

## ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ ЯК ІНСТРУМЕНТ СОЦІАЛЬНО ВІДПОВІДАЛЬНОГО УПРАВЛІННЯ ДЕРЖАВНИМИ ФІНАНСАМИ

**І. Ю. ЧУМАКОВА**, кандидат економічних наук, доцент,  
завідувач відділу державного фінансового контролю  
*Науково-дослідний фінансовий інститут  
Державної навчально-наукової установи  
«Академія фінансового управління»*  
e-mail: irina\_chu@ukr.net

*Анотація.* Відповідно до міжнародних стандартів, внутрішній контроль має бути інтегрований в процес управління державними коштами і стати частиною делегування повноважень та управлінської відповідальності та підзвітності керівника органу щодо досягнення визначених цілей відповідно до виділеного бюджету та наявних ресурсів. А керівник зобов'язаний відповідати і бути підзвітним не лише в частині ефективного та результативного використання всіх ресурсів, отриманих із державних джерел, а й за розвиток і поліпшення системи внутрішнього контролю в структурних підрозділах органу та інших визначених підконтрольних суб'єктах.

Як свідчить практика, система внутрішнього контролю в її європейському розумінні (включаючи управління ризиками) у більшості вітчизняних органів державної влади перебуває на стадії запровадження, тому, відповідно до стандартів, внутрішні аудитори змушені у такому випадку застосовувати власне судження про ризики. На основі аналізу сучасних наукових розробок, законодавства України та існуючої структури внутрішнього контролю у вітчизняних органах державної влади, у статті проведено оцінку методологічного забезпечення побудови в цих органах системи внутрішнього контролю європейського зразка як інструменту соціально відповідального управління державними фінансами.

**Ключові слова:** система внутрішнього контролю, внутрішній аудит, державні фінанси, соціально відповідальне управління, управлінська відповідальність і підзвітність

**Актуальність.** Упродовж останніх років в Україні реалізовано низку заходів, спрямованих на вдосконалення системи управління державними фінансами. Водночас, економічні тенденції та євроінтеграційні процеси потребують подальшого розвитку бюджетної політики і побудови в органах державного сектору надійних систем внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, що базуються на міжнародних стандартах і відповідають основоположним принципам підзвітності, прозорості, економності, ефективності та результативності. Створені, в контексті підготовки і

підписання Угоди про асоціацію України з Європейським Союзом [1], передумови щодо реформування контрольних повноважень міністерств, центральних органів виконавчої влади (далі – ЦОВВ) забезпечили прийняття нових нормативно-правових актів [2–3], які ґрунтуються на положеннях базових компонентів європейської моделі державного внутрішнього фінансового контролю (далі – ДВФК) – внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту.

Відповідальність за їх побудову та функціонування у підвідомчих бюджетних установах офіційно закріплена за їх керівниками. Але прийняття цих документів зовсім не означає, що в цих установах вводиться абсолютно новий порядок внутрішнього контролю. Європейські норми потребують нових підходів до внутрішнього контролю, спрямованих на створення та ефективну реалізацію структури відповідальності керівника й забезпечення функціонування рентабельної системи внутрішнього контролю (далі – СВК) як інструменту соціально відповідального управління державними фінансами.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідження найкращої практики і досвіду країн ЄС із зазначених питань почали з'являтися в Україні лише останніми роками. Публікації вітчизняних фахівців присвячені, в основному, вивченню змін у концепціях і механізмах здійснення внутрішнього контролю та аспектів забезпечення реалізації функції внутрішнього аудиту у системах державного і корпоративного управління зарубіжних країн. Загальноприйняті міжнародні стандарти, які є основою для підготовки внутрішніх нормативних актів підприємств (органів, установ) та організації внутрішнього контролю в Європі та в інших країнах світу, окрім міжнародних стандартів Інституту внутрішніх аудиторів (IIA) та Міжнародної федерації бухгалтерів (IFAC), українським авторам практично не доступні. Не є предметом дослідження у вітчизняних наукових працях і проблематика організації внутрішнього контролю як інструменту соціально відповідального управління державними фінансами.

**Мета дослідження** – аналіз основних положень світових стандартів із внутрішнього контролю і сучасних наукових розробок та найкращої практики побудови європейських моделей внутрішнього контролю на предмет доцільності їх застосування у вітчизняних органах влади й уточнення повноважень підрозділів внутрішнього аудиту (далі – ПВА) у зв'язку з їх участю у побудові СВК європейського зразка в сфері економічної та правової відповідальності міністерств та інших ЦОВВ.

**Матеріали і методи дослідження.** Для досягнення визначеної мети використано: метод логічного узагальнення – для узагальнення моделей і концепцій внутрішнього контролю, систематизації зарубіжного досвіду його організації в державних органах; системний підхід – для обґрунтування змісту внутрішнього контролю в контексті соціально-відповідального управління державними фінансами; метод експертних оцінок – для оцінки існуючої структури внутрішнього контролю у вітчизняних органах державної влади та визначення формальних і неформальних

елементів СВК європейського зразка задля їх імплементації у сфері економічної та правової відповідальності міністерств та інших ЦОВВ.

**Результати дослідження та їх обговорення.** Соціально-відповідальне управління державними фінансами стосується досягнення цілей, у тому числі співвідношення ціни і якості, відстоювання цінностей діяльності державних органів влади, відповідно до принципів такого управління основу внутрішнього контролю (за термінологією європейських стандартів – фінансового управління і контролю (далі – ФУК)) у державних органах країн ЄС становить відповідальність керівника за управління та розвиток органу в цілому. Саме на керівництво державного органу покладається відповідальність за розробку і практичне функціонування СВК. Від нього залежить, щоб СВК відповідала розмірам і специфіці діяльності органу, функціонувала регулярно та ефективно.

За європейськими стандартами, ефективна організаційна структура системи контролю передбачає виправданий розподіл відповідальності й повноважень працівників. Вона повинна, по можливості, перешкоджати спробам окремих осіб порушувати вимоги контролю та забезпечувати розподіл несумісних функцій. Найбільше уваги в цій системі приділяється процедурі попереднього й поточного контролю, який виконується усіма фахівцями органу і спрямований на вивчення причин виникнення порушень та їх попередження. Подальший контроль здійснюється вищими органами фінансового контролю та урядовими органами у формі аудиту процедур, що оцінює якість СВК.

Отже, внутрішній контроль (ФУК) за бюджетними ресурсами є базовим рівнем європейської моделі ДВФК, організація якого є відповідальністю розпорядників бюджетних коштів. Управлінська підзвітність і відповідальність щодо економного, ефективного, результативного та законного витрачання ресурсів є ключовим принципом ФУК. Без управлінської відповідальності неможливо досягти результатів удосконалення ФУК [4, с. 5].

Авторські спостереження та дослідження стану запровадження СВК європейського зразка у вітчизняних державних органах дають змогу відзначити наявність у цій сфері проблем, які негативно впливають або можуть негативно вплинути на досягнення мети (місії) державного органу в контексті методологічного забезпечення соціально відповідального управління.

По-перше, переважна більшість органів до сьогодні не організувала СВК у тому вигляді, який відповідав би міжнародно визнаним стандартам (Міжнародної організації вищих аудиторських установ (INTOSAI), Міжнародним стандартам професійної практики внутрішнього аудиту IIA). У цих органах функціонують лише окремі елементи внутрішнього контролю, а у більшості з них ще не запроваджено діяльність з управління ризиками.

По-друге, відсутність належного розуміння серед керівників органів щодо сутності внутрішнього контролю та персональної відповідальності за його організацію, що негативно позначається і на ефективності діяльності ПВА та їх спроможності допомагати керівництву органу досягати

поставленої мети у найбільш економний, ефективний та результативний спосіб. За оцінками стану внутрішнього аудиту в органах державної влади, у більшості з них функція внутрішнього аудиту «поки ще є слабкою та не має змоги дієво впливати на стан фінансово-бюджетної дисципліни» [5, с. 30].

По-третє, у деяких органах діяльність із управління ризиками загалом покладена на ПВА, таким чином, має місце розрив очікувань вищого керівництва органу від внутрішнього аудитора щодо його участі у розробці і формалізації систем внутрішнього контролю та управління ризиками.

Найвний розрив очікувань має бути роз'яснений з огляду на положення міжнародних стандартів та кращий європейський досвід, а також наукові дослідження у галузі внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в державних органах.

Узагальнення основних підходів до інтерпретації у зарубіжній економічній літературі внутрішнього контролю як цілісного процесу, що допомагає організації досягти поставлених цілей, доводить про існування прямого взаємозв'язку між останніми та параметрами контролю й компонентами управління ризиками. При цьому визначається цілий ряд різних способів запровадження і здійснення внутрішньофірмових процедур контролю (або «контролів») залежно від мети і параметрів їх застосування.

Незважаючи на таку кількість контролів, існують певні обмеження ефективності внутрішнього контролю, які можуть бути зумовлені прорахунками в управлінських рішеннях, помилками при встановленні цілей і завдань організації, людським фактором тощо. Жодна СВК не може забезпечити стовідсоткову впевненість (гарантії) вищого керівництва та керівників у тому, що у діяльності організації не виникне жодних помилок, відхилень чи небажаних наслідків. Звідси є актуальним додавання до зазначених контролів фінальних «м'яких» контрольних елементів. Адже постановка внутрішнього контролю в організації має бути позитивним засобом для керівництва у досягненні поставлених цілей і завдань. Такий контроль не повинен бути занадто суворим або стримуючим, головне, щоб він був важливою частиною загальної діяльності організації [6, с. 210].

Саме на здійсненні «м'яких» контролів або поведінкових засобах контролю фокусуються модель COSO і всі інші методологічні документи, розроблені Комітетом спонсорських організацій Комісії Тредвєя. Ключова ідея моделі COSO полягає у тому, що організації будь-яких форм власності спроможні розвивати свої моделі внутрішнього контролю у межах контрольних параметрів та відповідно до прийнятої стратегії контролю [7].

Моделі COSO являють собою системний підхід до формування взаємопов'язаних моделей управління ризиками і внутрішнього контролю. За сучасних умов невизначеності і динамічних змін у суспільстві, непередбачуваності економіки та світу, що глобалізується, ризики і контролі стають дедалі більш взаємопов'язаними, особливо в контексті досягнення цілей соціально відповідального управління. Такі цілі стосуються

відповідності законодавчим вимогам, етичним стандартам і міжрядним нормам. Вони мають відповідати місії організації і рівню її ризик-апетиту, тому повинні бути визначені до того, як керівництво почне виявляти події, які потенційно можуть вплинути на їх досягнення.

Внутрішні аудитори перебувають у центрі корпоративного управління та управління ризиками і засобами контролю кожного органу державного сектору. Загальний досвід внутрішнього аудитора, а також застосований ним систематичний і послідовний підхід до оцінки й підвищення ефективності цих процесів робить його кандидатом, придатним на роль виконавця та/або консультанта щодо виконання спеціальних проектів і завдань, у тому числі із впровадження системи ФУК та посилення управлінської підзвітності і відповідальності [8].

**Висновки і перспективи.** Мета СВК європейського зразка, що має бути побудована у вітчизняних міністерствах та інших ЦОВВ у контексті досягнення цілей соціально-відповідального управління державними фінансами, полягає не в усуненні ризику як такого, а в ефективному управлінні ним. Розвиваючи систему управління ризиками необхідно чітко розрізняти її елементи в межах СВК. Відповідно до підходу COSO, який засновано на попередньому аналізі та оцінці ризиків, що виникають у діяльності організації, стає значущим гнучкість і швидкість реакції на зміни зовнішнього середовища. Це дає змогу контролювати ступінь ефективності застосовуваних заходів управління ризиками та засобів контролю, а також причини, що формують підвищені зони ризику на всіх стадіях їх здійснення.

Для розв'язання наявних проблем на першому етапі доцільно створити і затвердити наказом керівника органу робочу групу, провести інвентаризацію його завдань і функцій та визначити ризики на рівні кожного структурного підрозділу. Запропонований алгоритм може бути рекомендований як базовий і на його основі будь-яким державним органом може бути розроблена власна унікальна модель управління ризиками, яка буде складовою частини управління та виконання завдань і функцій, що здійснюється вищим керівництвом органу, керівниками та працівниками всіх рівнів і полягає в ідентифікації потенційних подій, що можуть вплинути на оцінку ризиків, визначенні способів реагування на ризики і заходів контролю з метою запобігання або зменшення їх негативного впливу на досягнення мети і стратегічних цілей соціально відповідального управління.

Відповідно до європейських норм, роль внутрішнього аудиту полягає в оцінці дієвості контролю та наданні об'єктивної та релевантної впевненості щодо його організації та здійснення на всіх рівнях управління – вищим керівництвом, керівниками та працівниками державного органу. Будь-яка додаткова діяльність внутрішніх аудиторів повинна здійснюватися в контексті внутрішнього аудиту і не завдавати шкоди їх головній ролі. За вітчизняних умов при виконанні завдань із запровадження СВК як інструменту соціально-відповідального управління державними фінансами місія внутрішнього аудиту має полягати у проведенні, перш за все,

роз'яснювальної роботи щодо сутності такої системи контролю та її основних складових.

### Список літератури

1. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.kmu.gov.ua/kmu/docs/EA/00\\_Ukraine-EU\\_Association\\_Agreement\\_\(body\).pdf](http://www.kmu.gov.ua/kmu/docs/EA/00_Ukraine-EU_Association_Agreement_(body).pdf)

2. Бюджетний кодекс України : закон України від 08.07.2010 № 2456-VI (зі змінами) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>

3. 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://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-%D0%B>

4. Internal Control Systems in Candidate Countries / Report to Supreme Audit Institutions of Central and Eastern European Countries, Cyprus, Malta, Turkey and European Court of Auditors // Prepared by the PIFC Expert Group – Working Group on Audit Manuals (March 2004) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/COOP\\_PUBLI006/COOP\\_PUBLI006\\_EN.PD](http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/COOP_PUBLI006/COOP_PUBLI006_EN.PD)

5. Звіт про стан розвитку державного внутрішнього фінансового контролю в Україні за 2015 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/doccatalog/document?id=122171>

6. Pickett K. H. S. The internal auditing handbook / Spencer K. H. Pickett. – 2nd ed. (Chichester, UK: John Wiley, 1997) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://samples.sainsburysebooks.co.uk/9780470666340\\_sample\\_409068.pdf](http://samples.sainsburysebooks.co.uk/9780470666340_sample_409068.pdf)

7. Internal Control – Integrated Framework: The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.coso.org/>

8. Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту (Стандарти). Редакція: травень 2013 року / пер. з англ. : ВГО «Інститут внутрішніх аудиторів України» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20Ukrainian.pdf>

### References

1. Association Agreement between the European Union and its Member States, of the one part, and Ukraine, of the other part. Available at : [http://www.kmu.gov.ua/kmu/docs/EA/00\\_Ukraine-EU\\_Association\\_Agreement\\_\(body\).pdf](http://www.kmu.gov.ua/kmu/docs/EA/00_Ukraine-EU_Association_Agreement_(body).pdf). (On Ukrainian).

2. Budget Code of Ukraine No. 2456-VI of 08 July 2010. Available at : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>. (On Ukrainian).
3. Some aspects of formation of departments of internal audit and the audit of the ministries and other central executive bodies and their territorial bodies and public institutions belonging to the management of ministries and other central executive bodies: DECREE CMU No. 1001 of 28 September 2011. Available at : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-%D0%B>. (On Ukrainian).
4. Internal Control Systems in Candidate Countries / Report to Supreme Audit Institutions of Central and Eastern European Countries, Cyprus, Malta, Turkey and European Court of Auditors // Prepared by the PIFC Expert Group – Working Group on Audit Manuals (March 2004). Available at : [http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/COOP\\_PUBLI006/COOP\\_PUBLI006\\_EN.PD\\_](http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/COOP_PUBLI006/COOP_PUBLI006_EN.PD_)
5. Report on Public Internal Financial Control in Ukraine in 2015. Available at : <http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/doccatalog/document?id=122171>. (On Ukrainian).
6. International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards). Available at: [http://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20Ukrainian.pdf\\_](http://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20Ukrainian.pdf_) (On Ukrainian).
7. Pickett, K. H. S. The internal auditing handbook / Spencer K. H. Pickett. – 2nd ed. (Chichester, UK: John Wiley, 1997). Available at : [http://samples.sainsburysebooks.co.uk/9780470666340\\_sample\\_409068.pdf](http://samples.sainsburysebooks.co.uk/9780470666340_sample_409068.pdf).
8. Internal Control – Integrated Framework: The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). Available at : <http://www.coso.org/>.

## **ВНУТРЕННИЙ КОНТРОЛЬ КАК ИНСТРУМЕНТ СОЦИАЛЬНО ОТВЕТСТВЕННОГО УПРАВЛЕНИЯ ГОСУДАРСТВЕННЫМИ ФИНАНСАМИ**

**И. Ю. Чумакова**

***Аннотация.** В соответствии с международными стандартами, внутренний контроль должен быть интегрирован в процесс управления государственными средствами и стать частью делегирования полномочий и управленческой ответственности и подотчетности руководителя органа, по достижению определенных целей согласно выделенного бюджета и имеющихся ресурсов. А руководитель обязан соответствовать и быть подотчетным не только в части эффективного и результативного использования всех ресурсов, полученных из государственных источников, но и за развитие и улучшение системы внутреннего контроля в структурных подразделениях органа и других определенных подконтрольных субъектах. Внутренний аудит должен предоставлять руководителю поддержку в эффективном и результативном выполнении им обязанностей по построению и совершенствованию внутренних систем контроля, процедур и процессов управления деятельностью в целом и управления рисками в частности.*

*Как показывает практика, система внутреннего контроля в ее европейском понимании (включая управление рисками) в большинстве отечественных органов государственного сектора находится лишь на*

стадии внедрения, поэтому, в соответствии со стандартами, внутренние аудиторы в таком случае должны применять собственное суждение о рисках. Сегодня это является проблемой, учитывая разрыв ожиданий высшего руководства от внутреннего аудитора относительно его участия в разработке и формализации систем внутреннего контроля и управления рисками, а также незначительный опыт и уровень квалификации и компетенций внутренних аудиторов.

На основе анализа современных научных разработок, законодательства Украины и существующей структуры внутреннего контроля в отечественных органах государственной власти, в статье проведена оценка методологического обеспечения построения в этих органах системы внутреннего контроля европейского образца как инструмента социально ответственного управления государственными финансами.

**Ключевые слова:** система внутреннего контроля, внутренний аудит, государственные финансы, социально ответственное управление, управленческая ответственность и подотчетность

## THE INTERNAL CONTROL AS A TOOL FOR SOCIALLY RESPONSIBLE MANAGEMENT OF PUBLIC FINANCES

I. Y. Chumakova

**Abstract.** *In accordance with international standards the internal control should be integrated into the public funds management process and be the part of the delegation of authority, managerial responsibility and accountability of the head of the body for achieving certain objectives in accordance with the allocated budget and available resources. And the head of the body is obliged to comply with and be accountable not only for the efficient and effective usage of all resources received from public sources, but also for the development and improvement of the internal control system in subdivisions of the body and other controlled entities. Internal audit should provide head with the support for efficient and effective performance of duties by the construction and improvement of internal control system, procedures and management processes in general and risk management in particular.*

*In practice, the internal control system in its European meaning (including risk management) in the majority of domestic public sector bodies is only at the stage of implementation, therefore, in accordance with standards, internal auditors, in this case, should apply its own judgment on the risks. Today it is a problem considering the gap between expectations of senior managers from the internal auditor with respect to its participation in the development and formalization of internal control system, and risk management, as well as limited experience and the skills and competencies of internal auditors. Based on the analysis of modern scientific research, Ukrainian legislation and the current structure of internal control in local government bodies in the article evaluated methodological support in*



*constructing these organs of internal control European standard as a tool for socially responsible management of public finances.*

**Keywords: the system of internal control, internal audit, public finance, socially responsible management, managerial responsibility and accountability**

УДК 338.3:633.521

## **СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНІ АСПЕКТИ РОЗВИТКУ ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКЦІЇ ЛЬОНАРСТВА В УКРАЇНІ**

**А. В. ЧУХЛІБ**, кандидат економічних наук,  
доцент кафедри статистики та економічного аналізу  
**Національний університет біоресурсів  
і природокористування України**  
e-mail: [alla.chukhleb@mail.ru](mailto:alla.chukhleb@mail.ru)

***Анотація.** Льон-довгунець – традиційна технічна культура Полісся та Прикарпаття України, з якої отримують два види продукції – волокно й насіння. Завдяки своїм унікальним властивостям, льоноволокно має широкий спектр використання – від виробництва тканин до виготовлення зміцнювального компоненту полімерних матеріалів і композит, що, у свою чергу, запобігає накопиченню біонерозкладних відходів, сприяє збереженню лісів, захисту навколишнього середовища. Проте, упродовж останніх десятиліть виробництво продукції льонарства практично зведено нанівець.*

*Здійснено ретроспективний аналіз виробництва льонопродукції, оцінено сучасний стан виробництва продукції льонарства в Україні. Виявлено причини зменшення обсягів виробництва льонопродукції. З метою аналізу динаміки валового виробництва льоноволокна, проведення прогностичних розрахунків обсягів його виробництва та обґрунтування концепції розвитку виробництва льонопродукції, побудовано трендову модель.*

*Для відродження галузі необхідно створити сприятливі умови для розвитку льонарства, реформувати існуючі організаційні структури господарювання, розвивати інтегровані процеси, адаптовані до ринкових умов кооперації, які сприятимуть ефективній взаємодії всіх учасників технологічного процесу виробництва – від вирощування до виробництва готової продукції з льону.*

***Ключові слова:** льон, льонарство, виробництво, екологічно чиста продукція, аналіз, тенденція, модель, прогноз, перспектива розвитку*