

ДО ПИТАННЯ РОЗБУДОВИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ В ОРГАНАХ ПУБЛІЧНОЇ ВЛАДИ В УМОВАХ ПОСИЛЕННЯ БЕЗПЕКОВИХ ВИКЛИКІВ В СУЧАСНІЙ УКРАЇНІ

ON THE ISSUE OF DEVELOPING INTERNAL CONTROL IN PUBLIC AUTHORITIES IN THE FACE OF INCREASING SECURITY CHALLENGES IN MODERN UKRAINE

У статті відзначено, що система внутрішнього контролю є елементом системи управління та водночас об'єктивно існуючою самостійною системою, що слугує механізмом формування достовірної контрольної-аналітичної інформації, враховуючи інтеграцію аналізу, планування, організації і координації діяльності установи або організації; вона сприяє не лише попередженню потенційних відхилень від чинних нормативно-правових актів, запобіганню ризику непередбачуваних витрат і усуненню негативних управлінських дій і їх наслідків, але й є фундаментом для прийняття рішень про подальше вдосконалення діяльності; є засобом досягнення ефективності діяльності установи або організації, покликаною забезпечувати інформаційну прозорість управління, а також сприяти зростанню рівня культури і зменшенню кількості проблемних аспектів.

До системи внутрішнього контролю входять: суб'єкти (тобто підрозділи внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту і гармонізації внутрішнього аудиту), об'єкти (тобто процеси, ресурси і результати діяльності), предмет і середовище контролю, система оцінки ризиків, процедури контролю, система бух обліку, моніторинг, система санкціонованого доступу до певної інформації і комунікації.

Визначено, що задля організації ефективної системи внутрішнього контролю в органах публічної влади створиться передбачувана модель процесу, який піддається контролю, визначаються завдання і показники їх вимірювання щодо кожного контрольованого процесу і конкретизуються заходи. Також суб'єкти системи внутрішнього контролю забезпечуються безперешкодим доступом до інформації і документів, наділяються відповідними правами і можливістю оприлюднювати через ЗМІ результати контрольних заходів, що сприяє формуванню особистої відповідальності управлінців. Саме для цього в Україні створена відповідна нормативно-правова база і наявне методологічне забезпечення, що регулюють організацію системи внутрішнього контролю.

За результатами проведеного дослідження було встановлено, що чинне вітчизняне нормативно-правове забезпечення в сфері внутрішнього контролю у державному секторі формувалося на базі міжнародних стандартів Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI) і Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту, розроблених Інститутом внутрішніх аудиторів (IIA).

Ключові слова: державний контроль, державний контроль у сфері національної безпеки України, національна безпека, органи публічної влади, євроінтеграція, посилення

безпечових викликів, стратегічне управління, Європейський Союз.

The article notes that the internal control system is an element of the management system and at the same time an objectively existing independent system that serves as a mechanism for generating reliable control and analytical information, taking into account the integration of analysis, planning, organization and coordination of the activities of an institution or organization; it contributes not only to the prevention of potential deviations from current regulatory legal acts, the prevention of the risk of unforeseen costs and the elimination of negative management actions and their consequences, but also serves as a foundation for making decisions on further improving activities; it is a means of achieving the effectiveness of the activities of an institution or organization, designed to ensure information transparency of management, as well as to contribute to the growth of the level of culture and the reduction of the number of problematic aspects.

The internal control system includes: subjects (i.e. internal control, internal audit and internal audit harmonization units), objects (i.e. processes, resources and results of activities), the subject and environment of control, the risk assessment system, control procedures, the accounting system, monitoring, a system of authorized access to certain information and communication.

It has been determined that in order to organize an effective internal control system in public authorities, a predictable model of the process subject to control is created, tasks and indicators of their measurement are determined for each controlled process and measures are specified. Also, the subjects of the internal control system are provided with unhindered access to information and documents, are granted appropriate rights and the opportunity to publish the results of control measures through the media, which contributes to the formation of personal responsibility of managers. It is for this reason that an appropriate regulatory framework has been created in Ukraine and methodological support is available that regulate the organization of the internal control system.

According to the results of the study, it was found that the current domestic regulatory framework in the field of internal control in the public sector was formed on the basis of international standards of the International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) and the International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, developed by the Institute of Internal Auditors (IIA).

Key words: state control, state control in the field of national security of Ukraine, national security, public authorities, European integration, increased security challenges, strategic management, European Union.

УДК 351:342.571
DOI <https://doi.org/10.32782/pma2663-5240-2024.41.37>

Чмир Я.І.

д. філос. публ. упр.,
докторант кафедри публічного
адміністрування,
Міжрегіональна Академія управління
персоналом
ORCID ID: 0000-0002-4476-6687

Семенець-Орлова І.А.,

д. наук з держ. упр., професор,
завідувач кафедри публічного
адміністрування,
Міжрегіональна Академія управління
персоналом,
ORCID ID: 0000-0001-9227-7426

Дакал А.В.

д. наук з держ. упр., доцент,
професор кафедри публічного
адміністрування
Міжрегіональна Академія управління
персоналом,
ORCID ID: 0000-0003-3221-353X

Постановка проблеми. На відміну від переважної більшості західних країн, де внутрішній контроль існує понад 50 років, в Україні він у контексті міжнародних стандартів у законодавчому та інституційному аспекті досі перебуває на етапі свого формування. Все це значною мірою впливає на розуміння ролі та сутності внутрішнього контролю, його впливу на діяльність установи або організації, а також на управлінські рішення керівника по впровадженню і здійсненню внутрішнього контролю. Наразі керівники установ або організацій публічного сектору і їх працівники переважно трактують внутрішній контроль як перевірку, аналіз та інвентаризацію певного процесу або окремих операцій, пов'язаних з бюджетними коштами та іншими активами, здійснюваними окремими працівникам. Водночас, це лише незначна частина діяльності бюджетної установи, яка охоплюється внутрішнім контролем [5-7]. Що стосується інших сфер діяльності, то навіть при наявності вимог законодавства щодо забезпечення відповідних контрольних повноважень, вони, зазвичай, здійснюються персоналом бюджетної установи неструктуровано та неформалізовано; результати їх часто-густо не фіксуються; управлінська звітність не складається.

Аналіз останніх публікацій на означену тематику. Теоретичною основою дослідження є праці вітчизняних та зарубіжних науковців у галузі державного управління. Висвітленню основних засад внутрішнього фінансового контролю в Україні та дослідженню проблем імплементації його базових складових у практичну діяльність бюджетних органів присвячені праці таких вітчизняних науковців, як Т. Бутинець, Н. Виговська, Л. Дікань, Н. Синюгіна, Н. Хорунжак, О. Чечуліна та ін. Що стосується конкретних досліджень з питань організації системи внутрішнього контролю фінансово-господарських організацій, які працюють у різних галузях економіки, то слід зазначити, що вони ґрунтовно висвітлені в наукових працях Е. Аренса, Дж. К. Лоббека, Ю. Великого, О. Дороша, С. Ковача, Т. Ковтуна, В. Рудницького, І. Сіменка, О. Чечуліної, С. Чорнуцького та ін. Проте варто відзначити недостатність досліджень сутнісних та змістовних ознак систем внутрішнього контролю та розбіжності у термінологічних визначеннях понять. Існують методологічні помилки при ототожненні науковцями внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту і дуже часто внутрішній аудит розглядається як система внутрішнього контролю.

Мета дослідження - визначити можливість розбудови внутрішнього контролю в орга-

нах публічної влади в умовах посилення безпекових викликів в сучасній Україні.

Виклад основного матеріалу. Розбудова вітчизняної юридичної бази із упровадження внутрішнього аудиту як складового компонента в системі державного внутрішнього фінансового контролю для вдосконалення діяльності установ або організацій державного сектору, зростання рівня культури державного управління розпочалась з ухвалення 24 травня 2005 року Кабінетом Міністрів України Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року і супроводжувалась відповідною хронологією затвердження нових нормативно-правових документів у цій сфері. Цей процес триває і дотепер. Також була підтверджена необхідність впровадження розпорядниками бюджетних коштів внутрішнього контролю. Зроблений аналіз елементів існуючої моделі внутрішнього контролю дав змогу запропонувати механізм першочергових заходів для організації внутрішнього контролю в установі або організації.

Система внутрішнього контролю, розроблена для однієї бюджетної установи, нечасто може бути ефективною для іншої. Наповненість кожної системи внутрішнього контролю головним чином залежить від етапу її розвитку, інституційної і галузевої специфіки, а також підходів керівника установи або організації до її побудови. Тож кожна бюджетна установа, враховуючи її функції, провідні завдання і фактичний рівень внутрішнього контролю на визначений час, формує власну систему внутрішнього контролю. На законодавчому рівні встановлено лише єдині принципи для бюджетних установ, на яких повинні базуватися підходи до забезпечення побудови або вдосконалення системи внутрішнього контролю.

Програмно-цільовий метод вважається передумовою впровадження системи внутрішнього контролю в діяльність розпорядників бюджетних коштів. Відповідно до п. 42 ч. 1 ст. 2 Бюджетного кодексу України програмно-цільовий метод (ПЦМ) – це метод управління бюджетними коштами з метою досягнення конкретних результатів за рахунок коштів бюджету із застосуванням оцінювання ефективності використання бюджетних коштів на всіх етапах бюджетного процесу. Спостерігається така світова тенденція у сфері публічних фінансів, і до неї входять фінанси місцевих бюджетів. Є очевидним перехід від класичної постатейної системи планування та витрачання бюджетних коштів до ПЦМ, що орієнтується на результати бюджетування. Попри те, що в країнах можуть бути різні причини для

бюджетної реформи, і вони по-різному її проводять, але в них є спільні цілі.

Досвід країн ОЕСР демонструє те, що понад 80% країн ОЕСР, які здійснили бюджетні реформи, враховуючи запровадження ПЦМ, прагнули збільшити ефективність і результативність надання державних послуг. При цьому 70% країн прагнули посилити прозорість і підзвітність перед політиками та громадськістю, а 1/3 країн мала намір зміцнити функцію планування. В цілому бюджетна реформа в країнах ОЕСР пов'язана з ширшим реформуванням, яке спрямоване на посилення контролю державних видатків та підвищення економічної ефективності і результативності державного сектору. Отже, більшість розвинених країн використовує ПЦМ у своєму бюджетному процесі. В основу цього методу покладена орієнтація діяльності бюджетної установи на те, які саме результати від діяльності заплановані на основі використання коштів бюджету. У процесі його впровадження розглядається не тільки головна мета діяльності бюджетної установи, але й її система управління, ієрархія підпорядкованих цілей та конкретних завдань, на основі яких виробляється стратегія розвитку і програма дій, які спрямовані відповідно до їх досягнення в межах бюджетної програми [4].

Україна взяла курс на євроінтеграцію, і тому має зобов'язання перед Європейським Союзом вживати певні заходи з метою поступового приведення національного законодавства у відповідність із законодавством ЄС у певних сферах [1-3], зокрема у сфері управління державними фінансами. З огляду на вказане і потребу здійснення кардинальних змін у підходах до вдосконалення управління державними фінансами, з 01.01.2019 року на підставі Закону № 2233-VIII всі без винятку місцеві бюджети в Україні перейшли на ПЦМ. Але в окремих випадках керівнику установи або організації невідомо про поточні результати здійснення контрольних повноважень, їх ефективність, достатність та доцільність. Як результат, створюються передумови для зародження суттєвих ризиків невиконання функцій і недосягнення запланованих результатів [8]. Тож в умовах запровадження ПЦМ, що орієнтований на результат, для керівників бюджетних установ є украй актуальним питання організації та здійснення внутрішнього контролю за новими засадами та принципами, що будуть спрямовані на своєчасне з'ясування так званих «вузьких місць» у досягненні поставлених цілей при виконанні функцій, процесів і операцій.

Особливе значення має рівень управлінської підзвітності та ефективність здійснення

внутрішнього контролю в бюджетній установі в якості інструмента, який визначає якість управління на всіх його рівнях на шляху досягнення кінцевих результатів [7]. Перехід до бюджетування на основі ПЦМ покладає значну відповідальність на керівників бюджетних установ. Особливо це стосується керівників, що є головними розпорядниками бюджетних коштів. Згідно з пп. 7, 9 ч. 5 ст. 22 Бюджетного кодексу України вони повинні управляти бюджетними коштами в межах встановлених бюджетних повноважень та оцінювати ефективність бюджетних програм, забезпечуючи при цьому ефективне, результативне та цільове використання бюджетних коштів, організацію і координацію роботи розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачів бюджетних коштів у бюджетному процесі; внутрішній контроль за повнотою надходжень і взяттям бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачами бюджетних коштів, а також витрачанням ними бюджетних коштів [4].

Місце внутрішнього контролю в управлінні бюджетними коштами наочно можна зобразити так (рис. 1):

Бюджетна програма

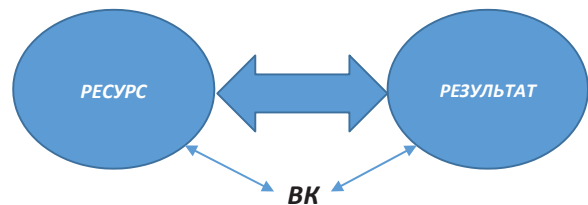


Рис. 1. Місце внутрішнього контролю в управлінні бюджетними коштами (розробка авторів)

У випадку застосування ПЦМ оцінюється ефективність бюджетних програм, що передбачає: моніторинг, аналіз і контроль за цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів; аналіз результативних показників бюджетних програм та іншої інформації, яка міститься в бюджетних запитах, кошторисах, бюджетних програмах, звітах про виконання кошторисів і звітах про виконання бюджетних програм. Фактично ці заходи є відображенням сутності окремих елементів внутрішнього контролю в бюджетному процесі, адже вони підтверджують достовірність результативних показників, характеризують перебіг реалізації бюджетної програми, ступінь досягнення поставленої цілі і виконання завдань бюджетної програми.

Загалом у контексті визначення ролі внутрішнього контролю при застосуванні ПЦМ та механізмів його здійснення варто наголосити на тому, що:

- система внутрішнього контролю в бюджетній сфері є залежною від традиційної (постатейної) системи бюджетування або ПЦМ. Наразі саме від ПЦМ;

- при застосуванні ПЦМ має місце поступове зміщення акценту внутрішнього контролю: з контролю за витрачанням коштів (за економічними характеристиками операцій, що здійснюються згідно з функціями держави та місцевого самоврядування) до контролю за досягненням мети діяльності бюджетної установи. При цьому розвитку набуває саме внутрішній контроль у розпорядників бюджетних коштів, спрямований на досягнення визначеної мети, стратегічних та інших цілей, завдань, планів та вимог до діяльності установи або організації, що здійснюється на всіх етапах «життєвого циклу» бюджетних програм та на всіх стадіях бюджетного процесу;

- внутрішній контроль при ПЦМ надає керівникам своєчасну інформацію про причини виявлених проблем і порушень по досягненню результатів діяльності бюджетної установи, що пов'язані з виникненням збою у певних напрямках діяльності, відсутністю або недостатністю координації та взаємодії в структурі бюджетної установи між її підрозділами та підвідомчими установами; недосконалістю розподілу повноважень та відповідальності, які визначені у внутрішніх розпорядчих документах та ін.;

- під час функціонування внутрішнього контролю забезпечується управлінська відповідальність та підзвітність керівника і працівників згідно з вимогами актів чинного законодавства і внутрішніми розпорядчими документами установи або організації за всіма напрямками її діяльності.

Варто вказати, що відсутня єдина універсальна модель системи внутрішнього контролю, призначена для практичного застосування в бюджетній сфері. Це пояснюється широким розмаїттям галузей бюджетної сфери та різним рівнем зрілості внутрішнього контролю в бюджетних установах, що робить неможливими її розробку і функціонування. На розпорядників бюджетних коштів покладена значна відповідальність із забезпечення ефективного управління бюджетними коштами в межах встановлених бюджетних повноважень і отримання запланованих результатів діяльності. Саме тому для забезпечення так званої «розумної гарантії» досягнення відповідної мети діяльності бюджетної установи

керівник має потребу в отриманні на постійній основі своєчасної і всеохоплюючої інформації задля прийняття управлінських рішень, унеможливлення настання ризиків чи їх нейтралізації, забезпечення безпеки діяльності з позиції недопущення шахрайства, корупції та ін. Але запровадження тільки деяких елементів внутрішнього контролю не дає відповіді на всі питання, пов'язані з досягненням визначеної мети, стратегічних та інших цілей та ін.

Основними факторами, які чинять вплив на управлінські дії керівника бюджетної установи на місцевому рівні під час формування або удосконалення системи внутрішнього контролю, є: кваліфікаційний рівень персоналу, наявність внутрішніх аудиторів і якість результатів їх діяльності, достатній рівень виробничих, фінансових, матеріальних, інформаційних та інших ресурсів, якість управління (регламентованість діяльності на рівні функцій та процесів, націленість управлінських рішень на реалізацію стратегічного планування, високої якості продукції, процесів, робіт і послуг) та ін. Узагальнимо вплив згадуваних чинників, на які варто звернути увагу керівнику під час формування системи внутрішнього контролю:

Провідними чинниками, які суттєво сповільнюють запровадження внутрішнього контролю в органах державної влади є такі:

- нерозуміння змісту внутрішнього аудиту, зокрема ототожнення його з ревізійною діяльністю та ін.;

- неврахування помилок інших країн під час запровадження ДвФК в Україні;

- недостатній рівень підтримки розвитку внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту з боку керівника установи або організації;

- дефіцит кваліфікованих кадрів, обізнаних у реалізації внутрішнього контролю в державних органах;

- небажання державних службовців застосовувати у своїй роботі більш ефективні способи організації діяльності;

- недосконале чинне законодавство і відсутність чітких рекомендацій до структури внутрішнього контролю в державних органах;

- відсутність бажання втрачати корупційні схеми, які будуть ліквідовані під час запровадження внутрішнього контролю.

Проте наразі провідним ускладненням функціонування ДвФК є війна, і ця перешкода спричинена:

- зростання обсягу споживання сектором охорони, безпеки України та галузями вітчизняної економіки ресурсів для забезпечення покриття потреб війни;

- зростання рівня соціального тиску на керівництво та персонал бюджетних установ

щодо потреби проведення під час воєнного часу перевірок;

- неспроможність об'єктивно оцінювати головні пріоритети діяльності установи або організації, що потребують першочергового врегулювання внаслідок динамічного плину воєнно-економічних дій.

На нашу думку, для забезпечення ефективності внутрішнього контролю в бюджетних установах є потрібними:

- постійний моніторинг за проведенням внутрішнього контролю і виконанням на належному рівні поставлених цілей;

- ретельно підготовлене організаційно-методичне забезпечення роботи відділу внутрішнього контролю бюджетних установ;

- забезпечення високоякісної підготовки і підвищення кваліфікації осіб, працюючих у відділі внутрішнього контролю;

- забезпечення точного кількісного оцінювання діяльності відділу внутрішнього контролю;

- систематичне виявлення інновацій у сфері реалізації внутрішнього контролю і залучення їх до діяльності бюджетних установ.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Під час побудови або вдосконалення системи внутрішнього контролю на основі єдиних принципів і її функціонуванні варто враховувати те, що: особлива увага повинна приділятися найбільш ризиковим функціям, процесам і операціям, невиконання яких належним чином здатне зумовити недосягнення стратегічних та операційних цілей, поставлених бюджетною установою; кожен контроль, здійснюваний персоналом бюджетної установи, незалежно від рівня управління, зобов'язаний мати мету, бути формалізованим, періодичним і прозорим, а також ідентифікуватись за виконавцями. Він повинен бути доречним та економічним, заздалегідь виявляти фактори, які чинять негативний вплив на функціонування і розвиток бюджетної установи; результати внутрішнього контролю

мають слугувати критерієм оцінки діяльності бюджетної установи загалом і її персоналу зокрема.

Наразі існує об'єктивна потреба у визначенні сутнісних характеристик системи внутрішнього контролю, а проблеми, пов'язані із здійсненням систематичних контрольних заходів на основі їх класифікації та моніторингу, залишаються не до кінця вирішеними науковцями.

ЛІТЕРАТУРА

1. Клочко О., Семенець-Орлова І. Національна безпека: український вимір. *Наукові праці Міжрегіональної Академії управління персоналом. Політичні науки та публічне управління*. 2022. № 2 (62). С. 66-75.

2. Криворучко І., Щур Н., Семенець-Орлова І. Концептуальні засади розвитку безпекового середовища в Україні. *Наукові праці Міжрегіональної Академії управління персоналом. Політичні науки та публічне управління*. 2023. № 6 (72). С. 33-43.

3. Купрій Т., Коцур В., Семенець-Орлова І., Шкляр Н., Дракохруст Т., Березовська-Хміль О. Security issues on the European continent in conditions of russia's aggression against Ukraine, 2023, *Revista de Gestão Social e Ambiental* (6). С. 1-12.

4. Нормативно-правове та методологічне забезпечення внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту. *Державна аудиторська служба України*: веб-сайт. URL: <https://cutt.ly/Rfi3rys>

5. Піхоцький В. Ф. Реформування системи державного фінансового контролю. *Збірник тез та доповідей XV наукового міжнародного конгресу*. Харків : Хар РІДУ НАДУ, 2015, С. 62-64.

6. Усаченко, О. О. Особливості формування державного оборонного замовлення в Україні. *Інвестиції: практика та досвід*. 2020. № (2). С. 95-98.

7. Chorna O., Orlova I. S., Shyshliuk V., Pugachov M., & Pugachov V. Anti-Crisis regulation of enterprises through digital management. *International Journal of Professional Business Review: Int. J. Prof. Bus. Rev.* 2023. № 8(5). pp. 90.

8. Radchenko O., Kovach V., Semenets-Orlova I., Zaporozhets A. (Eds.). *National security drivers of Ukraine: information technology, strategic communication, and legitimacy*, 2023, Springer Nature.