

**Шульга Н. В.,**

кандидат економічних наук,  
старший науковий співробітник  
відділу державного фінансового контролю  
Науково-дослідного фінансового інституту  
Академії фінансового управління  
Міністерства фінансів України

## ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ І ПІДЗВІТНІСТЬ ЯК БАЗОВІ ЕЛЕМЕНТИ РОЗВИТКУ ДЕРЖАВНОГО ВНУТРІШНЬОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

*Проаналізовано міжнародний і європейський досвід застосування категорій “відповідальність” і “підзвітність” у державному управлінні та в контексті реформування державного внутрішнього фінансового контролю. Обґрунтовано пропозиції щодо удосконалення підходів до відповідальності та підзвітності як базових елементів розвитку державного внутрішнього фінансового контролю в Україні та їх нормативного закріплення.*

Ключові слова: відповідальність, підзвітність, підконтрольність, базові елементи, розвиток, державний внутрішній фінансовий контроль.

В останні десятиліття міжнародні підходи до державного менеджменту та такого його важливого інструменту, як державний внутрішній фінансовий контроль (ДВФК), актуалізують застосування поняття “відповідальність”.

Так, у Рекомендаціях з внутрішнього контролю у публічному секторі, виданих Міжнародною організацією вищих органів фінансового контролю (INTOSAI), однією з обов’язкових умов забезпечення ефективності функціонування внутрішнього контролю в уряді держави визначено *головну відповідальність керівників* за управління, періодичну самооцінку внутрішнього контролю та незалежний внутрішній аудит, бо це є *частиною їх відповідальності за використання державних ресурсів*<sup>1</sup>. Ці положення підтверджені й висновком експертів PIFC (Public Internal Financial Control – модель публічного внутрішнього фінансового контролю) про перевагу підходу *відповідальності керівника* до функціонування систем внутрішнього контролю (СВК) в органах сектору державного управління країн – членів Європейського Союзу (ЄС)<sup>2</sup>. У зв’язку з цим більшість країн – членів ЄС та країн – кандидатів на вступ до ЄС вже провели або планують реформи ДВФК, розвиваючи *відповідальність* керівництва і незалежний внутрішній аудит.

---

<sup>1</sup> Див. докладніше стандарти 9110 “Керівництво для формування звітності про ефективність внутрішнього контролю: досвід ВОФК у здійсненні та оцінці внутрішнього контролю” та 9120 “Внутрішній контроль: забезпечення основ для підзвітності в уряді” (The International Standards of Supreme Audit Institutions, ISSAI, are issued by the International Organization of Supreme Audit Institutions, INTOSAI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.issai.org>).

<sup>2</sup> *Конинг Р., де*. Государственный внутренний финансовый контроль / Р. П. Дж. де Конинг ; [пер. с англ. Р. Рудницкой]. – Словения, 2007. – С. 35–38.

Саме тому в Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю та плані заходів щодо її реалізації на період до 2017 року<sup>3</sup> (далі – Концепція) *загальна відповідальність* керівників органів державного і комунального сектору економіки України перед парламентом та громадськістю визначена як базовий елемент системи ДВФК у сучасних моделях державного управління, а внутрішній контроль розглянуто як функцію керівників, *відповідальних* за діяльність конкретного органу.

Остаточено змінено пріоритети та ідеологію в підходах до управління державними фінансами України з прийняттям Бюджетного кодексу України від 08.07.2010 № 2456-VI (далі – Кодекс). Новою редакцією ст. 26 “Контроль та аудит у бюджетному процесі” встановлено обов’язок розпорядників бюджетних коштів усіх рівнів в особі їх керівників забезпечити організацію і функціонування у своїх закладах та підвідомчих бюджетних установах базових компонентів європейської моделі ДВФК – внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту<sup>4</sup>.

Водночас чинне законодавство України дозволяє учасникам бюджетного процесу уникати відповідальності за вчинені правопорушення, які стосуються ДВФК, що спричинено таким:

1) порядок регулювання відповідальності розпорядників бюджетних коштів за внутрішній контроль та внутрішній аудит не відображено у главі 18 “Відповідальність та заходи впливу за вчинені порушення бюджетного законодавства” Кодексу, а інших законодавчо-нормативних документів чи офіційних роз’яснень щодо цього питання в Україні немає;

2) відсутність законодавчо закріплених відповідних механізмів підзвітності, які б, з огляду на модернізацію управління державними фінансами в Україні<sup>5</sup>, були спрямовані не тільки на дотримання фінансових вимог, формальних процедур і правил використання бюджетних коштів, а й на досягнення конкретних результатів, та дозволяли б притягнути головних посадових осіб органу виконавчої влади до відповідальності за виявлені недоліки і порушення у функціонуванні СВК. Зокрема, не встановлено обов’язок звітування розпорядників бюджетних коштів про внутрішній контроль, хоча запровадження щорічного звітування про функціонування СВК передбачено Концепцією.

---

<sup>3</sup> Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю та план заходів щодо її реалізації на період до 2017 року : розпорядження Кабінету Міністрів України від 22.10.2008 № 1347-р (у редакції розпорядження Уряду від 23.12.2009 № 1601-р) / Україна. Кабінет Міністрів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.kmu.gov.ua//control>.

<sup>4</sup> Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2456-17>.

<sup>5</sup> Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава : програма економічних реформ на 2010–2014 роки / Україна. Комітет з економічних реформ при Президентові України. Версія для обговорення 2 червня 2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.president.gov.ua/docs/Programa\\_reform\\_FINAL\\_2.pdf](http://www.president.gov.ua/docs/Programa_reform_FINAL_2.pdf).

Крім того, на шляху розвитку системи ДВФК в Україні є ще одна проблема, пов'язана з несприятливою культурно-історичною спадщиною, — недостатнє розуміння розпорядниками бюджетних коштів в особі їх керівників *персональної відповідальності* за діяльність і досягнення мети очолюваних ними органів та їх підвідомчих установ.

Метою дослідження є докладний аналіз міжнародного і європейського досвіду застосування категорій “відповідальність” і “підзвітність” у державному управлінні та в контексті реформування ДВФК і надання на цій основі пропозицій щодо удосконалення підходів до відповідальності й підзвітності як базових елементів розвитку ДВФК в Україні та їх нормативного закріплення.

Теорія, практика й актуальні проблеми відповідальності та підзвітності розпорядників бюджетних коштів у контексті реформування ДВФК в Україні вітчизняними науковцями ґрунтовно не досліджуються. Окремі питання розглядаються у наукових і частіше практичних публікаціях Т. Байдашнікової, Т. Боровкової, О. Синкової, О. Чечуліної та деяких інших авторів. Утім, зовсім не приділяється уваги сучасному значенню відповідальності та підзвітності у державному управлінні, а міжнародний і європейський досвід їх застосування в контексті реформування ДВФК розглядається побіжно.

Відповідно, нині в Україні необхідно працювати над підвищенням рівня розуміння розпорядниками бюджетних коштів їх *персональної відповідальності* та *підзвітності* за організацію й функціонування внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту та над розробленням і впровадженням цілісної нормативної бази для встановлення чітких стандартів *відповідальності* і механізмів *підзвітності* головних учасників ДВФК, які стануть запорукою його сталого розвитку та покращання якості державного управління загалом.

У вітчизняній і зарубіжній науці дотепер немає єдності поглядів на поняття і зміст відповідальності та підзвітності, що зумовлено складністю та багатоаспектністю цих категорій.

Проаналізувавши наведені в наукових джерелах тлумачення терміна “відповідальність”, доходимо висновку, що в загальному розумінні вона є відношенням особи до встановлених вимог і правил поведінки крізь призму їх розуміння (усвідомлення) та дотримання, а також реакцією на невиконання цих приписів, що характеризується невігідними для особи наслідками. Такі вимоги і правила поведінки можуть бути вироблені та встановлені державою (законом) (юридична відповідальність), керівництвом певної організації (корпоративна відповідальність), групою людей у процесі міжособистісного спілкування (моральна (етична) відповідальність), громадськістю (соціальна (громадська) відповідальність).

З позицій дослідження, більший інтерес становить юридична відповідальність як основоположний елемент соціальної (громадської) відповідальності. З урахуванням сучасних наукових підходів, можна виокремити два напрями розуміння юридичної відповідальності: у позитивному плані (позитивна, усвідомлена відповідальність) — усвідомлений обов'язок суб'єкта діяти правомірно, у межах встановлених норм; у негативному (ретроспективному) плані, тобто відповідальність за вчинені дії — обов'язок

суб'єкта зазнати несприятливих наслідків, передбачених санкцією за порушену норму права.

У правовій науці та практиці розрізняють декілька видів юридичної відповідальності – адміністративну, господарську, дисциплінарну (трудова), кримінальну, фінансову, цивільну. При цьому адміністративна, кримінальна, трудова та фінансова галузі права є публічними, спрямованими на захист інтересів держави.

Відповідно, керівники і працівники у секторі державного управління України, насамперед як посадові особи, є суб'єктами галузей публічного права і можуть бути притягнені до цивільної, дисциплінарної, адміністративної чи кримінальної відповідальності, що визначено ст. 121 “Відповідальність за порушення бюджетного законодавства” Кодексу. Однак, на жаль, не можуть бути притягнуті до фінансової (фінансово-правової) відповідальності, яка виявляється в обов'язку суб'єкта за вчинене ним правопорушення у сфері фінансової діяльності зазнавати заходів державного примусу, нормативно закріплених у фінансовому праві, у вигляді фінансових санкцій (штраф, пеня).

Конкретний порядок настання певного виду відповідальності визначений іншими законами і кодексами України<sup>6</sup>. Згідно з цими документами, до відповідальності можуть притягуватись будь-які посадові особи у секторі державного управління, які вийшли за рамки своїх повноважень і вчинили протиправну діяльність (бездіяльність) – правопорушення і до них можуть бути застосовані силові та адміністративні заходи впливу, передбачені законодавчими актами України.

Отже, у зв'язку з історичними, соціальними і політичними особливостями розвитку України, термін “відповідальність”, зокрема й у сфері управління державними фінансами, донині сприймається в його традиційному юридичному значенні, як *вина та покарання*. На відміну від міжнародних підходів до розуміння цього поняття відповідальність сприймається в негативному (ретроспективному) плані.

У світовій практиці відповідальність крізь призму державного менеджменту розуміють як особисту характеристику – усвідомлену повну відповідальність керівника та часткову відповідальність кожного співробітника конкретного державного органу за фінансові аспекти його діяльності, усі дії і процеси в ньому, насамперед ефективне функціонування СВК, яка сприяє досягненню визначеної місії і виконанню поставлених завдань.

Тобто в сучасному загальному тлумаченні поняття “відповідальність” розглядається у позитивному плані, як протилежне поняттю “безвідпові-

---

<sup>6</sup> Про державну службу: закон України від 16.12.1993 № 3724-ХІІ (ст. 14 та розділ 8); Про засади запобігання і протидії корупції: закон України від 07.04.2011 № 3206-VI (розділ II, IV); Кодекс законів про працю України від 10.12.1971 № 322-VIII (зі змінами та доповненнями) (ст. 40–41, 43, 147–152); Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.1984 № 8074-10 (зі змінами) (ст. 164–12, 13-А, 38); Кримінальний кодекс України від 05.04.2001 № 2341-III (зі змінами) (ст. 210–211, 365-2, 368-2); Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV (ст. 610, 614).

дальність”, і означає *не примус* до дотримання і виконання певних вимог, норм і правил, а *вибір* – усвідомлений обов’язок і готовність діяти раціонально в рамках установлених норм для досягнення позитивних, корисних для себе самого і суспільства, функцій та результатів. Водночас наявність і застосування санкцій і покарань за незаконні чи незадовільні дії і поведінку, розкриті за допомогою контролю, нагляду, публічних обговорень тощо, є одним з основоположних елементів сучасної відповідальності, який дає змогу “змушувати” підзвітних осіб діяти у рамках закону.

Саме тому нові міжнародні підходи до відповідальності у державному управлінні, про які вперше йшлося на Всесвітній зустрічі на вищому рівні в інтересах соціального розвитку (6–12 березня 1995 р.)<sup>7</sup>, розглянуто в рамках обов’язкових її елементів, представлених категоріями “відповідальність = підзвітність”. Ця рівність, по суті, означає, що для забезпечення можливості притягнення чиновників до відповідальності за свою діяльність (бездіяльність) мають бути розроблені й впроваджені відповідні механізми підзвітності.

Указані підходи до відповідальності у державному управлінні підтверджені останніми дослідженнями в галузі права, результатами яких стало виокремлення специфічного типу професійної відповідальності – *підзвітної*, або *каузальної, відповідальності (accountability)* – відповідальності у силу обов’язку, обумовленої здатністю посадової особи у межах своєї компетенції впливати на досягнення певних результатів діяльності<sup>8</sup>. Для того щоб посадова особа відповідала за результати, вона має бути наділена необхідними правами шляхом чіткого делегування повноважень. Та задля усунення можливих випадків свавільного прийняття рішень і зловживання владою слід створити ефективні механізми *підзвітності* й дотримуватися їх.

Аналіз наявних тлумачень терміна “підзвітність” довів, що його часто ототожнюють або тільки з відповідальністю, або зі звітністю, або з контролем. Натомість, “підзвітність”, за міжнародними підходами, є багатограним і складним поняттям, особливо в секторі державного управління.

Термін “підзвітність” розкрито у Стандарті верифікації звітності AA1000SES<sup>9</sup> як сукупність трьох елементів, центральною ланкою кожного з яких є зацікавлені сторони: прозорість – звітність перед зацікавленими сторонами; готовність реагувати – здатність реагувати на проблеми, що хвилюють зацікавлені сторони; відповідність вимогам – дотримання законодавчих вимог, стандартів, кодексів, принципів, стратегій та інших добровільних зобов’язань.

<sup>7</sup> Копенгагенська декларація про соціальний розвиток [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.un.org/ru/documents/decl\\_conv/declarations/copdecl.shtml](http://www.un.org/ru/documents/decl_conv/declarations/copdecl.shtml).

<sup>8</sup> Заир-Бек Е. С. Принципы отчетности в политике управления образованием / Е. С. Заир-Бек // Высшее образование сегодня. – 2009. – № 9. – С. 14.

<sup>9</sup> Стандарт верифікації звітності AA1000SES, виданий Інститутом соціальної й етичної звітності (Institute of Social and Ethical Accountability – “AccountAbility”) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.google.com.ua/search?q=рекомендации+по+отчетности+устойчивого+развития+2002&ie>.

Комісією з міжнародної громадянської служби Організації Об'єднаних Націй підзвітність визначено як концепцію, що передбачає: повну відповідальність і виконання взятих зобов'язань; проведення заходів, за які працівник несе відповідальність, у визначені терміни, в межах виділених ресурсів і з дотриманням встановлених стандартів якості; виконання посадових обов'язків відповідно до положень і правил організації; надання підтримки підлеглим, забезпечення нагляду і відповідальність за виконання функцій, що доручені іншим особам; персональну відповідальність за особисті недоліки і, у відповідних випадках, за недоліки підрозділів<sup>10</sup>.

До основних елементів *системи підзвітності*, орієнтованої на досягнення конкретних результатів, у системі Організації Об'єднаних Націй віднесено<sup>11</sup>:

- дотримання виконавської дисципліни та відповідальність (після того як визначено очікувані результати і посадові особи знають, за що і перед ким вони відповідають, кожен несе персональну і матеріальну відповідальність за ефективне і дієве використання ввірених йому ресурсів для вирішення визначених завдань з метою виконання програм і заходів);
- звітність (обов'язок усіх працівників і керівників на всіх рівнях управління систематично інформувати осіб чи установи, які мають на це повноваження, про дії, здійснені для виконання затверджених програм і заходів);
- контроль (зобов'язання контролювати підконтрольних осіб при виконанні визначених завдань);
- здійснення правосуддя (будь-який механізм підзвітності має бути підкріплений надійною, ефективною, незалежною та справедливою системою здійснення правосуддя).

Опрацювання наявної інформації дає змогу зробити висновок, що підзвітність у державному управлінні має три аспекти: 1) прозорість; 2) відповідальність; 3) підконтрольність (рисунок).

Отже, підзвітність не є синонімом терміна “відповідальність”. Вона, радше, є одним зі способів її реалізації через обов'язок посадової особи (органу чи його структурного підрозділу в особі його керівника) відповідати на питання, що стосуються прийнятих рішень і/або дій перед іншими особами (органами/структурними підрозділами), які мають на це законне право. Цей обов'язок має дві грані: просте інформування (звітування), яке в умовах демократичного управління характеризується терміном “прозорість”; надання пояснень і обґрунтувань прийнятих рішень і/або виконаних

---

<sup>10</sup> Доклад Директора-исполнителя Фонда ООН в области народонаселения [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.unfpa.org/webdav/site/global/shared/documents/exbrd/2009/annual\\_session/eval\\_policy\\_ru.pdf](http://www.unfpa.org/webdav/site/global/shared/documents/exbrd/2009/annual_session/eval_policy_ru.pdf).

<sup>11</sup> *Ортис Э. Ф.* Серия докладов об управлении, основанном на конкретных результатах, в системе Организации Объединенных Наций / Э. Ф. Ортис, Й. Горита, В. Вислых. – Ч. 2: Делегирование полномочий и подотчетность. – Женева, 2004. – С. 21–22 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.unjju.org/data/reports/2004/ru/2004\\_07R.PDF](http://www.unjju.org/data/reports/2004/ru/2004_07R.PDF).

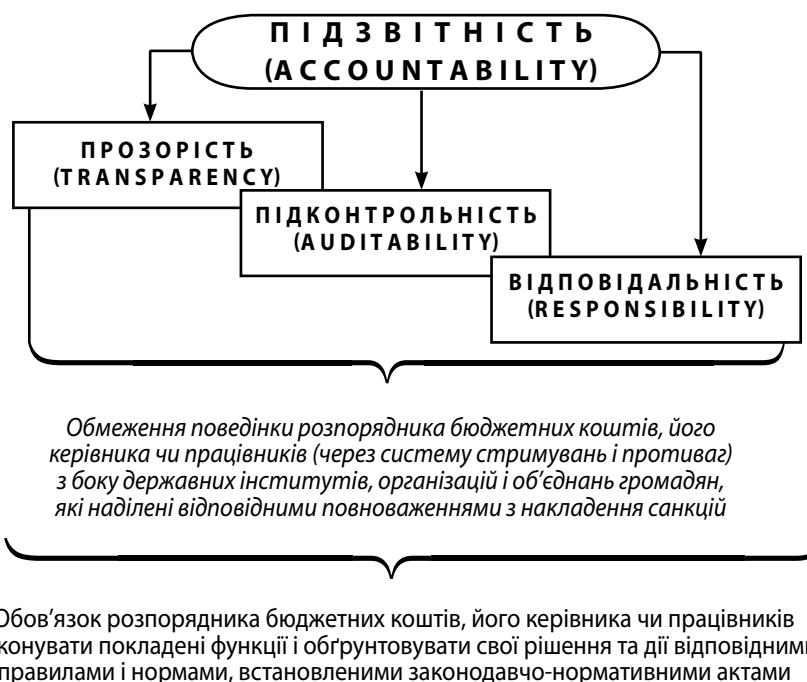


Рисунок. Сучасна сутність підзвітності у контексті державного управління

Складено автором.

дій відповідними встановленими стандартами та реагування на проблеми, які хвилюють зацікавлені сторони.

Підзвітність також не є синонімом терміна “контроль”. Вона лише передбачає формування системи взаємодоповнюючих і перехресних механізмів нагляду й інструментів контролю, за існування і дії яких ніхто фактично не контролює “незалежні” органи виконавчої влади, але при цьому вони залишаються “під контролем”, що відповідає третьому аспекту підзвітності, названому “підконтрольність”.

Таким чином, сучасне розуміння терміна “підзвітність” у державному управлінні полягає в розгляді його як способу реалізації і підтримання відповідальності при регулюванні відносин між особами (підрозділами, органами), який передбачає: взяття добровільного зобов'язання виконувати певну функцію у визначені терміни, в межах наявних ресурсів та з дотриманням установлених стандартів якості; відповідальність (згідно із законом, встановленими правилами, добровільними угодами) за виконання взятих зобов'язань, незважаючи на делегування окремих повноважень; звітування про результати своєї діяльності тим, хто має в цьому законний інтерес; обґрунтування прийнятих управлінських рішень і реагування на виявлені недоліки та зауваження зацікавлених сторін.

Для розроблення та закріплення на законодавчому рівні відповідних механізмів підзвітності важливо розуміти, перед ким, за що і яким чином

мають бути підзвітні розпорядники бюджетних коштів, тобто розрізнити її форми та види. У науковій літературі залежно від спрямованості підзвітності виокремлюють дві її форми – внутрішню (горизонтальну, системну) і зовнішню (вертикальну, інституційну), а за ознакою сутності відносин, суб'єктів та інструментів розрізняють три види підзвітності – фінансову, управлінську (щодо результатів), демократичну (політичну, громадську).

Зважаючи на курс переорієнтації управління державними фінансами України на ефективне використання бюджетних коштів та підвищення прозорості державних фінансів, докладніше розглянемо управлінський і демократичний види підзвітності.

За управлінської підзвітності увага акцентується на результатах діяльності, а не на дотриманні законів, правил і процедур, як за фінансовою. Управлінська підзвітність розпорядників бюджетних коштів полягає в зобов'язанні відповідати перед зацікавленими особами за виконання покладених завдань і досягнення місії їх діяльності.

У країнах – членах ЄС та інших розвинутих демократичних країнах, управлінська підзвітність у контексті забезпечення належного корпоративного управління державним бюджетом різних рівнів передбачає підзвітність керівників за: прийняті фінансові рішення; правильність цих рішень; упровадження прийнятих фінансових рішень відповідно до інтересів суспільства. Тобто йдеться не просто про фінансові рішення, а про результати діяльності та їх корисність для громадян.

У процесі реформування ДВФК в Україні межі управлінської підзвітності розширилися з появою нового обов'язку розпорядників бюджетних коштів щодо організації та здійснення внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту у своїх та підвідомчих установах. Отже, управлінська підзвітність у контексті ДВФК акцентується безпосередньо на СВК. Усі операції фінансового характеру (доходи, зобов'язання, тендерні процедури, контракти тощо) та робота кожного державного службовця, особливо тих, які обіймають керівні посади, мають бути предметом контролю іншого державного службовця. Рівень ризику, оцінений стосовно кожної операції, має становити вирішальний фактор для прийняття рішення про заходи контролю та здійснення вибіркового внутрішнього аудиторських перевірок. Це реалізується шляхом чіткого розподілу функцій, повноважень, відповідальності, порядку звітування і управління ризиками в організації, розроблення регламентів та посадових інструкцій, належного здійснення усіх фінансових операцій, забезпечення незалежності діяльності внутрішніх аудиторів.

Відповідно, керівник органу сектору державного управління має нести *відповідальність*, а отже, бути *підзвітним*, за формування та розвиток структурних підрозділів, що займаються підготовкою і контролем фінансових операцій, обліком, моніторингом, звітністю, аналізом і архівуванням інформації. При цьому внутрішні аудитори прикріплюються до керівників, але є незалежними у питаннях планування і реалізації їх діяльності та звітування. Внутрішній аудитор несе відповідальність за оцінку, консультування, надання об'єктивних і незалежних висновків та рекомендацій, а керів-



ник приймає рішення, як застосовувати аудиторські рекомендації, за які несе відповідальність.

Відповідальність внутрішніх аудиторів України визначена у постанові Кабінету Міністрів України “Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади”<sup>12</sup>. Але у країнах ЄС для регулювання відносин між керівником підрозділу внутрішнього аудиту і керівником органу виконавчої влади та розподілу відповідальності кожної зі сторін застосовується, крім законодавчих документів про внутрішній аудит, затверджена на урядовому рівні Хартія про внутрішній аудит, яка підписується обома сторонами і, по суті, є угодою між керівником і аудитором стосовно меж їх обов’язків, повноважень і відповідальності<sup>13</sup>.

Водночас нові підходи до державного управління зумовили виникнення у розвинутих країнах громадської (демократичної, політичної) підзвітності. Пояснюється це тим, що діяльність органів виконавчої гілки влади базується на корпоративному принципі управління чужими грошима (other people’s money). При цьому корпорації управляють коштами лише акціонерів, а державні виконавчі органи – всіх платників податків. Тому підзвітність органів державного управління має бути ширшою, ніж корпорацій, і повинна забезпечуватися функціонуванням внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту.

Таким чином, громадська підзвітність охоплює зобов’язання осіб і організацій, насамперед розпорядників бюджетних коштів, яким довірили державні ресурси, бути *відповідальними* за покладені на них фіскальні, управлінські й програмні завдання та *звітувати* перед тими, хто доручив їм такі обов’язки, – громадськості. Тобто фактично йдеться про відповідальність за функціонування СВК та регулярне звітування про його рівень у забезпеченні й управлінській, і громадській підзвітності розпорядників бюджетних коштів.

<sup>12</sup> Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади : постанова Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 № 1001 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.kmu.gov.ua/control/uk/cardnpd>.

<sup>13</sup> Конинг Р., де. Государственный внутренний финансовый контроль / Р. П. Дж. де Конинг ; [пер. с англ. Р. Рудницкой]. – Словения, 2007. – С. 64–65, 301, 318; Офіційний сайт Міністерства фінансів Македонії [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.finance.gov.mk>; Офіційний сайт Координаційної ради з внутрішнього аудиту Міністерства фінансів Туреччини [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.idkk.gov.tr>; Офіційний сайт Міністерства фінансів Республіки Хорватія [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://pifc.mfin.hr/en/project.htm>.

Як показує світовий досвід<sup>14</sup>, у складі річного звіту органів виконавчої влади має бути спеціальна заява (звіт) про рівень відповідності та ефективності СВК. Цей звіт підписується головною посадовою особою виконавчого органу (в ідеалі – не міністром) і є гарантією певного рівня СВК, який забезпечує досягнення органом його місії та виконання поставлених завдань. Головна підзвітна особа органу звітує за конкретні результати його діяльності перед урядом, парламентом і громадськістю.

Отже, проаналізувавши теоретичні підходи до застосування понять “відповідальність” і “підзвітність” у державному управлінні, та, урахувавши міжнародний і європейський досвід практичної реалізації відповідальності та підзвітності як базових елементів розвитку ДВФК, надамо певні рекомендації для України.

1. Нині вкрай необхідно працювати над усвідомленням сучасних міжнародно визнаних підходів до *підзвітності* керівників і співробітників органів виконавчої влади як *способу реалізації і підтримання їх позитивної усвідомленої відповідальності*, який передбачає:

- взяття добровільного зобов’язання виконувати певну функцію у визначені терміни, у межах наявних ресурсів та з дотриманням установлених стандартів якості;
- відповідальність за виконання взятих зобов’язань, незважаючи на делегування окремих повноважень;
- звітування про результати своєї діяльності тим, хто має в цьому законний інтерес;
- обґрунтування прийнятих управлінських рішень і реагування на виявлені недоліки та зауваження зацікавлених сторін.

2. З метою розвитку ДВФК, слід *зміщувати акценти підзвітності з незаконної діяльності (бездіяльності) на правильність (якість) прийнятих управлінських рішень в інтересах громадян*.

Таким чином, підзвітність розпорядників бюджетних коштів має бути передбачена за досягнення конкретних результатів діяльності – визначеної місії і поставлених завдань, тобто за те, що:

- СВК побудована і функціонує згідно з принципами економічності, ефективності й результативності (правильно визначено цілі, створено належне контрольне середовище, оцінені та є керованими ризики діяльності, запроваджено необхідні заходи контролю, забезпечено відповідний рівень бухгалтерського та оперативного обліку);
- дотримуються норми і правила, встановлені законодавством та внутрішніми регламентами;
- створено функцію незалежного внутрішнього аудиту;

---

<sup>14</sup> Грачева М. В. Внутренний контроль и аудит в секторе государственного управления: опыт развитых стран / М. В. Грачева // Государственное управление. Электронный вестник. – 2007. – № 12. – С. 4, 8; Chief Financial Officers Act of 1990 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://govinfo.library.unt.edu/npr/library/misc/cfo.html>; Federal Managers Financial Integrity Act of 1982 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.whitehouse.gov/omb/financial\\_fmfi1982](http://www.whitehouse.gov/omb/financial_fmfi1982).

- забезпечено підготовку достовірної фінансової, бюджетної і статистичної звітності та надано відповідні гарантії щодо стану СВК.

3. Необхідно *чіткіше окреслити межі відповідальності головних учасників ДВФК* в інструкціях з внутрішнього контролю таким чином:

- керівник органу виконавчої влади несе повну відповідальність за розроблення, впровадження (у разі потреби – за перегляд і модифікацію), ефективне функціонування СВК, її моніторинг та періодичну оцінку внутрішніми аудиторами. З цією метою ним можуть бути частково делеговані повноваження підлеглим особам, але за умови розроблення дієвих механізмів підзвітності (звітності, нагляду, контролю);
- співпрацівники органу виконавчої влади як безпосередні учасники внутрішнього контролю несуть часткову відповідальність за його дієвість у межах виконання своїх повноважень, визначених у посадових інструкціях, та формування інформації, необхідної для функціонування відповідних СВК і механізмів підзвітності;
- внутрішні аудитори не беруть участі у виконанні завдань, що підпадають під управлінську відповідальність, і не мають іншої відповідальності, крім установленої за надання керівникові органу виконавчої влади об'єктивних і незалежних висновків та рекомендацій щодо функціонування й удосконалення СВК та системи управління органом, запобігання фактам незаконного, неефективного, нерезультативного використання бюджетних коштів та попередження виникнення помилок й інших недоліків у діяльності органу.

Водночас *межі відповідальності для внутрішніх аудиторів* бажано було б *окреслити додатково* і в Типовому положенні про підрозділ внутрішнього аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, і, зважаючи на кращий європейський досвід, у Хартії про внутрішній аудит.

4. Для посилення відповідальності розпорядників бюджетних коштів у складі їх річного звіту слід *передбачити спеціальну заяву (звіт) про рівень відповідності та ефективності СВК*. Формат, зміст і порядок такої звітності, а також призначення головних підзвітних осіб доцільно визначити нормативним актом України – найлогічніше, в умовах, що склалися, окремою інструкцією з внутрішнього контролю. Хоча це може бути і спеціально підготовлений документ – Концепція підзвітності у системі ДВФК.