

МЕХАНІЗМ ПОБУДОВИ ЕФЕКТИВНОЇ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ РОЗПОРЯДНИКАМИ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ

THE MECHANISM OF THE BUILDING AN EFFECTIVE INTERNAL CONTROL SYSTEM BY THE ADMINISTRATORS OF BUDGET FUNDS

Статтю присвячено особливостям побудови внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів. Огляд нормативно-правової бази засвідчив наявність достатніх підстав для запровадження ефективної системи внутрішнього контролю в установах та організаціях. Проте аналізом фактичного стану впровадження внутрішнього контролю в міністерствах, відомствах, облдержадміністраціях виявлено нерозуміння деякими з них значення внутрішнього контролю, сутності його компонентів та певну низку проблем під час його організації. За результатами розгляду кожного елемента вітчизняної моделі внутрішнього контролю автором розроблено покроковий механізм першочергових заходів для функціонування внутрішнього контролю в установі. Виявлено існуючі обмеження застосування діючої моделі побудови внутрішнього контролю та з'ясовано можливість її вдосконалення шляхом трансформації у восьмикомпонентну з детальною увагою на процес управління ризиками.

Ключові слова: внутрішній контроль, модель COSO, система управління ризиками, середовище контролю, оцінка ризиків, моніторинг.

Статья посвящена особенностям построения внутреннего контроля распорядителями бюджетных средств. Обзор нормативно-правовой базы показал наличие достаточных оснований для введения эффективной системы внутреннего контроля в учреждениях та организациях. Однако анализом фактического состояния внедрения внутреннего контроля в министерствах, ведомствах, облгосадминистрациях выявлено непонимание некоторыми из них значения внутреннего контроля, сущности его компонентов и определенный ряд проблем при его организации. За результатами рассмотрения каждого элемента отечественной модели внутреннего контроля автором разработан пошаговый механизм первоочередных мер для функционирования внутреннего контроля в организации. Выявлены существующие ограничения использования действующей модели построения внутреннего контроля и выяснена возможность ее усовершенствования путем трансформации в восьмикомпонентную с особым вниманием на процесс управления рисками.

Ключевые слова: внутренний контроль, модель COSO, система управления рисками, контрольная среда, оценка рисков, мониторинг.

УДК 657:336.1

DOI: <https://doi.org/10.32843/bses.47-62>

Пушкарцова О.Ю.

аспірантка

ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»

Pushkarova Olena

Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman

Exactly the internal control is the basis on which the whole system of public financial control is founded. So the construction of the effective system of internal control is important and relevant. The features of the organization of the internal control system in Ukrainian executive agencies at the central and regional levels are disclosed in the article. The concept of internal control has sufficient legal basis for implementation in the activity. The definitions of internal control prove that the key to building internal control system is the responsibility of the head for the management and operation of the agency, the achievement of its goals and objectives in general. The model of internal control in Ukraine is based on the COSO model consisting of 5 components. The article discussed each component in details. Actual conditions of each model components show lack of understanding by some leaders the importance of internal control. There are many problems with its organization too. For the results of examining all elements of the original model of internal control, the end-to-end mechanism of the primary actions for the organization of the internal control in the institution, is designed by the author. The current risk assessment on a 3-level scale («high», «medium» and «low») artificially exaggerates the value of the average rating. So the results of the research confirmed the feasibility of applying a 4-level risk assessment scale to the institution's activities («low», «medium», «high», «very high») or generally 5-level («determining», «significant», «medium», «low», «very low») based on predefined criteria. The typical control measures are generalized in the article. There are existing restrictions by using of the model COSO for building the internal control such as wrong subjective assessments in making decisions, failing to control procedures and risk management decisions due to collusion by responsible persons or neglect by management. The article considers the possibility of transforming the current model of internal control into an eight-component's model with the risk management's emphasis.

Key words: internal control, model COSO, Enterprise Risk Management, control environment, risk assessment, monitoring activities.

Постановка проблеми. Просування України по шляху європейської інтеграції передбачає необхідність забезпечення прозорого та ефективного використання розпорядниками бюджетних коштів наявних ресурсів. Дієва система фінансового контролю над управлінням державними (місцевими) ресурсами (публічними коштами, необоротними та іншими активами) та їх використанням починається з удосконалення власної поведінки учасників процесу управління державними фінансами. Ураховуючи, що саме внутрішній контроль є основою та базою, на якій ґрунтується вся система державного фінансового контролю, важливим та актуальним постає дослідження побудови ефективної системи внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Поняття внутрішнього контролю у науковій літературі досліджується багатьма дослідниками. Праці А.В. Хмелькова [1] та Л.В. Дікань [2] зупиняються на внутрішньому контролі з позиції підрозділу внутрішніх контролерів, що функціонує в установі. Л.П. Кулаковська [3], Т.О. Каменська [4] висвітлюють внутрішній контроль як процес, спрямований на досягнення цілей та впровадження мети діяльності організації. Проблематиці функціонування внутрішнього контролю також приділяли увагу у своїх працях В.М. Яценко [5] та М.В. Мельник [6]. Високо оцінюючи внесок цих науковців у висвітлення теоретичних засад і практичних аспектів внутрішнього контролю, поза межами досліджень

усе ще залишаються питання побудови сучасної ефективної системи внутрішнього контролю в умовах адаптації до європейських стандартів.

Постановка завдання. Метою дослідження є узагальнення теоретичних аспектів системи внутрішнього контролю у вітчизняних умовах і розроблення механізму організації та функціонування дієвої системи внутрішнього контролю в установі.

Виклад основного матеріалу дослідження. Аналіз основних показників роботи Державної аудиторської служби за 2016–2018 рр. засвідчив стабільне зростання обсягу виявлених незаконних витрат – з 1070,96 млн. грн у 2016 р. до 1181,65 млн. грн у 2018 р., або в 1,1 рази. За 2018 р. розмір установлених недотримань, незаконних витрат та недоотриманих фінансових ресурсів збільшився порівняно з 2017 р. на 98,4%, 5,3% та 48,6% відповідно. Своєю чергою, рівень відшкодування виявлених порушень залишається низьким [7].

Вищезазначені чинники є індикатором не тільки необхідності посилення заходів контролю з боку контролюючих органів, а й свідчать про неефективність та низьку дієвість функціонування механізму фінансового управління та контролю всередині установи, безвідповідальне ставлення з боку розпорядників бюджетних коштів та керівників підприємств, установ і організацій, що й спричиняє виникнення фінансових злочинів під час використання бюджетних коштів.

Підвищення ефективності використання державних фінансів, яке має вагомий значення для економічного розвитку України, досягається, зокрема, й шляхом підвищення рівня культури розпорядників бюджетних коштів, що можливе за умов налагодження ними системи внутрішнього контролю.

Поняття внутрішнього контролю має достатні нормативно-правові підстави для реалізації у діяльності установ та організацій (табл. 1).

Наведені тлумачення доводять, що запорукою побудови внутрішнього контролю є відповідальність керівника за управління та функціонування організації у цілому, досягнення нею цілей та завдань. Під час визначення сутності внутрішнього контролю необхідно зосереджувати увагу не на функціональному його складнику, а розглядати його комплексно за допомогою системного підходу.

Аналіз правової бази з питань внутрішнього контролю свідчить про обмеженість обов'язкових норм щодо запровадження внутрішнього контролю лише розпорядниками бюджетних коштів, залишаючи поза увагою суб'єктів господарювання державного сектору економіки. У такому разі відповідальність за організацію внутрішнього контролю в установах та підприємствах, що відносяться до сфери управління міністерств, відомств, обласних державних адміністрацій, покладається на їх керівників.

Завданням внутрішнього контролю є надання керівництву достатнього рівня гарантій щодо забезпечення досягнення операційних цілей установи. Розгляд внутрішнього контролю як діяльності контрольно-ревізійного підрозділу установи сьогодні, враховуючи останні дослідження системи державного внутрішнього фінансового контролю та вдосконалення нормативно-правової бази, є взагалі некоректним. Контрольно-ревізійна діяльність відповідного підрозділу є лише незначним складником системи внутрішнього контролю.

Відповідно, внутрішній контроль та внутрішній аудит не тотожні поняття. Внутрішній аудит – це діяльність відповідного підрозділу, який допомагає

Таблиця 1

Застосування поняття внутрішнього контролю у вітчизняних та міжнародних нормативно-правових документах

№ з/п	Назва нормативно-правового документа	Визначення внутрішнього контролю (ВК)
1	Бюджетний кодекс України [8]	ВК – комплекс заходів, що застосовуються керівником для забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог до діяльності розпорядника бюджетних коштів і підприємств, установ та організацій, що належать до сфери його управління.
2	Основні засади здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів [9]	Система ВК – упроваджені керівником установи політики, правила й заходи, які забезпечують функціонування, взаємозв'язок та підтримку всіх елементів внутрішнього контролю і спрямовані на досягнення визначених мети (місії), стратегічних та інших цілей, завдань, планів і вимог щодо діяльності установи.
3	Методичні рекомендації з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та підвідомчих бюджетних установах [10]	ВК – не окрема подія чи обставина, а цілісний процес, який здійснюється керівництвом та працівниками установи; ним охоплюються питання планування діяльності установи, управління бюджетними коштами, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової і бюджетної звітності, забезпечення захисту активів від утрат, цільового і ефективного використання бюджетних коштів та інші питання, що не обмежуються лише фінансовими аспектами діяльності.
4	Внутрішній контроль. Інтегрована модель [11]	ВК – процес, здійснюваний радою директорів, менеджментом та іншим персоналом організації, спрямований на надання достатньої впевненості в досягненні цілей, пов'язаних з операційною діяльністю, підготовкою звітності та комплаєнс (відповідність законодавству та іншим вимогам).

Джерело: складено автором

керівнику у досягненні поставленої перед організацією мети, використовуючи систематизований і послідовний підхід до оцінки та підвищення ефективності системи внутрішнього контролю, надає відповідні гарантії щодо стану функціонування системи внутрішнього контролю. Він допомагає керівнику здійснювати управління, але не може і не повинен підміняти управлінців і керівників, не може замінити собою систему внутрішнього контролю.

Саме розмежування внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту є основоположним принципом державного внутрішнього фінансового контролю. Внутрішній аудит повинен визначати, як здійснюється внутрішній контроль.

Згідно зі ст. 26 Бюджетного кодексу, обов'язок щодо організації та забезпечення здійснення внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту у розпорядників бюджетних коштів (у тому числі в установах та організаціях, що належать до сфери їх управління) покладений безпосередньо на керівника [8].

Для функціонування ефективної та надійної системи внутрішнього контролю керівник установи має забезпечити підготовку, опрацювання та затвердження основних організаційно-правових засад внутрішнього контролю – внутрішнього документу (наприклад, Інструкції) з організації внутрішнього контролю, який базується на системі визначених і задокументованих правил і процедур контролю. Відсутність документально оформлених норм та правил, процедур контролю у відповідній сфері свідчить про незабезпечення контролем цього напрямку діяльності установи.

До недавнього часу основним документом, регламентуючим порядок організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів, були Методичні рекомендації [10].

Рекомендаційний характер цього документу призвів до того, що комплексної системи внутрішнього контролю, запровадженої керівником, у більшості центральних органів виконавчої влади та обласних державних адміністраціях не створено, мають місце недоліки під час її запровадження, відсутня цілісність у процесі її побудови та взагалі відсутнє єдине розуміння керівниками установ суті внутрішнього контролю.

За даними звітності, впродовж 2017–2018 рр. лише п'ятьма органами (Міноборони, Мін'юстом, Державною службою у справах ветеранів війни та учасників антитерористичної операції, Держліс-агентством та Запорізькою облдержадміністрацією) забезпечено відображення усіх питань щодо організації та функціонування внутрішнього контролю в установі [13].

Прийнята у грудні 2018 р. Постанова Кабінету Міністрів України затвердила Основні засади здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів [9] та зобов'язала керівників установ організувати й забезпечувати здійс-

нення внутрішнього контролю відповідно до цих Основних засад та актів законодавства.

Вітчизняні нормативні документи передбачають побудову внутрішнього контролю у розпорядників бюджетних коштів на підставі концепції інтегрованої моделі COSO за п'ятьма основними компонентами.

Внутрішнє середовище (середовище контролю) є основою для всіх інших компонентів моделі. Зважений аналіз внутрішнього середовища – база для початку налагодження в організації системи внутрішнього контролю, що дає керівництву можливість якнайлегше зрозуміти структуру та напрями діяльності організації, визначити ризикові сфери, провести аналіз ризиків та запропонувати способи управління ризиками.

Із метою функціонування цього елемента внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів затверджено організаційні структури, розподіл функціональних обов'язків та відповідальності між керівником та його заступниками, положення про структурні підрозділи, посадові інструкції працівників, внутрішніми розпорядчими документами визначено принципи і правила управління людськими ресурсами тощо.

Вагомим складником управління організацією, забезпечення досягнення мети, виконання завдань та функцій установи є управління ризиками, що виникають/можуть виникнути в процесі діяльності.

Управління ризиками – постійний процес, що складається з таких етапів: ідентифікації ризиків, їх оцінки, визначення способів реагування на ризики і заходів контролю щодо попередження чи зменшення їхнього негативного впливу на досягнення розпорядником бюджетних коштів місії (мети), стратегічних та оперативних цілей.

Ці два компоненти моделі COSO тісно взаємопов'язані. Здійснення оцінки внутрішнього середовища повинне відбуватися і через дослідження ставлення керівництва установи до процесу управління ризиками, а саме: розгляд наявних в установі затверджених внутрішніх регламентів із питань визначення ризиків, способів управління ними, періодичності перегляду ризиків (у тому числі періодичності ініціювання керівництвом процесу перегляду та управління ризиками), наявності розроблених заходів реагування на них. Складання переліків функцій і відповідних процедур з їх виконання, матриць відповідальних виконавців та співвиконавців функцій та процедур, блок-схем ходу їх реалізації сприятиме процесу управління ризиками в установі.

Як свідчить практика, впродовж 2017–2018 рр. у більшості міністерств, відомств, інших ЦОВВ (у тому числі в їх підвідомчих органах та бюджетних установах) та ОДА не запроваджено системної діяльності з управління ризиками. Про нерозуміння масштабності процесу управління ризиками

свідчать факти наведення у звітності із цього питання інформації лише щодо визначення корупційних ризиків або стосовно оцінки ризиків, що здійснюється для планування діяльності з внутрішнього аудиту [13].

Ідентифікацію ризиків доцільно проводити як шляхом створення керівництвом установи спеціальної робочої групи з визначення ризиків та її співпраці з робітниками для з'ясування ризикових сфер на всіх ділянках діяльності («зверху вниз»), так і шляхом виявлення та аналізу можливих ризикових подій кожним структурним підрозділом, його безпосередніми керівником та працівниками («знизу вверх»).

Важливим складником цього компонента є оцінка ризиків залежності від імовірності їх настання та ступеня впливу на діяльність організації.

Основні засади здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів [9] передбачають визначення у внутрішніх документах установи підходів до оцінки ризиків за ймовірністю їх виникнення та ступенем впливу на виконання завдань та досягнення цілей. Вітчизняні Методичні рекомендації [10] оцінюють ризики за трирівневою шкалою: «високий», «середній» і «низький».

Проте за такого розподілу штучно викривляється та перебільшується значення середньої оцінки. У такому разі доцільним є застосування чотирьохрівневої шкали оцінки ступеня впливу ризику на діяльності установи («низький», «середній», «високий», «дуже високий»), або взагалі п'ятирівневої («визначальний», «суттєвий», «середній», «низький», «дуже низький») виходячи з попередньо визначених критеріїв.

Градаціями ймовірності настання ризику можуть бути такі: «рідко», «малоймовірно», «середньо», «вірогідно», «очікувано» тощо.

Поєднання результатів ступеня впливу ризику на діяльність установи з визначенням ймовірності цього узагальнюється у матриці оцінки, де загальний показник ризику (кількість балів) визначається шляхом множення величини ступеня впливу ризику на значення його ймовірності настання.

Оцінені ризики потребують визначення способу реагування на них, а саме: вирішення їх прийняти, уникнути, розділити чи зменшити. Рішення приймається, зважаючи на всі можливі наслідки, аналізуючи співвідношення витрат із реагування на ризик з ефектом від зменшення тощо.

Ризики з високим пріоритетом (ті, що набрали найвищу кількість балів) потребують уваги та прийняття дій на рівні вищого керівництва.

Реагування на ризики здійснюється виходячи з допустимих ризиків (ризик-апетиту), які установа може прийняти без ужиття необхідних заходів контролю. Проте встановлення межі ризик-апетиту має суб'єктивний характер.

Механізми контролю (заходи контролю) запроваджуються в установі з метою впливу на ризику

та здійснюються на всіх рівнях діяльності установи та в усіх функціях, процесах і операціях.

Типовими заходами контролю є:

- процедура авторизації та підтвердження шляхом отримання дозволу відповідальних осіб на виконання операцій через процедуру візування, погодження та затвердження;
- розподіл обов'язків та повноважень (санкціонування, обробка, перевірка, фіксація);
- контроль над доступом до ресурсів та облікових записів;
- фізичний контроль над активами, які потребують особливих умов зберігання;
- запровадження постійно діючих інструкцій, регламентів;
- контроль над достовірністю проведених операцій, перевірка процесів та операцій до й після їх проведення, звірка облікових даних із фактичними;
- оцінка загальних результатів діяльності установи, окремих функцій та завдань;
- систематичний перегляд роботи кожного працівника установи;
- перевірка результатів діяльності установою вищої ланки [11, с. 38].

У рамках компоненту «інформація та комунікація» установа має вирішити завдання побудови адекватної мережі інформаційних комунікацій, при цьому запобігти їх перевантаженню. У першу чергу керівництво має намір отримати інформацію щодо суттєвих порушень політики установи, процедур та правил і з питань, що мають значний фінансовий вплив та наслідки.

Цей компонент містить у собі збір, документування, передачу інформації та користування нею як керівництвом, так і працівниками установи для належного виконання й оцінювання функцій та завдань.

Інформація, що представляється, повинна відповідати таким вимогам: бути доступною, актуальною, своєчасною, достовірною оперативною, точною, доцільною, адекватною, репрезентативною та повною.

Компонент «моніторинг» передбачає виявлення та оцінку наявності відхилень у функціонуванні компонентів процесу управління ризиками та взагалі якості роботи всієї системи внутрішнього контролю, а також ужиття заходів для усунення таких відхилень.

Моніторинг може здійснюватися як у формі постійного процесу, так і періодичних перевірок, а також їх сполучення.

Постійний (безперервний) моніторинг системи внутрішнього контролю – складова частина звичайної повсякденної діяльності установи. Це управлінські, наглядові та інші дії керівників усіх рівнів та працівників установи під час виконання ними своїх обов'язків із метою визначення та коригування відхилень.

Постійна діяльність із моніторингу охоплює усі елементи контролю і містить у собі заходи з протидії неекономічності, неефективності та без- або недостатньої результативності в системі внутрішнього контролю [11, с. 49].

Періодичні (окремі) перевірки використовують такі ж підходи до безперервного моніторингу, проте це здійснення оцінки заходів контролю на періодичній основі, а не частина діяльності організації.

Безперервний моніторинг є ефективнішим, ніж окремі перевірки, та протидіючі коригуючі заходи є потенційно менш затратними та оперативнішими.

Поєднання безперервного моніторингу та окремих оцінок сприяє подальшому підвищенню результативності системи контролю.

Діяльність підрозділу внутрішнього аудиту – це й є періодичні оцінки якості управління ризиками та запроваджених в установі заходів контролю. Саме тому керівництво може і повинно використовувати функцію внутрішнього аудиту як інструмент моніторингу для проведення аналізу результативності системи внутрішнього контролю.

Незважаючи на динаміку поліпшення показників щодо стану внутрішнього контролю в органах виконавчої влади, має місце нерозуміння деякими з них значення внутрішнього контролю та сутності його компонентів або формальний підхід до заповнення звітності, а саме:

– віднесення діяльності з внутрішнього контролю виключно до сфери компетенції фінансового підрозділу;

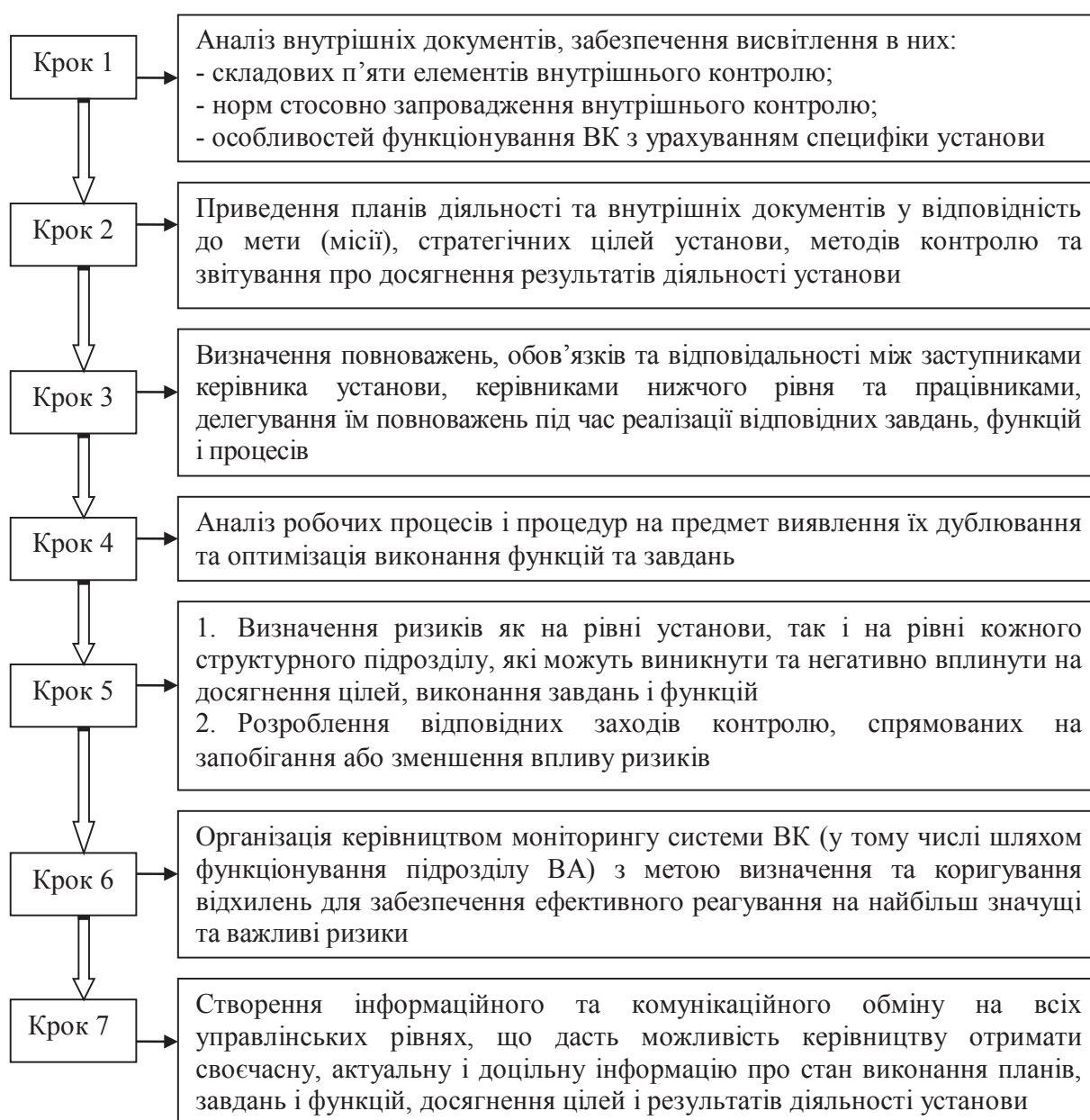


Рис. 1. Покроковий механізм організації та функціонування дієвої системи внутрішнього контролю в установі

Джерело: авторська розробка

- відсутність системного підходу до процесу управління ризиками;
- залучення служб внутрішнього аудиту до організації внутрішнього контролю в установі;
- низький рівень управлінської відповідальності та підзвітності в частині внутрішнього контролю тощо.

Результатом дослідження проблем та недоліків під час побудови внутрішнього контролю стало розроблення покрокового механізму першочергових заходів для функціонування внутрішнього контролю в установі (рис. 1).

Вітчизняні нормативні постулати щодо внутрішнього контролю не враховують той факт, що сучасна модель внутрішнього контролю доопрацьована та розширена до восьмиелементної моделі COSO-ERM, в якій приділено увагу цілям діяльності установи та робиться акцент на побудову системи управління ризиками (рис. 2). Функціонування усіх цих восьми компонентів служить критерієм ефективності процесу управління ризиками. Для забезпечення ефективності функціонування системи необхідно мінімізувати ризики до прийнятого ризик-апетиту, досягти оптимального співвідношення між ризик-апетитом та стратегією розвитку установи. Удосконалена модель визначає чіткий єдиний підхід та директиви для управління ризиками [14].

Водночас модель COSO є базовим документом із внутрішнього контролю, загальноприйнятим стандартом, проте установа має право прийняти

рішення використовувати розширену модель для виконання завдань із внутрішнього контролю та вдосконалення процесу управління ризиками.

Ураховуючи виявлені певні обмеження (помилковість суб'єктивних суджень під час прийняття рішень, невиконання контрольних процедур та рішень щодо управління ризиками внаслідок змови відповідальних осіб чи нехтування керівництвом), модель COSO не дає змоги керівнику (органу управління) отримати абсолютну впевненість у досягненні цілей організації.

Висновки з проведеного дослідження.

За результатами дослідження підтверджено необхідність запровадження внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів. Проведений аналіз кожного компонента діючої моделі внутрішнього контролю дав можливість розробити механізм першочергових заходів для організації внутрішнього контролю в установі. В умовах глобальної інформатизації напроям подальших досліджень може бути, наприклад, побудова внутрішнього контролю за допомогою принципів моделі COBIT – досягнення стратегічних цілей та підвищення ефективності діяльності за допомогою застосування ІТ-інновацій та технологій.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Хмельков А.В. Формування цілісної системи державного фінансового контролю в Україні : монографія. Харків : ХНУ ім. В.Н. Каразіна, 2012. 292 с.

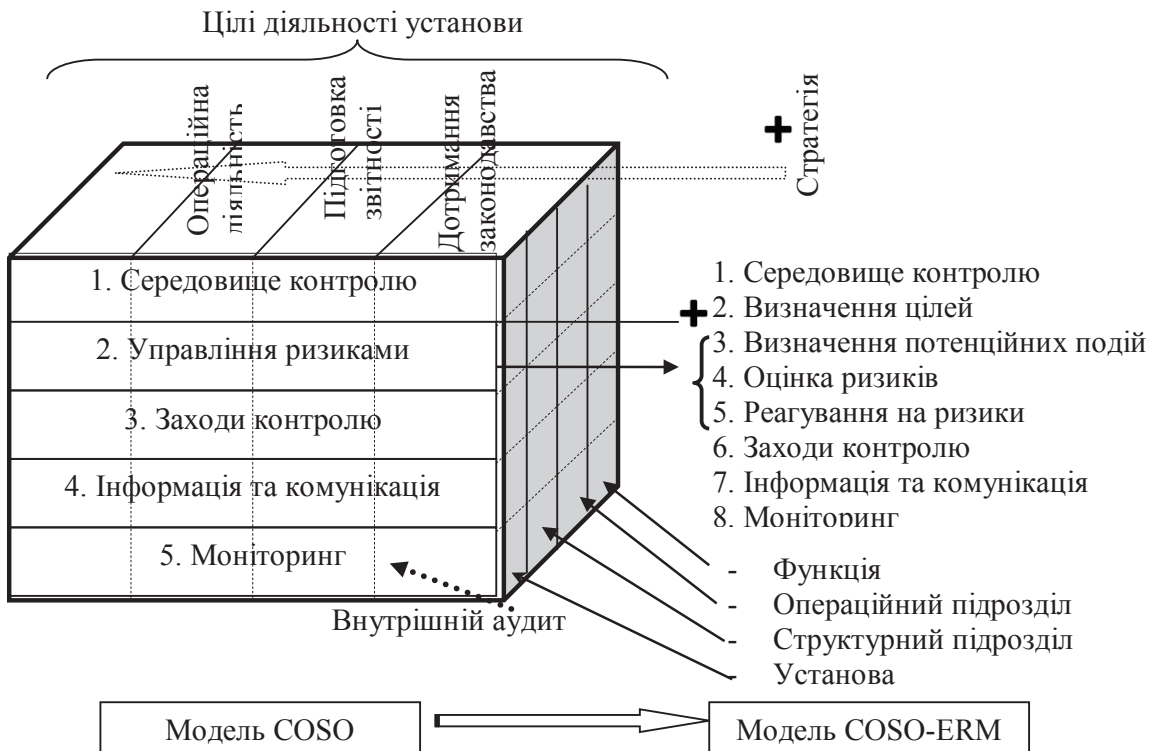


Рис. 2. Трансформація моделі внутрішнього контролю COSO у COSO-ERM

Джерело: складено автором на основі [12; 14]

2. Дікань Л.В. Фінансово-господарський контроль : навчальний посібник. Харків : ХНЕУ, 2008. 346 с.

3. Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Організація і методика аудиту : навчальний посібник. Київ : Каравелла, 2006. 560 с.

4. Каменська Т.О., Редько О.Ю. Внутрішній контроль і аудит в управлінні : практичний посібник. Київ : Інформ.-аналіт. Агентство, 2015. 375 с.

5. Яценко В.М., Пронь Н.О. Внутрішній контроль на підприємствах України: проблеми розвитку та шляхи їх вирішення. *Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія «Економічні науки»*. 2009. № 22. С. 3-7.

6. Мельник М.В., Звездин А.Л. Ревізія і контроль : учебник. Москва : КНОРУС, 2007. 640 с.

7. Статистичні та аналітичні звіти про результати роботи Державної аудиторської служби. URL: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/139479> (дата звернення: 25.10.2019).

8. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> (дата звернення: 10.11.2019).

9. Основні засади здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів : Постанова Кабінету Міністрів України від 12.12.2018 № 1062. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1062-2018-п/ed20190427> (дата звернення: 30.11.2019).

10. Методичні рекомендації з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та підвідомчих бюджетних установах : Наказ Міністерства фінансів України від 14.09.2012 № 995. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0995201-12> (дата звернення: 30.11.2019).

11. ISSAI 9100. Руководство к стандартам внутреннего контроля в государственном секторе INTOSAI. 87 с. URL: <https://www.eurosai.org>. (дата звернення: 30.11.2019).

12. Внутренний контроль. Интегрированная модель. Краткое изложение. Комитет спонсорских организаций Комиссии Тредуэя. 2013. 10 с.

13. Інформація про стан функціонування державного внутрішнього фінансового контролю у 2017–2018 рр. URL: <https://mof.gov.ua/uk/> (дата звернення: 25.06.2019).

14. Управление рисками организаций. Интегрированная модель. Краткое изложение. Комитет спонсорских организаций Комиссии Тредуэя. 2004. 111 с.

REFERENCES:

1. Khmelkov A.V. (2012) Formuvannia tsilisnoi systemy derzhavnogo finansovogo kontroliu [Formation of a holistic system of public financial control]. Kharkiv: KHNU. (in Ukrainian)

2. Dikan L.V. (2008) Finansovo-hospodarskii kontrol: Tutorial [Financial and economic control] Kharkiv: KHNEU. (in Ukrainian)

3. Kulakovska L.P., Picha Yu.V. (2006) Organizatsiia i metodyka audytu: Tutorial [Organization and methodology of audit]. Kyiv: Karavella. (in Ukrainian)

4. Kamenska T.O., Redko O.Yu. (2015) Vnutrishnii kontrol i audyt v upravlinni [Internal control and audit in management] Kyiv: Inform.-analit. ahentstvo.

5. Yatsenko V.M., Pron N.O. (2009) Vnutrishnii kontrol na pidpriemstvakh Ukrainy: problemy rozvytku ta shliakhy ikh vyrishennia [Internal control at Ukrainian enterprises: problems of development and ways of their solution] *Zbirnyk naukovykh prats Cherkaskogo derzhavnogo universytetu*. Ser. Ekonomichni nauky, no. 22, pp. 3-7.

6. Melnyk M.V., Zvezdin A.L. (2007) Reviziia i kontrol [Revision and control]. Moscow: Knorus. (in Russian)

7. Derzhavna audytorska sluzhba: Statystychni ta analitychni zvity pro rezultaty roboty [Statistical and analytical reports on the results of work]. Available at: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/139479> (accessed 25 October 2019).

8. Biutzhetyi Kodeks Ukrainy vid 08.07.2010 № 2456-VI. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> (accessed 10 November 2019).

9. Osnovni zasady zdiisnennia vnutrishnogo kontroliu rozporiadnykamy biudzhetnykh koshtiv: postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 12.12.2018 № 1062. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1062-2018-п/ed20190427> (accessed 30 November 2019).

10. Metodychni rekomendatsii z organizatsii vnutrishnogo kontroliu rozporiadnykamy biudzhetnykh koshtiv u svoih zakladah ta u pidvidomchykh biudzhetnykh ustanovah: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 14.09.2012 № 995. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0995201-12> (accessed 30 November 2019).

11. ISSAI 9100. Rukovodstva k standartam vnutrennego kontroliia v gosudarstvennom sektore [Guidelines for Public Sector Internal Control Standards] INTOSAI. Available at: <https://www.eurosai.org>. (accessed 30 November 2019).

12. COSO (2013). Vnutrennii kontrol. Integrirovannaia model [Internal control. Integrated model]. (in Russian)

13. Informatsii pro stan fuktsionuvannia derzhavnogo vnutrishnogo konroliu [Information about of functioning of the state internal financial control] Available at: <https://mof.gov.ua/uk/> (accessed 25 June 2019).

14. COSO (2004). Upravlenie riskami organizatsii. Integrirovannaia model [Enterprise Risk Management. Integrated model]. (in Russian)