

## ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ І ПІДЗВІТНІСТЬ – ВЗАЄМОПОВ'ЯЗАНІ СКЛАДНИКИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ

### RESPONSIBILITY AND AWARENESS – RELEVANT DOMESTIC CONTROL COMPOUNDS

*У статті розглянуто тлумачення поняття відповідальності та підзвітності в контексті здійснення внутрішнього контролю в бюджетних установах. Досліджено розуміння управлінської підзвітності відповідно до європейських стандартів внутрішнього контролю. Доведено необхідність наповнення новим змістом поняття «управлінська підзвітність» на основі «концепції підзвітності», яка широко використовується в країнах ЄС. Визначено складники управлінської підзвітності, для яких підґрунтям є делеговані обов'язки та повноваження керівникам операційного рівня управління бюджетною установою в частині організації фінансового управління та контролю в структурах та підрозділах, які їм підпорядковані. Запропоновано послідовність запровадження управлінської підзвітності в установах державного сектору з метою формування системи внутрішнього контролю європейського зразка.*

**Ключові слова:** внутрішній контроль, відповідальність, звітування, підзвітність, делеговані обов'язки.

*В статье рассмотрено толкование понятия ответственности и подотчетности в контексте осуществления внутреннего контроля в бюджетных учреждениях. Исследовано понимание управленческой подотчетности в соответствии с европейскими стандартами внутреннего контроля. Доказана необходимость наполнения новым содержанием понятия «управленческая подотчетность» на основе «концепции подотчетности», которая широко используется в странах ЕС. Определены составляющие управленческой подотчетности, для которых осно-*

*вой является делегирование обязанностей и полномочий руководителям операционного уровня управления бюджетным учреждением в части организации финансового управления и контроля в структурах и подразделениях, которые им подчинены. Предложена последовательность внедрения управленческой подотчетности в учреждениях государственного сектора с целью формирования системы внутреннего контроля европейского образца.*

**Ключевые слова:** внутренний контроль, ответственность, отчетность, подотчетность, делегированные обязанности.

*The article deals with the interpretation of the notion of responsibility and accountability in the context of the implementation of internal control in budgetary institutions. The understanding of «managerial accountability» in accordance with European standards of internal control is explored. The necessity of filling the new meaning of the concept of «managerial accountability» on the basis of the «concept of accountability», which is widely used in EU countries, is proved. The components of managerial accountability are determined, for which the delegated responsibilities and powers to the heads of operational level of management of the budget institution in the part of the organization of financial management and control in the structures and subordinate units that are subordinated to them are delegated. The sequence of introduction of managerial accountability in public sector institutions is proposed in order to create a system of internal control of the European standard.*

**Key words:** internal control, responsibility, reporting, accountability, delegated responsibilities.

УДК 336.025

**Міщенко Т.М.**

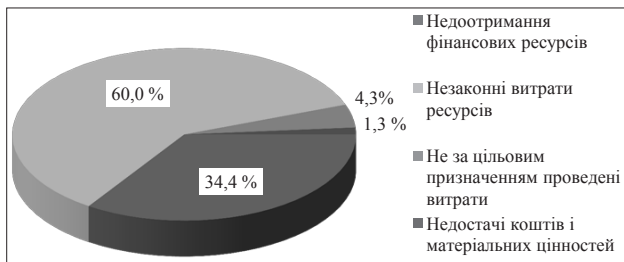
к.е.н., доцент кафедри аудиту і економічного аналізу  
Університет державної фіскальної служби України

**Постановка проблеми.** Процес реформування системи управління державними фінансами сприяв створенню сучасних механізмів державного внутрішнього фінансового контролю, що спричинило зміни у діяльності і структурі розпорядників і одержувачів бюджетних коштів. При цьому значна увага приділяється внутрішньому контролю, основна тенденція розвитку якого полягає у посиленні відповідальності та управлінської підзвітності, що забезпечує цільове та ефективне використання бюджетних коштів, гарантує досягнення максимальних результатів за допомогою оптимізації ресурсів бюджетної установи.

Однак, незважаючи на перетворення і реформи, нинішній стан справ у бюджетній сфері не може задовольняти українське суспільство, оскільки держава продовжує нести значні збитки в результаті зростаючих із року в рік обсягів порушень, фінансових махінацій і недотримання фінансово-бюджетної дисципліни. Як свідчать результати роботи Державної аудиторської служби Укра-

їни, загалом протягом 2017 року виявлено втрат фінансових і матеріальних ресурсів на майже 2,3 млрд гривень. Зокрема, внаслідок неправомірних дій окремих керівників, реалізації товарів, робіт та послуг за заниженими цінами, безоплатного надання в оренду природних і матеріальних ресурсів тощо бюджетами усіх рівнів, бюджетними установами та організаціями, підприємствами втрачена можливість отримати належні їм доходи в сумі майже 642,9 млн грн, у тому числі бюджетами – близько 301,6 млн гривень. На майже 1,5 тис. підприємств, в установах і організаціях встановлено понад 1,6 млрд грн незаконних і не за цільовим призначенням проведених витрат та недостач матеріальних і фінансових ресурсів, у тому числі майже 818,0 млн грн – по операціях із бюджетними коштами [3].

Структура порушень, що привели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів за 2017 рік, свідчить, що 60% – це незаконні витрати ресурсів, 34,4% – недоотримання фінансових ресурсів (рис. 1).



**Рис. 1. Структура порушень, що привели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, виявлених органами Державної аудиторської служби України за 2017 рік**

Джерело: [3]

У процесі заходів державного фінансового контролю встановлено факти проведення із порушенням законодавства операцій із виділення бюджетних коштів на суму майже 114,1 млн грн, з якої за порушеннями з коштами державного бюджету – понад 81,9 млн грн, з коштами місцевих бюджетів – 32,1 млн гривень. Завдяки вжитим заходам відшкодування порушень, допущених під час виділення бюджетних коштів, протягом 2017 року забезпечено лише на рівні 34,9%, або майже 39,9 млн грн з виявлених [3].

Таким чином, держава і суспільство втрачають значні ресурси, повернути які навіть у разі доведення злочину у діях певних посадових осіб вдається не завжди. Основними причинами таких порушень є низька якість внутрішнього контролю та безвідповідальне ставлення до своїх обов'язків з боку багатьох розпорядників бюджетних коштів та керівників підвідомчих установ і організацій.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблеми формування ефективної системи внутрішнього контролю досить часто ставали об'єктом наукових пошуків вітчизняних учених. Зокрема, прикладний аспект організації внутрішнього контролю в бюджетній установі досліджували

Л.В. Дікань, Є.В. Дейнеко, Н.В. Синюгіна. Окремі аспекти якісного і кількісного оцінювання ефекту та ефективності внутрішнього контролю, онтологічну інтерпретацію їхньої сутності, складу та взаємозв'язку розглядали С.В. Бардаш, Є.В. Мних, О.А. Шевчук. Проблеми і перспективи розвитку системи внутрішнього контролю в бюджетній сфері вивчали Є.В. Калюга, І.Б. Стефанюк, Н.М. Хорунжак. Проте дослідження концепції управлінської підзвітності та відповідальності як основних складників системи внутрішнього контролю бюджетної установи залишається питанням, робота над яким потребує подальшого теоретичного і практичного визначення.

**Постановка завдання.** Метою статті є дослідження тлумачення відповідальності та підзвітності як складників внутрішнього контролю з метою уточнення змісту поняття «управлінська підзвітність» відповідно до практики побудови європей-

ських моделей внутрішнього контролю і сучасних вітчизняних та зарубіжних наукових розробок.

**Виклад основного матеріалу дослідження.**

Головним завданням формування сучасної системи державного внутрішнього фінансового контролю є заміна старої практики використання прямих інструментів центрального, переважно фінансового, контролю за фінансуванням на більш збалансовану систему зовнішнього і внутрішнього контролю, в якій перевага надається децентралізованому контролю з делегуванням його функцій на рівень розпорядника бюджетних коштів. При цьому акцентування здійснюється на формуванні ефективної системи внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах.

Основою внутрішнього контролю (за термінологією ЄС – фінансове управління і контроль) є відповідальність керівника за управління та розвиток установи загалом. До основних функцій керівника належить планування та організація діяльності, формування адекватної структури внутрішнього контролю, нагляд за здійсненням внутрішнього контролю та управління ризиками для досягнення впевненості в межах розумного в тому, що мета і цілі установою будуть досягнуті, а рішення, включаючи фінансові, виконуватимуться з урахуванням принципів законності, економічності, ефективності, результативності та прозорості. Керівник відповідає за всі дії і процеси в установі, в тому числі за внутрішній контроль, який не обмежується лише фінансовими аспектами діяльності [5].

Саме керівник бюджетної установи відповідальний за використання бюджетних коштів, взяті зобов'язання відповідно до визначених цілей та завдань, здійснення діяльності відповідно до визначених стандартів у економічній, ефективній та результативній способи [7, с. 5]. Водночас персональна відповідальність керівника ґрунтується на системі делегування повноважень та управлінської підзвітності керівникам операційного рівня управління щодо їхньої діяльності в частині організації фінансового управління та внутрішнього контролю в структурах та підрозділах, які їм підпорядковані. Розподіл повноважень між керівниками всіх рівнів та окремими працівниками залежить від організаційно-функціональної структури бюджетної установи та передбачає підзвітність за виконання покладених на них завдань та обов'язків відповідно до внутрішніх організаційних регламентів, що регулюють питання зберігання і використання фінансових, матеріальних та інших ресурсів, упорядкування структури, штатної чисельності установи, оплати праці, управління персоналом, документообігу, планування, управління ризиками, звітування тощо. Чітке розмежування повноважень для кожного операційного керівника і працівника, встановлення порядку виконання

повноважень у разі тимчасової відсутності кожного, забезпечення наявності необхідних знань, досвіду та вмінь, що необхідні для виконання делегованих повноважень, є основою для формування системи управлінської відповідальності і підзвітності.

Вітчизняні науковці та практики в сфері внутрішнього контролю, зокрема В.Н. Король, О.М. Синкова, Д.В. Сидоренко, І.Ю. Чумакова, підкреслюють, що терміни «відповідальність», «управлінська підзвітність» в Україні та зарубіжних країнах тлумачаться по-різному. Так, в Україні поняття відповідальності розуміється як покарання за допущені порушення. У термінологічному словнику «Концепції адміністративної реформи в Україні» відповідальність визначається як певний стан (режим) організаційних відносин між органами виконавчої влади, за якого певний орган (посадова особа) вправі застосовувати заходи дисциплінарної (службової) відповідальності до інших органів (посадових осіб) [6]. Термін «підзвітність» традиційно розглядається як процес, пов'язаний з обов'язком звітувати перед керівництвом вищого рівня за виконання управлінських рішень, делегованих повноважень, показників діяльності тощо. Підзвітність пов'язується, як правило, з одержанням інформацій, звітів та може застосовуватись окремо від здійснення в повному обсязі функцій контролю.

Водночас І.Ю. Чумакова наголошує, що «в інших культурах поняття підзвітності застосовується у широкому розумінні, з огляду на те, яку відповідальність за свої дії несуть посадові особи» [9, с. 218]. Науковець зазначає, що «сприйняття підзвітності лише як відповідальності, яку кожна особа несе за свої дії і їх наслідки та за шкоду, завдану інтересам інших осіб, не є правильним. Адже, виходячи з такого рівняння, для розроблення і впровадження відповідних механізмів підзвітності досить лише забезпечити можливість притягнення керівників до відповідальності за їхню діяльність (або бездіяльність)» [9, с. 218]. Тому у контексті реформування державного внутрішнього фінансового контролю та його складника – внутрішнього контролю – необхідним є наповнення новим змістом терміна «управлінська підзвітність», що пов'язано із запровадженням ефективного та результативного управління бюджетними ресурсами, основою якого є відповідальність керівників операційного рівня управління перед вищим керівництвом за організацію системи фінансового управління в керованих ними підрозділах, а вищого керівництва – за розвиток установи загалом.

У спеціалізованій зарубіжній літературі розуміння підзвітності ґрунтується на дослідженнях нідерландського автора Марка Бовенса, який розглядає підзвітність у контексті реформування публічного сектору, як процес, «як щось, за

чим можна спостерігати, що можна оцінювати» [10, с. 447]. При цьому науковець визначає підзвітність як відносини між особами, в яких одна особа зобов'язана пояснювати та обґрунтовувати свою поведінку, а інша має право виносити судження, які можуть мати певні наслідки для підзвітної особи [10, с. 452]. Інший науковець, проф. д-р Вернер Янн, досліджуючи напрям функціонування підзвітності, вказує на вертикальний характер відносин, які зазвичай є обов'язковими, залежать від змісту зобов'язань і передбачають безпосередні санкції [1, с. 2]. Саме такий підхід до розуміння підзвітності формує інший конкретний зміст цього терміна, об'єднуючи відповідальність, звітність та обов'язки (рис. 2).

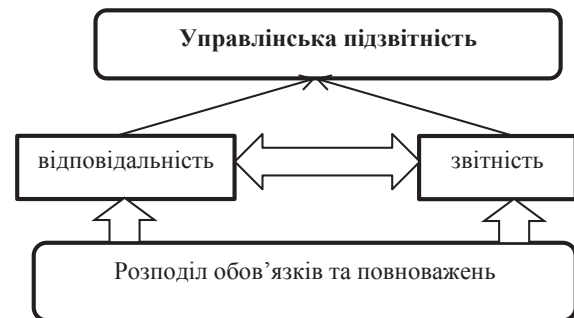


Рис. 2. Складники управлінської підзвітності

Підґрунтям для формування управлінської підзвітності є делегування керівником установи певних повноважень керівникам операційного рівня управління з обов'язковим забезпеченням (визначенням чітких та дієвих механізмів) звітування та відповідальності за їх реалізацію. При цьому управлінська підзвітність не повинна обмежуватися контролем дотримання законів, правил і норм під час витрачання бюджетних коштів, а зобов'язана акцентувати увагу на питаннях ефективності, результативності та продуктивності, тому доміантою звітування керівників центрального та операційного рівнів управління бюджетної установи стає ефективність і досягнення визначених цілей. Як стверджує Барбара Ромзек, «у своєму найпростішому значенні підзвітність – це відповідальність за ефективність роботи, результатом якої за належного функціонування має бути заохочення або санкція» [11, с. 28].

Управлінська підзвітність не може розглядатися відокремлено від системи внутрішнього контролю, вона має передбачати механізми, процеси, операції, які інтегровані у цю систему. Зараз у чинному вітчизняному законодавстві відсутній документ, який би чітко визначав, що таке управлінська підзвітність, та механізми її реалізації. Деякі аспекти управлінської підзвітності розкриті в «Методичних рекомендаціях з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах» [5], які мають інформаційний та декларативний характер

щодо загальних правил побудови внутрішнього контролю і, як наслідок, недостатньо використовуються у практичній діяльності розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та підвідомчих бюджетних установах. А тому відсутня можливість побудови внутрішнього контролю в державному секторі з інтегрованою системою управлінської підзвітності, запровадження якої давало б змогу керівнику бути впевненим у тому, чи досягає його установа визначених цілей, чи здійснюється діяльність законно та прозоро, чи досягаються очікувані результати, чи ефективно функціонує система делегування повноважень та управлінської підзвітності за їх реалізацію. Суттєві недоліки у функціонуванні внутрішнього контролю у розпорядників бюджетних коштів у своїх закладах та підвідомчих бюджетних установах підтверджено висновками міжнародних експертів у «Звіті з ефективності управління державними фінансами в Україні за 2015 рік», які зазначають, що «в Україні все ще функціонує високоцентралізована система внутрішнього контролю, яка залишилася з радянських часів. Її основні риси – зосередженість на вхідних ресурсах через централізовані механізми контролю детальних статей видатків та транзакцій у бюджеті. Структура контролю є обтяжливою і змушує осіб, відповідальних за надання державних послуг, зосереджувати свої зусилля на дотриманні вимог, а не на поліпшенні результатів та ефективності надання послуг» [2, с. 76]. У цьому сенсі з 2015 року і донині все залишилося без змін, навіть незважаючи на поступову реалізацію нових положень законодавства у сфері державного внутрішнього фінансового контролю.

**Висновки з проведеного дослідження.** Підсумовуючи викладене, можна визначити перші основні кроки у розбудові належного фінансового управління і контролю в частині запровадження управлінської підзвітності:

– внесення змін до чинних нормативно-правових актів у сфері державного внутрішнього фінансового контролю з метою запровадження спільного для всіх органів і установ розуміння управлінської підзвітності у державному секторі;

– розроблення інструктивних документів для впровадження управлінської підзвітності з детальним описом конкретних механізмів відповідальності, напрямів, форм та ліній звітування перед вищим керівництвом за реалізацію (виконання) делегованих повноважень, які мають бути чітко закріплені у внутрішніх документах установи (органу), а також визначено обсяги таких повно-

важень, відповідальних виконавців та процедури управлінської підзвітності;

– посилення управлінської підзвітності за оптимальне управління державними ресурсами відповідно до завдань функціонування органів і установ державного сектору.

### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Вернер Янн Концепція «підзвітності». URL: [agree-europe.de/images/.../Expertenbeitrag\\_Jann\\_UKR.pdf](http://agree-europe.de/images/.../Expertenbeitrag_Jann_UKR.pdf).
2. «Звіт з ефективності управління державними фінансами в Україні за 2015 рік». URL: <https://pefa.org/sites/default/files/UA-May16-PFMPR-Public-UA.pdf>.
3. Звіт про результати роботи Державної аудиторської служби України, її міжрегіональних територіальних органів та управлінь в областях за 2017 рік. – URL: <http://www.dkrs.gov.ua>.
4. Король В.М., Чумакова І.Ю. Запровадження внутрішнього контролю в Україні: проблемні питання та напрями їх вирішення // «Фінанси України». 2016. № 7. С. 82-104.
5. Про затвердження Методичних рекомендацій з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах: Наказ Міністерства фінансів України від 14 вересня 2012 року № 995. URL: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/MF12080.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF12080.html) 11.
6. Про заходи щодо впровадження Концепції адміністративної реформи в Україні. Указ Президента України від 22.07.1998 (Редакція від 28.05.2006). URL: <http://zakon3.rada.gov.ua>.
7. Практичні вказівки щодо впровадження фінансового управління і контролю та посилення управлінської підзвітності (відповідальності) в органах державної влади України / Ян ван Тайнен, Рудніцька Р.М., Манфред ван Кестерен, Чорнуцький С.П., Сидоренко Д.А. Посібник для керівників установ та державних внутрішніх аудиторів. – Київ.: «Європейський інститут державного управління та аудиту». – 2015. – 56 с.
8. Практичний посібник з питань стандартів внутрішнього контролю в державних установах України. – Київ.: «Європейський інститут державного управління та аудиту». – 2015. – 56 с.
9. Чумакова І.Ю. Внутрішній контроль як інструмент соціально відповідального управління державними фінансами. – URL: [journals.nubip.edu.ua/index.php/Economica/article/.../7167](http://journals.nubip.edu.ua/index.php/Economica/article/.../7167).
10. Bovens. M. Analyzing and Assessing Accountability: A Conceptual Framework. *European Law Journal*, 2007. – 13(4), pp. 447-468.
11. Romzek B. S. Living Accountability: Hot Rhetoric, Cool Theory, and Uneven Practice. *PS: Political Science & Politics*, 2015. – 48(1), pp. 27-34.