten Rechnungskontrollbehörden
Европейская Организация Высших Контрольных Органов