

МІЖРЕГІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ УПРАВЛІННЯ ПЕРСОНАЛОМ

Кваліфікаційна наукова
праця на правах рукопису

УДК 352:3.072.2(477)

Юрченко Алла Миколаївна

ДИСЕРТАЦІЯ**РОЗБУДОВА СИСТЕМ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ В ОРГАНАХ
ПУБЛІЧНОЇ ВЛАДИ ТА УСТАНОВАХ ПУБЛІЧНОГО СЕКТОРУ**

281 “Публічне управління та адміністрування”

Подається на здобуття ступеня доктора філософії за спеціальністю 281 “Публічне управління та адміністрування”. Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело.

_____ (Юрченко А.М.)

Науковий керівник:

д.держ упр., проф.

Семенець-Орлова І.А.

КИЇВ – 2025

АНОТАЦІЯ

Юрченко Алла Миколаївна. Розбудова систем внутрішнього контролю в органах публічної влади та установах публічного сектору. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 281 «Публічне управління та адміністрування» з галузі знань 28 «Публічне управління та адміністрування». – Міжрегіональна Академія управління персоналом, Київ, 2025.

У дисертаційній роботі обґрунтовано теоретико-практичні засади розбудови внутрішнього контролю в органах публічної влади та установах публічного сектору.

Відзначено, що внутрішній контроль здійснюється адміністративними органами, відіграючи значну роль у зміцненні законності адміністративної дисципліни й підвищенні рівня організованості і порядку в державному управлінні. Головними об'єктами внутрішнього контролю варто вважати діяльність щодо забезпечення: реалізації прав та свобод громадян; надання органами публічної влади та їхніми посадовими особами управлінських послуг; відповідності та фактичної діяльності органів державної адміністрації нормативно визначеному обсягу їхніх повноважень; дотримання у діяльності вказаних органів вимог чинного законодавства.

Визначені класифікації внутрішнього контролю. Визначено, що відповідно до місця суб'єкта, що здійснює контроль у системі органів публічної адміністрації, існує такий поділ: контроль, здійснюваний законодавчою владою (парламентський контроль); контроль, здійснюваний Президентом України і його апаратом (президентський контроль); контроль, здійснюваний Кабінетом Міністрів України (урядовий контроль); контроль, здійснюваний центральними органами виконавчої влади; контроль, здійснюваний місцевими органами виконавчої влади; контроль, здійснюваний

органами судової влади; контроль, здійснюваний органами місцевого самоврядування; контроль, здійснюваний громадськістю (громадський контроль). Згідно з належністю суб'єкта до державних чи громадських структур відзначають державний та громадський контроль. Державний контроль вважається однією з функцій державного управління, яка полягає в оцінці правомірності діяльності об'єкта контролю і здійснюється відповідними державними органами (посадовими особами). Залежно від мети розрізняють загальний контроль, який охоплює діяльність адміністративного органу загалом, та цільовий контроль, який охоплює конкретні напрямки роботи.

Детерміновано такі вимоги до єдиної системи внутрішнього контролю: взаємоузгоджене проведення управлінського, фінансового і адміністративного контролю; незалежність підрозділів контролю в органах управління; наділення контрольної діяльності системністю та плановістю; розподіл документів відповідно до ступеня глибини контролю; встановлення стандартів контролю; чітке і не надмірне документування; спрощення контролю за процедурою та формою; впровадження електронної системи контролю; реальна відповідальність, покладена на посадових осіб.

Відзначено, що система внутрішнього контролю – це інструмент, що використовується керівництвом з метою забезпечення повної впевненості в тому, що діяльність органу влади законна, справедлива, відкрита і прозора, ресурси використовуються економно, ефективно і результативно, а інформація об'єктивна, достовірна і неупереджена. За своїм змістом внутрішній контроль є засобом досягнення ефективності діяльності установ публічного сектору, покликаним забезпечувати інформаційну прозорість управління, сприяти підвищенню рівня культури і зменшенню кількості проблемних питань.

Проведений аналіз дозволяє систематизувати основні концепції та підходи до визначення публічного контролю, який є інструментом державного управління, що забезпечує і перевіряє дотримання законів та інших правил з

метою запобігання відхиленням від встановлених законодавством норм і правил, що проявляються в діяльності його органів і відбуваються в суспільстві. Його можна визначити як особливу функцію держави, спрямовану на отримання та аналіз інформації про процеси та явища.

Наголошено, що задля організації дієвої системи внутрішнього контролю в органах публічної влади створюється передбачувана модель процесу, який піддається контролю, визначаються завдання і показники їх вимірювання щодо кожного процесу і конкретизуються заходи. Також суб'єкти в системі внутрішнього контролю забезпечуються безперешкодним доступом до інформації та документів, а також наділяються певними правами і можливістю оприлюднювати через ЗМІ результати контрольних заходів, що сприяє формуванню особистої відповідальності управлінців. Саме для цього в Україні була створена певна нормативно-правова база і наявне методологічне забезпечення, що регулюють організацію системи внутрішнього контролю.

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

Європейська інтеграція стимулює якісне оновлення підходів до внутрішнього контролю. Адаптація до стандартів ЄС передбачає прозорість, публічну підзвітність, відкритість інформації та належне управління фінансами, це не лише покращує імідж України на міжнародній арені, а й забезпечує ефективніше використання бюджетних коштів. Впровадження таких практик сприяє побудові довіри як з боку громадян, так і міжнародних партнерів.

Ефективна система внутрішнього контролю має безпосередній вплив на соціально-економічний розвиток країни. Адже таким чином вона створює умови для більш справедливого та ефективного розподілу бюджетних

ресурсів; підвищення якості державних послуг (у сфері освіти, охорони здоров'я, соціального захисту); стимулювання економічного зростання через зниження рівня корупції та підвищення привабливості для інвесторів; посилення інституційної спроможності держави до реагування на виклики та кризи.

Європейська інтеграція системи внутрішнього контролю в Україні виступає не лише необхідною умовою відповідності міжнародним стандартам, а й потужним фактором зміцнення ефективності публічного управління загалом. Гармонізація законодавства, впровадження кращих практик, активна міжнародна співпраця, а також функціонування спеціалізованої національної структури з методологічного супроводу сприяють створенню прозорої, підзвітної і результативної системи внутрішнього контролю. Це є фундаментом для сталого розвитку та підвищення довіри громадян до державних інституцій.

Ключові слова: механізми державного контролю, фінансова безпека, внутрішній контроль, антикризове управління та ризик-менеджмент, бюджетна установа, фінансовий контролінг, державне регулювання, управління фінансовою безпекою, національна безпека, стандарти аудиту, публічний аудит, прозорість та ефективність, експертиза та оцінка, корупція, управлінські рішення.

ANNOTATION

Yurchenko Alla. Development of internal control systems in public authorities and public sector institutions. – Qualification scientific work in the form of a manuscript.

Dissertation for the degree of Doctor of Philosophy in specialty 281 "Public Management and Administration" in the field of knowledge 28 "Public Management and Administration". – Interregional Academy of Personnel Management, Kyiv, 2025.

The dissertation substantiates the theoretical and practical principles of developing internal control in public authorities and public sector institutions.

It is noted that internal control is carried out by administrative bodies, playing a significant role in strengthening the legality of administrative discipline and increasing the level of organization and order in public administration. The main objects of internal control should be considered activities to ensure: the implementation of citizens' rights and freedoms; the provision of administrative services by public authorities and their officials; compliance and actual activity of state administration bodies with the normatively defined scope of their powers; compliance of the specified bodies with the requirements of current legislation in their activities.

Classifications of internal control have been determined. It has been determined that, according to the place of the subject exercising control in the system of public administration bodies, there is the following division: control exercised by the legislative authority (parliamentary control); control exercised by the President of Ukraine and his staff (presidential control); control exercised by the Cabinet of Ministers of Ukraine (governmental control); control exercised by central executive bodies; control exercised by local executive bodies; control exercised by judicial authorities; control exercised by local self-government bodies; control exercised by the public (public control). According to the subject's affiliation to state or public

structures, state and public control are distinguished. State control is considered one of the functions of public administration, which consists in assessing the legality of the activities of the object of control and is carried out by the relevant state bodies (officials). Depending on the purpose, a distinction is made between general control, which covers the activities of the administrative body as a whole, and targeted control, which covers specific areas of work.

The following requirements for a unified internal control system have been determined: mutually coordinated implementation of managerial, financial and administrative control; independence of control units in administrative bodies; giving control activities systematicity and planning; distribution of documents in accordance with the degree of depth of control; establishment of control standards; clear and not excessive documentation; simplification of control by procedure and form; implementation of an electronic control system; real responsibility placed on officials.

It is noted that the internal control system is a tool used by management to ensure full confidence that the activities of a government body are legal, fair, open and transparent, resources are used economically, effectively and efficiently, and information is objective, reliable and impartial. In its content, internal control is a means of achieving the efficiency of public sector institutions, designed to ensure information transparency of management, contribute to increasing the level of culture and reducing the number of problematic issues.

The analysis allows us to systematize the main concepts and approaches to the definition of public control, which is a tool of public administration that ensures and verifies compliance with laws and other rules in order to prevent deviations from the norms and rules established by law that are manifested in the activities of its bodies and occur in society. It can be defined as a special function of the state aimed at obtaining and analyzing information about processes and phenomena.

It is emphasized that in order to organize an effective system of internal control in public authorities, a predictable model of the process that is subject to control is created, tasks and indicators for their measurement are determined for each process,

and measures are specified. Also, subjects in the internal control system are provided with unhindered access to information and documents, and are also granted certain 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 a certain regulatory and legal framework and existing methodological support have been created in Ukraine, regulating the organization of the internal control system.

According to the results of the study, it was established that the current Ukrainian regulatory and legal support 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 and International Standards of Professional Practice internal audit practices developed by the Institute of Internal Auditors (IIA).

European integration stimulates a qualitative renewal of approaches to internal control. Adaptation to EU standards involves transparency, public accountability, openness of information and proper financial management, which not only improves Ukraine's image in the international arena, but also ensures more efficient use of budget funds. The implementation of such practices helps build trust from both citizens and international partners.

An effective internal control system has a direct impact on the socio-economic development of the country. In this way, it creates conditions for a more fair and effective distribution of budget resources; improving the quality of public services (in the field of education, healthcare, social protection); stimulating economic growth by reducing corruption and increasing attractiveness for investors; strengthening the institutional capacity of the state to respond to challenges and crises.

European integration of the internal control system in Ukraine is not only a necessary condition for compliance with international standards, but also a powerful factor in strengthening the efficiency of public administration in general. Harmonization of legislation, implementation of best practices, active international

cooperation, as well as the functioning of a specialized national structure for methodological support contribute to the creation of a transparent, accountable and effective internal control system. This is the foundation for sustainable development and increasing citizens' trust in state institutions.

Keywords: state control mechanisms, financial security, internal control, anti-crisis management and risk management, budgetary institution, financial controlling, state regulation, financial security management, national security, audit standards, public audit, transparency and efficiency, expertise and evaluation, corruption, management decisions.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ

А. В яких опубліковані основні наукові результати здобувача

Статті у фахових виданнях України:

1. Юрченко А. М. Вдосконалення внутрішнього контролю в органах державної влади в Україні в контексті євроінтеграційних процесів. Держава та регіони. Серія: Публічне управління і адміністрування 2025 р., № 1. С. 201-207. <https://doi.org/10.32782/1813-3401.2025.1.31>.

2. Юрченко А.М. Внутрішній контроль як сучасний механізм публічного управління: теорія та практика. Публічне управління та адміністрування в Україні. 2025. Випуск 45. С. 264-270, <https://doi.org/10.32782/pma2663-5240-2025.45.45>.

3. Юрченко А.М. Проблемні аспекти вдосконалення внутрішнього контролю в органах державної влади в сучасній Україні. Право та державне управління, 2025, №1. С. 296-304, <https://doi.org/10.32782/pdu.2025.1.41>.

Статті у виданнях, що входять у наукометричну базу Scopus:

4. Iurchenko, M., Dzhegur, G., Saliuk-Kravchenko, O., Velgan, O., Yurchenko, A., Onysiuk, S. Energy Security and Its Role in Regional Development: A Probabilistic Assessment of Socio-Economic Indicators. International Journal of Basic and Applied Sciences, 14 (SI-1) (2025), Special Issue: Advances and Innovations in Multidisciplinary Engineering, 264-269, <https://doi.org/10.14419/extrqd70>.

В. Які додатково відображають наукові результати дисертації

Тези конференцій:

5. Юрченко А. М. До питання реформування системи публічного управління в Україні. Організаційно-правові аспекти публічного управління в Україні: матеріали XII Міжнародної науково-практичної Інтернет-конференції, 24 квітня 2025 р. Полтава: Національний університет імені Юрія Кондратюка, 2025. С. 96-99.

6. Юрченко А. М. Актуальні проблеми публічної соціальної політики в Україні. Проблеми модернізації України: Матеріали VII Міжнародної науково-практичної конференції “Розбудова інноваційних економіки, менеджменту та освіти в умовах нової соціальної реальності”. Вип. 14 (Київ, Міжрегіональна Академія управління персоналом, 26 травня 2022 р.). 2022. С. 225-227.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	14
РОЗДІЛ 1	
ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АНАЛІЗ МЕХАНІЗМУ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ В ОРГАНАХ ПУБЛІЧНОЇ ВЛАДИ ТА УСТАНОВАХ ПУБЛІЧНОГО СЕКТОРУ.....	23
1.1 Аналіз проблеми забезпечення внутрішнього контролю у працях вітчизняних вчених.....	23
1.2 Внутрішній контроль як механізм публічного управління: теорія та практика у зарубіжних реаліях.....	39
1.3 Організація системи внутрішнього контролю в органах публічної влади: сутність та складові елементи.....	55
Висновки до розділу 1.....	68
РОЗДІЛ 2	
СУЧАСНИЙ СТАН ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ В ОРГАНАХ ПУБЛІЧНОЇ ВЛАДИ ТА УСТАНОВАХ ПУБЛІЧНОГО СЕКТОРУ УКРАЇНИ	72
2.1 Нормативно-правове забезпечення внутрішнього контролю в органах публічної влади та установах публічного сектору.....	72
2.2 Сучасний стан внутрішнього контролю в органах публічної влади.....	90
2.3 Аналіз проблемних аспектів внутрішнього контролю в органах публічної влади.....	128
Висновки до розділу 2.....	140
РОЗДІЛ 3	
ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ В В ОРГАНАХ ПУБЛІЧНОЇ ВЛАДИ ТА УСТАНОВАХ ПУБЛІЧНОГО СЕКТОРУ УКРАЇНИ.....	143
3.1. Реформування системи внутрішнього контролю як пріоритет управління в органах публічної влади України.....	143

3.2. Європейська інтеграція системи внутрішнього контролю України як фактор зміцнення ефективності публічного управління.....	166
3.3. Вдосконалення внутрішнього контролю в державних установах України в контексті євроінтеграційних процесів.....	192
Висновки до розділу 3.....	211
ВИСНОВКИ.....	214
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	222
ДОДАТКИ.....	237

ВСТУП

Актуальність теми дослідження зумовлена тим, що для сучасної української практики внутрішнього контролю в органах публічної влади притаманна відсутність системного підходу до його здійснення на основі європейських зразків. Все це призводить до зростання корупції в державному секторі, неефективного використання обмежених ресурсів, негативно впливає на діяльність адміністративних органів та створює напругу в суспільстві. Доцільно ретельно дослідити внутрішній контроль через призму ролі держави у гарантуванні дотримання правової, політичної та організаційної законності та можливих функцій публічної адміністрації, починаючи з конкретного аналізу механізмів реалізації контролю в адміністративній сфері. Однак слід мати на увазі, що хоча держава гарантує дотримання законів, вона не завжди може гарантувати виконання конкретних законів або функцій управління. Тож основною передумовою для формування ефективної моделі публічного управління слугує законний процес владарювання, який полягає у правовій організації, законному функціонуванні і організаційному цілепокладанні влади. Як наслідок, стабільність і результативність системи публічного управління суттєво залежать від наявності елементу контролю, призначеного для забезпечення правової організації суспільства, його правового функціонування і правового цілепокладання, що дасть змогу повноцінно забезпечити непохитність правової конструкції влади й ефективність функціонування системи публічного управління загалом.

Водночас здійснення у державі значних соціально-економічних реформ взаємодіє з такими аспектами, як оновлення управління фінансовими ресурсами та підвищення рівня ефективності їх використання. Досягнення цієї мети уможлиблюється за умови проведення ретельно продуманої політики, ґрунтованої на вдосконаленні процесу здійснення внутрішнього фінансового контролю на підставі врахування загальновизнаних тенденцій його формування та функціонування. Відповідно, створення системи внутрішнього

контролю європейського зразка вимагає структурованої і системної трансформації підходу до визначення таких його основних компонентів, як середовище контролю, система управління ризиками, заходи контролю, моніторинг та інформація й комунікації. Передумовою результативності системи внутрішнього контролю при цьому виступає вибір якісних та ефективних засобів контролю задля попередження та з'ясування причин порушень, які виникають під час управління державними фінансами і державною власністю, а також є важливим інструментом впливу з метою застосування відповідних засобів щодо попередження порушень у сфері фінансово-бюджетної дисципліни.

Наразі корупція і зловживання на рівні державного сектору поширені в Україні, і саме тому є потреба в якісному управлінні державними фінансами задля дотримання законності і раціонального використання коштів та майна, які є власністю держави. Провідною причиною цього явища є те, що державний контроль за державними фінансами не зазнав адекватної адаптації до нестабільності ринкового середовища, а його ефективність, що була дієвою в часи командно-адміністративної економіки, втратила свою ефективність. Для удосконалення сучасної системи управління державними фінансами були прийняті нормативні документи, покликані запровадити внутрішній контроль, який повинен стати провідною формою управління державними фінансами. Ця концепція включає всі найважливіші напрацювання світової економічної думки. Нагальність реформування системи управління державними внутрішніми фінансами, що є вагомим компонентом у підвищенні ефективності державних інституцій і забезпечення чіткої і ретельно продуманої діяльності органів державної влади в бюджетному процесі, не завжди повністю корелює з потребами в створенні системи внутрішнього контролю і підтримці належного рівня внутрішнього аудиту. Але процес реформування в системі управління державними фінансами, здебільшого пов'язаний із запровадженням внутрішнього контролю, на практиці зіштовхується з відсутністю якісного теоретичного підґрунтя, неузгодженістю

основних концепцій і нестачею методологічних розробок щодо практичної реалізації реформаторських заходів. Розвиток ефективного контролю в адміністративних системах є невід'ємним елементом суспільних відносин та функціонування соціальних систем. Досвід провідних країн світу та вітчизняні реалії це підтверджують. Контроль-це не тільки рутинна творча діяльність, а й один з основних і найважливіших способів отримання об'єктивної інформації про суспільне життя та конкретні політичні, економічні та соціальні процеси. Його основна мета-своєчасно фіксувати відхилення від норми, вносити певні корективи вхід роботи на ранній стадії, коли помилки можна швидко виправити без великих витрат, а також своєчасно з'ясовувати роль зворотного зв'язку щодо поточних змін. Разом з тим, в органах публічної влади відчувається значний брак відповідальності за цілеспрямоване, належне та своєчасне здійснення повноважень державними службовцями та посадовими особами місцевого самоврядування. Водночас функція контролю набуває особливого значення в умовах економічної та політичної нестабільності, що характеризується системною кризою законності. Водночас зросла функціональна значущість державного управління та регулювання, значно розширилася сфера застосування інноваційних методів управління. Тому здійснення спільної й індивідуальної діяльності різних суб'єктів управлінського процесу вимагає застосування внутрішнього контролю, притаманного органам державного управління, місцевого самоврядування та приватного сектору.

Належне функціонування системи внутрішнього контролю дозволяє вирішувати певні проблеми управлінської діяльності. Зокрема, вона може забезпечити відповідність прийняття управлінських рішень потребам суспільства, оптимізувати процес надання послуг населенню, а також запобігати, виявляти та усувати недоліки в інформації, наданої зацікавленим сторонам. Відсутність регулярного внутрішнього контролю в державному та муніципальному секторі в Україні призводить до зростання корупції та неефективного використання обмежених ресурсів, що негативно впливає на

життя населення. Неефективне використання ресурсів та неадекватна або викривлена інформація, на якій ґрунтуються управлінські рішення, є джерелом соціальної напруги в суспільстві. Таким чином, роль контролю в органах державної влади зумовлена наступними причинами. Переважання централізованої моделі державного внутрішнього фінансового контролю в сукупності з елементами децентралізованого контролю, надто низький рівень фінансової дисципліни в державному секторі та в державному секторі економіки, що призводить до переважання перевірок.

Теоретичною основою дисертаційного дослідження є праці вітчизняних та зарубіжних науковців у галузі державного управління. Висвітленню основоположних концепцій внутрішнього фінансового контролю в Україні та дослідженню проблем імплементації його базових складових у практичну діяльність бюджетних органів присвячені праці наступних вітчизняних науковців, як Т. Бутинець, Н. Виговська, Л. Дікань, Н. Синюгіна, Н. Хорунжак, О. Чечуліна та ін. Деякі аспекти вивчення проблеми державного контролю в публічному управлінні були присвячені наукові доробки таких вчених, як М. Баранов, Д. Зеркін, В. Ігнатов, М. Перфенова та ін. Особливості організації систем внутрішнього контролю державних органів, що працюють у різних секторах бюджету та економіки, широко висвітлюються в наукових працях вітчизняних науковців: С. Бардаша, Є. Дейнеки, Є. Калюги, С. Чорнуцького та ін. Багаторічні дослідження з використанням наукових джерел показали, що управлінська та контрольна діяльність є важливою складовою адміністративної діяльності, а однією з основних її функцій-належним чином розробленою проблемою. Тому такі фахівці сфери державного управління, як В. Авер'янов, О. Андрійко, Д. Бахрах, В. Гаращук, Є. Калюга, В. Колпаков, А. Мамишев, Н. Нижник, О. Полінець, Л. Приходченко, І. Стефанюк, М. Студенікін, Д. Сухінін, О. Сушинський та ін. дослідили основні завдання створення і забезпечення роботи ефективних систем управління на національному та місцевому рівнях. У свою чергу, Т. Маматова зосереджує значну увагу на теоретико-методологічному підґрунті функцій державного

управління щодо надання публічних послуг, Г. Дмитренко розглядає фінансові та економічні важелі установи організації або саме в реалізації публічного контролю, а В. Стрельцов – питання, що стосуються функціонування фінансово-господарського та державного фінансового контролю. 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, М. Білухи, Р. Бойка, Ю. Великого, Л. Діканя, О. Дороша, С. Ковача, Т. Ковтуна, Т. Крючковської, О. Подолянчука, В. Рудницького, І. Сіменка, Л. Черничука, 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. Тому існує нагальна потреба у визначенні сутнісних ознак у системі внутрішнього контролю, а проблеми, пов'язані із здійсненням систематичних контрольних заходів на основі їх класифікації та моніторингу, залишаються невирішеними науковцями і потребують подальших детальних досліджень.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційну роботу виконано відповідно до тематики досліджень Міжрегіональної Академії управління персоналом за темою: «Розвиток публічного управління та адміністрування в умовах системних галузевих реформ: соціальні, економічні, безпекові та культурні аспекти» (ДР № 0121U110533), в якій авторка брала участь як співвиконавець (довідка № 2359/1 від 26 червня 2025 р.).

Мета дисертаційної роботи – проаналізувати розвиток систем внутрішнього контролю в органах публічної влади та установах публічного сектору, розробити рекомендації щодо розбудови цих систем в сучасній

Україні. З метою реалізації поставленої мети вважаємо за необхідне зупинитись на вирішенні таких *завдань*:

- здійснити аналіз проблеми забезпечення внутрішнього контролю у працях вітчизняних вчених, подати внутрішній контроль як механізм публічного управління з позиції теорії та практики у зарубіжних реаліях;
- з'ясувати специфіку та складові елементи системи внутрішнього контролю в органах публічної влади в Україні;
- узагальнити нормативно-правове забезпечення внутрішнього контролю в органах публічної влади та установах публічного сектору;
- визначити сучасний стан внутрішнього контролю в органах публічної влади;
- здійснити аналіз проблемних аспектів внутрішнього контролю в органах публічної влади;
- розробити пропозиції щодо вдосконалення систем внутрішнього контролю в органах публічної влади та установах публічного сектору.

Об'єкт дослідження – суспільні відносини, які виникають у процесі розробки систем внутрішнього контролю в органах публічної влади та установах публічного сектору.

Предмет дослідження – системи внутрішнього контролю в органах публічної влади та установах публічного сектору.

Методи дослідження. Для вирішення поставлених завдань використано загально наукові та спеціальні методи: синтез, індукція, дедукція, теоретичне узагальнення, порівняння, системний аналіз для визначення стану впровадження системи внутрішнього контролю в державних організаціях, порівняльний аналіз для виявлення переваг та проблем розвитку внутрішнього контролю в державних організаціях, метод експертних оцінок з метою детермінування сучасного стану внутрішнього контролю в Україні; логічне узагальнення для формулювання висновків і рекомендацій.

Наукова новизна дослідження. Наукова новизна дисертаційної роботи полягає в тому, що в ній здійснена спроба комплексного дослідження і

критичного аналізу розбудови системи внутрішнього контролю в органах публічної влади та установах публічного сектору в сучасній Україні.

Уперше:

- обгрунтована потреба у створенні національної незалежної структури Центру розвитку внутрішнього контролю – з метою інституційного зміцнення та методологічного супроводу роботи систем внутрішнього контролю в органах публічної влади та установах публічного сектору. Такий Центр відповідатиме за навчання, акредитацію фахівців, розробку методичних рекомендацій, а також моніторинг впровадження кращих практик у державних установах. Це сприятиме уніфікації підходів, підвищенню професійного рівня управлінських кадрів і забезпеченню системного контролю за якістю функціонування внутрішнього контролю, відповідно до європейських стандартів.

Удосконалено:

- визначення ключових напрямів вдосконалення системи внутрішнього контролю, таких, як: інституційне зміцнення, що передбачає створення чіткої організаційної структури системи контролю, визначення відповідальності, незалежність внутрішнього контролю від виконавців, підвищення професійної компетентності персоналу через навчання та впровадження сучасних методик; ризик-орієнтований підхід, що полягає у проактивному виявленні та оцінюванні ризиків у процесах управління фінансами та ресурсами, дозволяє зосередити зусилля контролю саме на проблемних зонах, підвищуючи ефективність і зменшуючи ймовірність виникнення втрат, зловживань чи нецільового використання коштів; підвищення прозорості та підзвітності, що включає в себе регулярну звітність, доступ до інформації про результати контролю, відкриті бази даних, контроль з боку громадськості, формує доброчесність серед службовців і сприяє розвитку культури підзвітності в державному управлінні;

- підходи до оцінки ефективності системи внутрішнього контролю та визначення його безпосереднього впливу на соціально-економічний

розвиток країни: створення умов для більш справедливого та ефективного розподілу бюджетних ресурсів; підвищення якості державних послуг (у сфері освіти, охорони здоров'я, соціального захисту); стимулювання економічного зростання через зниження рівня корупції та підвищення привабливості для інвесторів; посилення інституційної спроможності держави до реагування на виклики та кризи;

- обґрунтування напрямів європейської інтеграції системи внутрішнього контролю в Україні як фактору зміцнення ефективності публічного управління загалом, що передбачає гармонізацію законодавства, впровадження кращих практик, активну міжнародну співпрацю, спеціалізованого інституційного забезпечення.

Дістали подальшого розвитку:

- теоретично-практичне обґрунтування забезпечення ефективної діяльності системи внутрішнього контролю у органах публічної влади та установах публічного сектору;

- визначення специфіки організації системи внутрішнього контролю як невід'ємної частини управлінських процесів в органах публічної влади, установах публічного сектору та реального інструменту управління, який дозволяє попереджати ризики, виявляти неефективність і зловживання ще на етапі планування або реалізації рішень;

- напрями подальшої інтеграції внутрішнього контролю в систему публічного управління України в умовах євроінтеграції як механізму управлінського вдосконалення, що виступає підґрунтям для стратегічного планування, аналізу ефективності політик, розробки інноваційних рішень та передбачає прозорість, публічну підзвітність, належне управління фінансами, ефективне використання бюджетних коштів.

Практичне значення результатів дослідження. Результати дослідження можуть послужити теоретичною передумовою для подальшого дослідження перспектив розбудови системи внутрішнього контролю в органах публічної влади.

Узагальнення здобувачки використані у науковій роботі Міжрегіональної Академії управління персоналом (довідка № 2359/1 від 26 червня 2025 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертаційна робота є самостійним науковим дослідженням, містить отримані здобувачем особисті результати, наукові положення та практичні розробки, які вирішують теоретичні проблеми побудови системи внутрішнього контролю в публічних органах.

Апробація результатів дослідження. Головні положення дисертаційного дослідження подані у виступах на всеукраїнських і міжнародних наукових конференціях та форумах, зокрема: XII Міжнародній науково-практичній Інтернет-конференції «Організаційно-правові аспекти публічного управління в Україні» (24 квітня 2025 р., м. Полтава), VII Міжнародній науково-практичній конференції “Розбудова інноваційних економіки, менеджменту та освіти в умовах нової соціальної реальності” (26 травня 2022 р., м. Київ).

Публікації. Основні положення дисертації опубліковано у 6 наукових працях, зокрема: 3 статтях у наукових фахових виданнях України, 1 статті у виданні, що входить у наукометричну базу Scopus, 2 тезах у матеріалах науково-практичних конференціях.

Структура та обсяг дисертації. Дисертаційне дослідження складається зі вступу, трьох розділів, списку використаних джерел (150 найменувань) і додатків. Повний обсяг дисертації становить 239 сторінок, обсяг основного тексту – 221 сторінка.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АНАЛІЗ МЕХАНІЗМУ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ В ОРГАНАХ ПУБЛІЧНОЇ ВЛАДИ ТА УСТАНОВАХ ПУБЛІЧНОГО СЕКТОРУ

1.1 Аналіз проблеми забезпечення внутрішнього контролю у працях вітчизняних вчених

Більшість науковців розглядають внутрішній контроль як заходи, які використовуються керівництвом для забезпечення законності та дієвості використання бюджетних коштів, а також отримання бажаних результатів згідно з встановленими цілями, завданнями, планами і вимогами до діяльності бюджетних органів та підпорядкованих їм установ. Аналіз наукових статей та літературних джерел свідчить про те, що визначення внутрішнього контролю загалом трактується різними науковцями по-різному. Внутрішній контроль є системою заходів, визначених керівництвом і впроваджених працівниками задля забезпечення найефективнішого виконання ними своїх обов'язків у реалізації господарських операцій. Особливості внутрішнього контролю подані у таблиці 1.1.

Таблиця 1.1

Специфіка внутрішнього контролю

Ознаки	Внутрішній контроль як явище
Ціль	моніторинг фінансово-господарської діяльності з метою з'ясування та подальшого аналізу негативних сторін функціонування, здійснення профілактики і прийняття тактичних рішень.
Об'єкти	перебіг формування і використання ресурсів на рівні фінансів і робочої сили
Суб'єкти	- відділ внутрішнього контролю;

	- працівники різноманітних підрозділів, на які покладено контрольні функції (бухгалтерія, фінансовий відділ та ін.); - працівники, до обов'язків яких не включений контроль, однак через виробничу необхідність на них покладені контрольні функції; - працівники, які мають здійснювати самоконтроль над виконаною роботою; - власники та акціонери, які непрямо або безпосередньо здійснюють контроль шляхом залучення найманих експертів.
Предмет	фінансово-господарська діяльність підприємства, установи й організації.
Функції	- спостережна; - аналітична; - коригувальна; - прогнозуюча; - запобіжна; - інформаційна (проведення консультацій і забезпечення процесу прийняття рішень).
Складові компоненти	- затвердження керівництвом внутрішньої документації з внутрішнього контролю (чи єдиної документації); - реалізація керівництвом, керівниками структурних підрозділів, працівниками завдань і функцій, включаючи функції постійного контролю; - оцінювання відділом внутрішнього аудиту стану функціонування системи внутрішнього контролю.
Методи	- документальні (вивчення документації, камеральні перевірки, нормативно-правовий розподіл виявлених недоліків); - організаційні (інвентаризаційний процес, проведення ревізії, контрольні замірювання, вибіркові й суцільні спостереження, технологічний контроль, проведення експертизи, експерименту, службового розслідування і обстеження); - розрахунково-аналітичні (проведення економічного і статистичного аналізу, застосування економіко-математичних методів).

Елементи	- внутрішнє середовище; - визначення цілей; - засоби контролю; - здійснення моніторингу; - інформація й комунікація.
----------	--

Розробка авторки

Переважає більшість дослідницьких підходів розглядає державне управління як специфічну функцію держави. Державний контроль проявляється в діяльності інституцій, які мають на меті отримувати та аналізувати інформацію про процеси і явища, які відбуваються в суспільстві, виявляти порушення та відхилення від нормативно-правових актів та індивідуальних вимог, а також вимагати усунення виявлених порушень задля захисту прав і свобод людини та громадянина, конституційного ладу та підтримання законності і правопорядку. Беручи до уваги цю методологію визначення державного контролю, слід виходити зосновних ознак держави, які визначають її ідентичність та визначають державу як форму публічного управління. До таких ознак відносять:

- форму політичної організації, що водночас слугує найвагомішим державним засобом, призначеним для реалізації відповідних цілей та завдань;
- апарат, який поєднує людей, що зайняті на професійному рівні контрольною діяльністю з перевірки виконаних рішень, що прийняті органами державної влади;
- контроль, що відбувається від імені органів держави незалежно від їхніх завдань та виду здійснюваної діяльності;
- контроль, що виступає в якості державновладної діяльності, коли контрольні органи дають підконтрольним об'єктам вказівки про усунення недоліків, що обов'язкові саме у виконанні;
- контрольні органи можуть розглядати проблему, пов'язану з притягненням до відповідальності осіб, що винні у виявлених порушеннях, і застосовувати у певних випадках заходи державного примусу [5, с. 143].

Визначаючи гностичну та функціональну природу державного контролю, дуже цікаво відзначити, що концепція Ф.Ф. Бутинця і С.В. Барташа, які розуміють під ним функцію організації державної влади, що покликана забезпечувати дотримання законів та інших нормативних актів, які були видані органами державної влади. Це вказує на колективний характер державного контролю, адже реалізацією його передбачається діяльність державного апарату, що здійснює організацію системи контролю в підконтрольних структурах. Тому державний контроль здійснюється конкретними органами, які забезпечують високу результативність у різних сферах і галузях державного управління. Такі органи традиційно представлені органами законодавчої влади (Верховною Радою України), Президентом України та його адміністрацією, органами виконавчої влади (Радою Міністрів України, міністерствами, державними комісіями, іншими центральними органами виконавчої влади, місцевими органами виконавчої влади, адміністраціями підприємств, установ та організацій), органами судової влади (Конституційним Судом України, судами загальної юрисдикції, третейськими судами), органами спеціального контролю, тобто державними інспекціями і службами (пожежною, санітарною, транспортною та іншими видами інспекцій) та ін. Виходячи з цього, науковці розробили структуру державного контролю за сферами діяльності:

- відомчий контроль (внутрішньовідомчий чи внутрішній контроль), здійснюваний міністерствами і відомствами всередині певної організаційної структури: цей вид контролю взаємопов'язаний із поставленими завданнями, які повинні вирішувати міністерства і відомства. Відповідно, міністерства та інші центральні органи виконавчої влади містять спеціально створені незалежні внутрішньо відомчі контрольні структури та контрольно-ревізійні управління, основна роль яких полягає в перевірці фінансово-господарської діяльності державних підприємств, установ і організацій, що підпорядковуються їм;

- міжвідомчий контроль, що включає, здійснюваний різними державними інспекціями, службами, комісіями, комітетами, департаментами та ін.; цей вид контролю включає контроль, який здійснюють різні державні інспекції, служби, комісії, комітети, департаменти та ін., що входять до структури міністерства (пожежна, санітарна, автотранспортна інші інспекції, Національна комісія зі стандартизації, метрології та сертифікації підрозділи, митні органи, органи цивільної авіації та ін.). Відповідно до свого мандату, він контролює дотримання обов'язкових норм у різноманітних сферах діяльності (промисловість, сільське господарство, транспорт, охорона навколишнього середовища та ін.);

- надвідомчий контроль, який здійснюється органами загальної компетенції, тобто Кабінетом Міністрів України, місцевими державними адміністраціями з питань економічного, соціального, культурного, адміністративно-політичного будівництва; також вони проводять інспектування (обстеження та вивчення деяких ділянок фінансово-господарської діяльності, за висновками складається довідка чи звіт), ревізії (контроль фінансово-господарської діяльності на документальному рівні, і відповідно до його результатів складається акт), що проводяться незалежно від підконтрольних об'єктів, незалежно від того, чи є вони підконтрольними, здійснюються незалежно від підпорядкування підконтрольного підрозділу [2, с. 77].

Враховуючи послідовність визначення сутності поняття «контроль», під державним контролем слід розуміти дієвий інструмент забезпечення ефективності управлінської системи М.Л. Баранов використовував поняття «ефективний державний контроль», який є необхідною умовою сильної держави та ефективного управління. Він охарактеризував його як найважливіший механізм підвищення ефективності та результативності. Цей термін є дуже чітким визначенням функціональної ефективності державного контролю, яка визначає результативність державної публічної політики в різних сферах суспільного життя. Цей підхід ґрунтується на тому, що

методологічною спрямованістю державного контролю має бути не тільки нормативне регулювання конкретних процесів, гармонізація відносин людей на всіх рівнях ланках управлінської системи, а кінцевим результатом взаємодії під час контролю має бути підвищення професіоналізму управлінців та раціональніше використання матеріальних, трудових, інформаційних та інших ресурсів. У зв'язку з тим, що кінцевим результатом взаємодії під час бути підвищення професіоналізму управлінців і більш раціональне використання матеріальних, трудових, інформаційних та інших ресурсів. Будучи цілком згодними з такою логікою дослідження, науковці розуміють державний контроль як засіб забезпечення ефективності влади. Це пов'язано з тим, що ефективністю влади, яка включає прийняття державних рішень, передбачається ефективність їх виконання шляхом контролю. Адже безпосереднього і дієвого контролю, ретельно організованої системи перевірок найкращі закони, президентські накази та інші державні рішення можуть залишитися на рівні заяв про наміри. Це вказує на те, що державний контроль для забезпечення високої якості адміністративної системи повинен передбачати всебічний нагляд за певними процесами прийняття та реалізації управлінських рішень, покликаних забезпечити стабільний розвиток суспільства.

Метою з'ясування внутрішнього контролю науковців виокремлюють його структурний та функціональний аспекти: за переконанням Д.П. Зеркіна, ця методологія розуміння державного контролю дає змогу розуміти його як отримання об'єктивної і достовірної інформації про рівень законності і дисципліни використання заходів стосовно притягнення до відповідальності осіб, що є винними у порушеннях законності і дисципліни. У цьому контексті дослідники пропонують розглядати державний контроль у зв'язку з організацією певних стадій прийняття відповідних управлінських рішень та управлінських циклів. Такий спосіб структурування державного контролю дає змогу поділити процедури його здійснення на такі етапи:

- виявлення проблем, що потребують вирішення;

- вироблення та прийняття рішення;
- організація його виконання;
- перевірка його виконання;
- підведення підсумків.

У цьому контексті очевидні відповідні універсальні прийоми і методи контрольної діяльності, що практично використовуються органами державної влади задля забезпечення законності в суспільстві. Таким методам та прийомам властива специфіка, зумовлена завданнями, кількістю повноважень і самого органу, і окремих посадових осіб. Саме тому функціональна мета державного контролю – це забезпечення законності й приведення в норму адміністративних відносин у чітко окреслені нормативні рамки, що, в свою чергу, визначає його результативність. Державний контроль як самостійний метод забезпечення діяльності органів публічної влади у сфері законності, за допомогою якого здійснюється регулярний нагляд за дотриманням законодавства, слугує також засобом забезпечення розвитку та функціональної стабільності адміністративної системи. а особливу увагу вдослідженні співвідношення державного управління та нагляду заслуговує концепція Є.А. Пушкарьової. Відповідно до неї було доведено методологічне значення розмежування функцій управління і нагляду та юридичної уніфікації цих термінів. Це дозволило зосередити увагу на нагляди в державних установах і розглядати контроль як функцію перевірки, вимірювання та інспектування, що здійснюється уповноваженими органами державної влади суб'єктами ринку відповідно до встановлених процедур. Таким чином, основна суть державного контролю як інституційного поняття зводиться до контролю діяльності органів державної влади, що включає контроль за законністю управлінських рішень і дій з боку органів державної влади та їх службовців. У результаті дослідники розробили концепції підвищення дієвості контрольної-наглядової діяльності органів державної влади і органів місцевого самоврядування та визначили напрямки наглядових систем у секторі державного управління:

- систематизацію та актуалізацію обов'язкових вимог та забезпечення доступу до них господарюючих суб'єктів, що включають інвентаризацію діючих актів, які містять відповідні вимоги в різноманітних галузях контролю (нагляду) задля складання повного переліку чинних обов'язкових вимог та скасування неактуальних і (або) не впливаючих на безпеку;

- створення єдиного правового підґрунтя для діяльності контрольно-наглядових органів, яка враховує поділ їхніх функцій у сфері контролю, нагляду і дозвільної діяльності;

- уніфікацію способів, методів та форм реалізації заходів з контролю і нагляду;

- розробку системи оцінювання ризиків небезпеки типів економічної діяльності і порядку її застосування з метою планування заходів контролю;

- дотримання принципів прозорості й зрозумілості в діяльності контрольних та наглядових органів, яким передбачається публікація органами державного контролю (нагляду) інформації про планування і результати проведених перевірок);

- вдосконалення практичного призначення адміністративної відповідальності;

- вдосконалення механізму досудового оскарження, адміністративного розгляду скарг на результати перевірок та постанови в справах про адміністративні правопорушення [12, с. 62].

Заходами контролю слугують запроваджені в установі управлінські дії, що здійснюються керівництвом на всіх рівнях та працівниками задля здійснення впливу на ймовірні ризики з метою досягнення кінцевої мети і поставлених стратегічних цілей. Заходи, спрямовані на контроль, використовуються на кожному без винятку рівні діяльності установи або організації відносно всіх функцій та завдань, а також передбачають дотримання певних правил, процедур, технічних прийомів, механізмів практичної реалізації вказівок і доручень з боку керівництва. Всі бюджетні установи мають як упроваджувати, так і супроводжувати заходи внутрішнього

контролю, здатні забезпечувати показник ризиків, що не перевищує заздалегідь визначений показник. Усвідомлення специфіки класифікації заходів, що використовуються у внутрішньому контролі, є не лише перспективним напрямком розвитку теорії контролю, але й найвагомішою передумовою його раціональної організації й результативності запровадження.

Аналіз наукових праць вітчизняних вчених та змісту регламентів внутрішнього контролю в бюджетних установах щодо заходів власне контролю демонструє використання таких класифікаційних ознак, як час здійснення та характер контрольних дій. Цей підхід значною мірою звужує можливість забезпечити функції внутрішнього контролю, значно обмежуючи при цьому їх вибір у відповідності до особливостей об'єкта і повноважень суб'єкта контролю. На основі дослідження міжнародних стандартів, які регулюють внутрішній контроль, зарубіжної й вітчизняної спеціальної літератури ми впевнені, що варто розширити саму класифікацію заходів внутрішнього контролю за певними параметрами: організаційний характер, спосіб регулювання, об'єкти контролю і способи використання спеціальних прийомів контролю, а також періодичність його проведення.

Зазвичай відповідно до характеру контрольних дій заходи контролю умовно поділяються на:

- превентивні, що спрямовуються на обмеження ймовірності виникнення ризику, помилок, відхилень або інших негативних наслідків (підбір працівників на посади, що передбачають матеріальну відповідальність, процедури візування, погодження і затвердження);

- директивні, що мають вплив на поведінку персоналу задля забезпечення досягнення певного результату (розподіл обов'язків і повноважень, встановлення доступу до матеріальних цінностей та інформаційних ресурсів);

- виявляючи, що покликані перевіряти результати від виконаного управлінського рішення, операції або виникнення події, а також перевіряти відхилення або негативні наслідки;

- коригуючі, що призначені для знешкодження відхилень або негативних наслідків, а також зменшення кількості ризиків помилок або втрат [12, с. 63].

Відповідно до організаційного характеру слід виокремити планові і позапланові заходи внутрішнього контролю. Плановими заходами внутрішнього контролю вважаються заходи, які зазвичай затверджують плани, графіки проведення контрольних заходів у бюджетних установах (проведення інвентаризації, обстеження, огляду і спостереження), а до позапланових – заходи, що не включаються до планів, а здійснюються визначеними особами в рамках їхньої компетенції і повноважень за дорученнями ініціаторів проведення контролю. Заходи внутрішнього контролю згідно способу регулювання мають умовний поділ на нормативно врегульовані (проведення їх головним чином регулюють зовнішні нормативні акти (проведення інвентаризації готівки у касі установи або організації, візування касових документів з видачі готівки і її оприбуткування, реєстрація як видаткових, так і прибуткових касових ордерів)), а також заходи, застосування яких регулюють внутрішні наказово-розпорядчі документи.

Також існує розподіл заходів у внутрішньому контролі згідно з об'єктами дослідження:

- заходи в контролі операцій, що спрямовуються на операції до і після проведення, а також взаємодіють з використанням фінансових та матеріальних ресурсів бюджетної установи;

- заходи в контролі процесів, які покликані забезпечувати дотримання чітко визначених параметрів у процесі здійснення певного процесу;

- заходи в контролі документів, що передбачають санкції (дозволи) на здійснення господарської операції, які слугують обов'язковим реквізитом кожного первинного документа. Водночас кожен первинний документ

повинен бути підписаний відповідальною особою, що має повноваження здійснювати певну господарську операцію або контролювати її;

- заходи в контролі за ресурсами, що спрямовуються на визначення відповідальності за збереження й використання ресурсів, що суттєво зменшує ймовірність їхньої втрати або невірного використання [17, с. 88].

Інвентаризація відіграє важливу роль у внутрішньому контролі матеріальних ресурсів, оскільки вона забезпечує фізичну безпеку активів. Залежно від періодичності здійснення внутрішній контроль можна поділити на періодичний, систематичний та непередбачуваний. Періодичні заходи внутрішнього контролю, як правило, здійснюються з періодичністю, визначеною суб'єктом контролю. Цю періодичність встановлює ініціатор контрольного заходу (наприклад, періодична калькуляція і порівняння сум, відображених на рахунках, порівняння результатів інвентаризації грошових коштів, цінних паперів та акцій з даними бухгалтерського обліку). Систематичні заходи внутрішнього контролю – це переважно ті, які здійснюються на постійній основі протягом операційного періоду, що контролюється, щодо фактів господарської діяльності, які відбуваються на регулярній основі. До умовних заходів внутрішнього контролю відносяться заходи контролю, коли необхідно встановити факти діяльності протягом періоду, визначеного суб'єктом контролю. Обстеження чи огляд будь-якого об'єкту контролю. Водночас їх проводять за фактами господарської діяльності установи, що відбуваються нерегулярно, а час від часу, однак вони потребують контролю на момент здійснення.

Бюджетні установи мають дотримуватись балансу використання різноманітних заходів контролю, а рішення стосовно балансу зазвичай визначені вищим керівництвом і керівниками структурних підрозділів у бюджетній установі відповідно до типів ризиків та їхнього впливу, а також враховуючи доцільність застосування альтернатив. Переважну більшість заходів контролю здійснюють згідно із законодавством та іншими нормативно-правовими актами (до прикладу, інвентаризаційний процес,

нанесення подвійного підпису на фінансових документах, проведення правової й антикорупційної експертизи, перевірки рівня якості товарів, робіт і послуг, контроль за виконавською дисципліною та ін.). Інші заходи контролю в залежності від обраних способів реагування на ризики керівництво запроваджує самостійно чи вони здійснюються відповідно до рішення керівника вищого рівня або забезпечувального органу. Застосування заходів контролю повинне підтверджуватись документально і надалі досліджуватись у процесі внутрішнього аудиту.

Звісно, класифікація заходів у внутрішньому контролі здатна сприяти вдосконаленню сутності внутрішнього контролю, усуненню недоліків у наявних класифікаціях, а також може надати можливість детальніше і глибше досліджувати теоретичні аспекти з максимальним наближенням їх до практичної діяльності. Також ця класифікація стане передумовою для ефективності спостереження за результатами використання заходів внутрішнього контролю, що забезпечує оцінку якості і коригування в системі контрольних заходів як з боку розпорядників бюджетними коштами, так і їх підвідомчих установ. Отримані оцінювання Державної аудиторської служби України організації й функціонування внутрішнього контролю крізь призму його структурних компонентів демонструє те, що близько 71% органів державної влади вказують наявність регулярного спостереження й періодичного оцінювання заходів у внутрішньому контролі, запроваджених у самому закладі й підвідомчих бюджетних установах. Але в багатьох випадках це не підтверджено розробленими внутрішніми розпорядчими документами, що вказує на недостатність розуміння значення спостереження за заходами внутрішнього контролю та їх коригування з метою подальшої ефективності реалізації. Фактично спостереження є системою збору/реєстрації, зберігання й аналізу незначної кількості ключових (явних чи непрямих) ознак/параметрів опису цього об'єкта з метою підведення підсумків про поведінку/стан цього об'єкта загалом.

«Методичні рекомендації з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах» вказують на те, що спостереження за заходами у внутрішньому контролі є процесом нагляду за виконанням контролю та оцінкою його якості. У свою чергу, спостереження за внутрішнім контролем у бюджетній установі полягає в здійсненні регулярного моніторингу і періодичного оцінювання. Постійне спостереження здійснюється у процесі щоденного/поточного функціонування установи або організації, яким передбачаються управлінські, наглядові та інші дії керівників усіх рівнів і працівників установи або організації у процесі виконання обов'язків, покладених на них, для визначення і коригування наявних відхилень. Вагомий обов'язок управлінського персоналу – це здійснення на безперервній основі моніторингу внутрішнього контролю, що включає перевірку його функціонування відповідно до визначених завдань і цілей та внесення відповідних змін згідно зі змінами внутрішнього та зовнішнього середовища функціонування установи. Спостереження за заходами контролю включає перевірку управлінським персоналом своєчасності й повноти у виконанні узгоджених планів щодо контрольних заходів установи або організації на рік, дотримання графіку проведення ряду контрольних заходів упродовж поточного року і виконання працівниками певних контрольних функцій, вказаних у посадових інструкціях. У випадку, якщо реалізацією одного заходу контролю передбачається наявність декількох виконавців, повинні бути визначені всі вони, водночас слід розмежувати сфери відповідальності для кожного з них і встановити, хто зі співвиконавців і на якому етапі не зумів забезпечити його реалізацію. Періодичною оцінкою передбачається проведення оцінювання виконання на періодичній основі сукупності функцій і завдань, які здійснюють працівники, що не відповідальні за їх реалізацію, і/або підрозділом внутрішнього аудиту в установі або організації задля значно об'єктивнішого аналізу результатів запровадженої системи внутрішнього

контролю. У процесі періодичного оцінювання доречно використати такі категорії:

- економічність, тобто мінімізацію затрат на заходи контролю;
- ефективність, тобто максимізацію результатів заходів контролю за певної кількості затрат, необхідних для їх проведення;
- результативність, тобто максимізацію наслідків заходів контролю [18, с. 358].

Такий підхід до оцінювання цілком цілком ідентичний «Концепції трьох «Е» (economy, efficiency and effectiveness), економічність фокусується на мінімальному використанні ресурсів, результативність – це співвідношення результатів до вкладених ресурсів, тобто ефективність базується на досягненні цілей контролю і відповідає на питання стосовно того, чи можна віднести зміни, що відбулись, до результатів контролю. Загалом у процесі періодичного оцінювання заходів контролю важливо враховувати ефективність, результативність або одночасний фокус на всіх або деяких з цих категорій.

Спостереження за контрольними заходами відіграє стимулюючу роль і вимагає відповідальних за реалізацію визначених контрольних заходів вжити конкретних заходів і процедур для забезпечення їх практичного застосування, забезпечуючи таким чином досягнення наступних сновних цілей:

- зростання рівня результативності заходів контролю;
- стимулювання осіб, на яких покладена відповідальність за реалізацію визначених заходів, до їх практичного виконання;
- оцінювання системи внутрішнього контролю в бюджетній установі.

Науковці вважають, що для ефективної організації спостереження за заходами внутрішнього контролю в бюджетних органах необхідно поєднувати системний та процесний підходи. Системний підхід визначає основні елементи моніторингу: суб'єкт та об'єкт. Відтак, процесний підхід трактує моніторинг як послідовну, безперервну та взаємозалежну сукупність дій, які спрямовані на виконання його завдань. Суб'єктом виступає захід, що підлягає

постійному моніторингу та періодичному оцінюванню, а об'єктом-працівники установи, які його здійснюють.

Метою спостереження за заходами внутрішнього контролю є не лише виявлення невідповідностей та зосередження уваги на фактичному виконанні заходів, але й аналіз результативності, ефективності й економічності цих заходів та винесення уроків з відхилень. При цьому постійне спостереження слід розглядати як збір даних і відстеження процесів за показниками ефективності з метою виконання певних завдань і цілей контрольних заходів, а регулярну оцінку – як аналітичну процедуру, призначену для визначення корисності, ефективності та результативності контрольних заходів.

За результатами спостереження за контрольними заходами мають складатися звіти для керівництва бюджетної установи, періодичність та процедури яких визначатимуться бюджетною установою. Водночас періодичність і ступінь узагальнення інформації буде залежати від рівня управління установою. Зокрема, для нижчого і середнього рівнів управління звітування можна здійснювати за кожним управлінським заходом. З одночасною деталізацією порушень, причин їх виникнення і відповідальних осіб, а для керівника вищого рівня управління ця інформація має бути узагальненішою, включати аналітичний зміст і пропозиції стосовно усунення порушень, виявлених під час контролю, і подаватись в оперативному порядку за відповідні звітні періоди чи на вимогу керівника.

Українські реалії демонструють зростання кількості й обсягів порушень чинного законодавства у використанні фінансових і матеріальних ресурсів [150]. Також відчувається недостатній рівень відповідальності державних службовців органів публічної влади стосовно законного, дієвого й результативного застосування державної власності. Цей стан спричинений цілою сукупністю проблем організаційно-правового характеру у сфері фінансового контролю на державному рівні, і найважливішими з-поміж них є:

- домінування в здійсненні попереднього контролю централізованої моделі в державному внутрішньому фінансовому контролі з елементами децентралізованої;
- занадто низький рівень фінансової бюджетної дисципліни в бюджетній сфері і державному секторі економіки;
- недостатній рівень відшкодування втрат фінансових та матеріальних ресурсів, що були виявлені в процесі застосування контрольних заходів.

Теоретик Є.В. Калюга підкреслює, що відповідальність за організацію та здійснення внутрішнього контролю має бути покладена на керівництво бюджетного органу, а працівник бухгалтерії відповідає тільки за контроль у підпорядкованих йому органах та за роботу осіб, наділених значними повноваженнями, тим самим підвищуючи повноваження керівництва та ефективність контролю. Це твердження також було підтримане вченими Р.М. Рудніцькою, Д.А. Сидоренко і С.П. Чорнуцьким, які вказують на те, що керівник відповідальний за систему фінансового управління і контролю (ФУК)), і це є його прямою відповідальністю. З іншого боку, керівники фінансових, бухгалтерських та інших підрозділів не несуть безпосередньої відповідальності за реалізацію заходів (ФУК). Роль вказаних осіб головним чином полягає у підтримці керівництва установи або організації завдяки розробці стандартів, наданню інформації, рекомендацій та, за необхідності, аналітичної підтримки. Таким чином, керівництво бюджетної установи несе відповідальність за використання бюджетних коштів, взятих зобов'язань згідно з визначеними цілями і завданнями, а також за здійснення діяльності в економічний, ефективний і результативний спосіб згідно з визначеними критеріями.

1.2 Внутрішній контроль як механізм публічного управління: теорія та практика у зарубіжних реаліях

Загалом організація контролю за діяльністю органів місцевого самоврядування зарубіжних країн зумовлена такими чинниками: формою правління (монархією або республікою), типом державного устрою (унітарною, федерацією), формою політичного режиму (ліберальною демократією, соціальною демократією) та ін. Сфера місцевого самоврядування федеративних держав відзначається тим, що державний контроль переважно здійснюють органи суб'єктів федерації та їх посадові особи. США має різноманітні муніципальні системи у загальній кількості приблизно 50 одиниць. Десята поправка до Конституції США визначає, що всі повноваження, що не були віднесені до федерального відання, закріплені за окремо взятими штатами. Тож держави мають змогу впроваджувати різні системи місцевого самоврядування. При цьому уряди штатів зберігають чимало засобів та методів, призначених задля забезпечення державного контролю. Саме тому спеціальні округи й окремі штати є залежними від державних фондів і фактично перебувають під контролем штату (особливо Колумбія). Переважна більшість органів місцевого самоврядування штатів враховують стандартні принципи організації та функціонування, що надає їм можливість уникати як у своїй роботі, так і в співпраці з іншими установами та організаціями відповідних складнощів. Державний нагляд за місцевим самоврядуванням у Німеччині здійснює міністр внутрішніх справ федеральної землі в сукупності з державними органами правового і спеціального контролю. Адміністративний нагляд сфери місцевого самоврядування в деяких федеративних державах здійснюють центральний уряд та органи суб'єктів федерації. Так, зокрема, право здійснювати нагляд та регулювати його на законодавчому рівні в Австрії належить Федерації, а в ряді інших випадків – землям; нагляд повинен здійснюватись органами загального державного

управління згідно з ч. 3 ст. 119а Конституції. Через порушення закону бургомістра і членів общинного правління губернатор землі може відсторонити від їхніх посад згідно з ч. 4 ст. 119. Що стосується адміністративного нагляду в сфері місцевого самоврядування унітарних держав, варто відзначити, що здебільшого він реалізується урядовими уповноваженими. У Франції префекта призначає Рада міністрів згідно з ч. 3 ст. 133 Конституції. В Італії Радою міністрів в регіони призначаються урядові комісари, а в провінції – префекти. Саме префекти виконують суто наглядово-контрольні функції по відношенню до органів місцевого самоврядування, реалізуючи у такий спосіб адміністративну опіку та не позбавляючи їх відчуття господаря на певній території. Моніторинг за дотриманням органами самоврядування Конституції та законів, а також за виконанням рішень Уряду в Литві здійснюється представниками, які призначені Урядом відповідно до ст. 123 Конституції. Згідно з ч. 2 ст. 171 Конституції органи нагляду за діяльністю одиниць територіального самоврядування в Польщі – це Голова Ради міністрів і воєводи, а в справах фінансів – регіональні рахункові палати. Воєводу призначає і звільняє з посади Голова Ради міністрів за поданням міністра, який несе відповідальність за функціонування публічної адміністрації [26, с. 120].

Центральні державні органи та їхні представники в Болгарії мають контролювати законність актів органів місцевого самоврядування лише у випадку, якщо це передбачає закон згідно зі ст. 144 Конституції. На обласного управителя покладене зобов'язання забезпечувати реалізацію державної політики, захист національних інтересів, законності та громадського порядку, а також адміністративний контроль. Обласний управитель призначається Радою міністрів відповідно до ст. 143 Конституції. В Іспанії на представника, призначеного Урядом, покладається керівництво органами державного управління на територіях автономного Співтовариства, і за потреби, координація їхньої діяльності з функціонуванням органів управління автономного Співтовариства згідно зі ст. 154 Конституції. В Іспанії контролем

за діяльністю органів автономних Співтовариств займаються: Конституційний суд щодо конституційності прийнятих ними нормативних актів, які мають силу закону; уряд, за поданням Державної ради стосовно здійснення делегованих повноважень; органи адміністративного законодавства щодо автономного управління та його регламентарних норм; Рахункову Палату за економічною та бюджетною діяльністю згідно зі ст. 153 Конституції. У кожній області Португалії може знаходитись Урядовий представник, призначений Радою міністрів, при цьому його компетенція здійснюється при самоврядних одиницях, що існують на певній території згідно зі ст. 262 Конституції. Правовий нагляд з боку місцевих органів влади в Угорщині здійснюють урядові установи відповідно до ч. 3 ст. 32 Конституції. Уряд Румунії призначає в кожен повіт та в Бухарест по одному префекту, тобто це представник уряду на місцевому рівні, який займається керівництвом децентралізованими публічними службами міністерств та інших центральних органів на рівні адміністративно-територіальних одиниць. У Чехії державні адміністрації та місцеві органи центральних органів публічної влади підпорядковуються уряду, що призначає та звільняє їхніх керівників. Контроль діяльності органів місцевого самоврядування в Ізраїлі покладений на окружних адміністраторів, призначених міністром внутрішніх справ [26, с. 121].

На сучасному етапі в інших країнах склалися усталені форми контролю, який слідкує за функціонуванням місцевих представницьких органів: державне регулювання їх статусу, заходи контролю за діями місцевих представницьких органів та створення фінансової залежності місцевих представницьких органів від центральної влади. Найбільш поширеною формою управління донедавна була система адміністративної опіки. Згідно з цією системою, рішення органів місцевого самоврядування не набувають чинності доти, доки їх не затвердить місцева адміністративна посадова особа, призначена чи уповноважена вищим органом влади (наприклад, воєводою чи губернатором). Причини відмови в затвердженні можуть бути незаконними чи

незручними. За такої адміністративної системи дії органів місцевого самоврядування недійсні без візи уповноваженого адміністратора. Зараз дедалі частіше адміністративний нагляд обмежується перевіркою лише законності рішень органів місцевого самоврядування. За такої системи уповноважений суб'єкт не може самостійно скасувати рішення ради або ініціювати визнання його незаконним у судовому порядку. У свою чергу, органами місцевого самоврядування може у судовому порядку захищатись автономія не лише від префектів, тобто урядових уповноважених, але й від парламентів, президентів та урядів. Згідно зі ст. 122 Конституції, в Румунії префект може оскаржити акт повітової ради, місцевої ради чи примарі перед інстанцією адміністративної юстиції у випадку, якщо він вважає його незаконним, а дія оскарженого акту при цьому припиняється за правом. Починаючи з 1982 року, префект у Франції втратив право контролювати рішення ради на предмет їх доцільності. Попри те, що за ним залишається право контролювати рішення на предмет законності, тільки адміністративний суд скасувати незаконні рішення. При цьому закон зобов'язує передачу радою представнику держави прийнятих рішень, а рішення ради вважається таким, що вступило в дію лише після передачі його префекту чи супрефекту і оголошення (опублікування або оприлюднення).

У випадку, якщо префект вирішить, що рішення незаконне, він може впродовж двох місяців з моменту отримання рішення звернутись до Адміністративного суду з вимогою визнати рішення незаконним або призупинити його виконання до кінцевого судового розгляду справи. Муніципальне законодавство Великої Британії, в тому числі обов'язкові до виконання нормативні акти, місцеве податкове і фінансове законодавство потребують схвалення від міністерства. Муніципальні закони про місцеві податки та інші фінансові питання в Японії потребують схвалення Міністерством внутрішніх справ разом з фіскальним органом у той час, як створення певних адміністративних органів у префекта призначення вищих муніципальних посадових осіб потребують схвалення або безпосередньої

участі відповідного міністерства. В Польщі нагляд і контроль в органах місцевого самоврядування умовно поділений на зовнішній та внутрішній. Зовнішній контроль здійснюють Вищий адміністративний суд, Регіональний аудиторський офіс, податкові органи, Міністерство фінансів або Генеральна податкова інспекція, Державна інспекція праці, Агентство реструктуризації та модернізації сільського господарства, що контролює використання фондів сільськогосподарського розвитку ЄС, Європейський аудиторський офіс або Європейське бюро по боротьбі з шахрайством. Кожен із цих органів має ретельно розроблену процедуру нагляду і контролю. Внутрішній контроль в органах місцевої влади реалізується в сферах адміністративного контролю, внутрішнього аудиту та інституційного контролю адміністрації. Адміністративний контроль передбачає забезпечення відповідності діяльності органу місцевого самоврядування чинному законодавству. Внутрішній аудит є перевіркою того, наскільки подані звіти відповідають дійсним показникам. Інституційний контроль адміністративних органів є контролем за підрозділами, здійснюваним поза адміністративною структурою (підвідомчими організаціями), тобто бюджетними одиницями, які що отримують бюджетні кошти, однак передають власні прибутки до бюджету. Підпорядкування муніципальних органів органам державної влади зазвичай забезпечене погрозою застосування адміністративних санкцій проти муніципальних рад, а також їхніх членів і службовців. Вказані санкції представлені: розпуском муніципалітетів, примусовою відставкою муніципальних рад, передачею відповідних повноважень муніципалітету урядовим агентам, відстороненням мерів і муніципальних службовців від посади, накладенням на них різноманітних стягнень, а також скасуванням актів, виданих муніципальними органами. Так, до прикладу, можливість розпуску муніципальних рад передбачається чинним законодавством Франції, Італії та Японії. Центральний уряд Великої Британії та Японії, а в США уряди штатів мають змогу вилучати з відання муніципалітетів та доручати чиновникам управління справами місцевого самоврядування, з якими, на

думку влади, муніципалітет не справляється. У Франції, за потреби, префект наділений правом призупинити діяльність ради на період не більше одного місяця своїм вмотивованим рішенням, про яке має повідомити міністру внутрішніх справ. У випадку, якщо рада заважає роботі комуни, її можуть розпустити за згодою Ради міністрів. Протягом тижня після розпуску ради комісією призначається спеціальна рада у складі трьох членів для населення менше 35 000 осіб і семи членів для ради для населенням більше 35000 осіб. Нові вибори мають бути проведені протягом двох місяців після розпуску. Комітет припиняє своє існування після формування нового парламенту. Голова Ради Міністрів Польщі має право розпустити орган регіонального самоврядування і призначити комітетський уряд на період до двох років, якщо він систематично порушує Конституцію і закони, неефективно виконує свої службові обов'язки і немає перспектив швидкого виправлення ситуації. У випадку, якщо місцевий орган влади Ізраїлю не здатний належним чином функціонувати по причині недотримання бюджетної дисципліни, конфлікти в місцевій раді, що суттєво заважають її діяльності, корупцію та ін., міністр внутрішніх справ може розпустити місцеву раду або адміністрацію, передаючи в тимчасове управління спеціально уповноваженій особі чи комісії, призначаючи при цьому виконуючого обов'язки голови ради та раду до наступних виборів. У цілій низці держав, першочергово це стосується країн, представлених ангlosаксонською муніципальною традицією, має широке застосування судовий контроль відповідності рішення, прийнятого муніципальною владою, актам центральних органів.

У Великій Британії, Канаді та США у випадку, якщо уряд вважає, що місцеві органи управління неналежним чином виконують покладені на них повноваження, він може звернутись до суду з вимогою видання судового наказу, що забороняє чи зобов'язує здійснювати відповідні дії. Водночас громадяни багатьох зарубіжних країн наділені правом у судовому порядку піддавати оскарженню дії місцевих органів управління. Місцеві органи влади Швеції мають доволі широку автономію і право здійснювати всі дії, що

відповідають інтересам мешканців на певній адміністративно-територіальній одиниці. При цьому у випадку, якщо місцевий мешканець вважає, що муніципалітет перейшов межі своєї компетенції, він може на цілком законних підставах оскаржити рішення муніципалітету до певної судової інстанції [40, с. 78].

Контроль за роботою місцевих представницьких органів може бути відображений в інспектуванні їхньої діяльності, запитуванні необхідних документів та інформації, заслуховуванні їхніх звітів та створенні органів, спеціалізація на які покладена на державний контроль. Так, зокрема, у Великій Британії і Скандинавських країнах цей контроль здійснюється інститутом омбудсмена, наділеним правом піднімати проблеми щодо відповідальності посадових осіб місцевих виборних органів по причині неправильного розпорядження фінансово-бюджетними коштами, порушення прав людини та ін. Досить вагомим є омбудсмен Ісландії, що в кожній справі, у якій, на його переконання, рішеннями, діями чи бездіяльністю органів місцевого самоврядування були допущені порушення прав і свобод людини, дає відповідні поради та рекомендації вищезазначеним органам щодо виправлення або удосконалення ними прийнятих рішень. Ідентичні функції здійснюються омбудсменами Норвегії, Румунії, Словенії, а також Provedor de Justia в Португалії та Республіці Молдова. Регіональні омбудсмени функціонують у Великій Британії, Франції, Федеративній Республіці Німеччина, США, Швейцарії, Італійській Республіці та ін. Усі вони головним чином відзначається правовим статусом, що є цілком логічним, враховуючи правові традиції, менталітет та ряд інших чинників. Регіональні омбудсмени у Великій Британії задіяні на рівні Англії, Уельсу, Шотландії та Північної Ірландії, і два перших працюють як колегіальні омбудсменівські служби, що тісно взаємодіють з парламентським омбудсменом, який виступає як член комісії з місцевого управління Англії та Уельсу.

В Люксембурзі та Польщі були організовані тристоронні форуми за участю представників уряду, бізнесу та профспілок. Дорадчими комітетами є групи волонтерів, що складаються з представників громади, що працюють у формі регулярних зустрічей, призначених для визначення інтересів громади з питань, за які відповідають недержавні організації, місцеві або регіональні органи влади. Це одна з найбільш активних форм громадської участі, яка вимагає значної відданості членів громади. У ній бере участь обмеже на кількість громадян, чиї погляди можуть бути відображені в громаді. Створення дорадчих комітетів майже завжди ініціюється місцевою владою або спеціалізованими недержавними організаціями. Загальний напрямок змін, які останнім часом відбулись у публічному управлінні ряду країн, насамперед пов'язаний з відмовою від традиційних переконань, і відзначається спрямованістю на участь інститутів громадянського суспільства у частині вирішення проблем на загальнодержавному, регіональному і місцевому рівнях. Рекомендації №R (2002)2 від 21 лютого 2002 року «Про доступ до офіційних документів» Кабінет Міністрів Ради Європи стверджують, що широким доступом до офіційних документів на підставах рівноправності й відповідності чітким правилам передбачається змога громадян виробити адекватне бачення і сформулювати критичні погляди стосовно стану суспільства і органів влади, сприяючи водночас кращій дієвості й ефективності адміністративних органів, допомагаючи підтримувати їхню цілісність, усуваючи ризик корупції, а також виступаючи чинником, який є підтвердженням легітимності органів управління в якості державних служб та посилюючи довіру до органів державної влади з боку громадськості [40, с. 89].

Зарубіжні країни відзначаються вагомим досвідом державного контролю за органами публічної влади. Дуже часто цей контроль має різні організаційні форми та відзначається певним об'ємом повноважень органів, що його здійснюють. Зокрема, у США такий орган представляє Головне контрольне управління Конгресу, очолюване генеральним контролером; у Великобританії – Національна ревізійна рада, очолювана головним ревізором;

у Канаді – Генеральний контролер; в Індії – парламентські комітети державної звітності, бюджетних передбачень та комісії у справах державних підприємств; а в ФРН, Франції й Угорщині – Лічильні палати. Враховуючи потребу в контролі за правильною та високоефективною витратою виконавчими структурами бюджетних коштів, повноваження органів, що його здійснюють, можуть розширюватись у залежності від обставин. Як результат, на органи можуть бути покладені додаткові функції або ж цей контроль може зводитись суто до виконання функцій контролю бюджетних витрат. У 1974 році значно розширились повноваження Головного контрольного управління (ГКУ) США. Так, зокрема, додатково залучили аналіз федеральних програм відповідно до методу «витрати – результат». Головним обов'язком Головного контрольного управління є підтримка Конгресу. Саме воно здійснює ревізії, перевірки й оцінює стан запровадження федеральних програм і діяльності федеральних органів, крім того, за дорученням Конгресу і його комітетів готує певні огляди. Головне контрольне управління США виконує доручення, видані головами комітетів Конгресу, і може виконувати деякі доручення, видані членами Конгресу. Діяльність Головного контрольного управління стосується різноманітних аспектів: воно ретельно вивчає майже кожен федеральну програму, контролює діяльність федеральних органів, і загалом масштаб його діяльності охоплює велику кількість галузей. У своїй діяльності Головне контрольне управління аналізує і з'ясовує те, чи відповідає виконання урядових програм чинному законодавству, а також перевіряє достовірність даних про протікання їхнього виконання, а також те, наскільки раціонально використовуються державні кошти і яким є рівень ефективності розроблених програм. Контрольну функцію Конгресу США у сфері діяльності органів адміністрації Головне контрольне управління здійснює шляхом проведення перевірок, ревізій, аналізу й оцінювання діяльності виконавчих органів, результат яких – це аналітичні доповіді, довідки, цифрові й фактичні дані з певних питань та звіти. Тож контрольна діяльність Головного контрольного управління залучає багато діяльності адміністративних органів

США. Головне контрольне управління ретельно аналізує її, даючи власну оцінку, про яку інформує Конгрес і його комітети. Результати роботи Головного контрольного управління переважно висвітлюються в ЗМІ задля ознайомлення громадськості з ними.

Парламентом Норвегії здійснюється моніторинг за діяльністю державних адміністрацій. З метою реалізації функції парламентського нагляду створюють Державну ревізійну комісію, що підпорядковується парламенту, і саме вона контролює витрачання державних коштів згідно з їхнім призначенням. Під час формування системи контролю та визначення повноважень певних органів контролю в Норвегії керуються потребою в здійсненні контролю в певній сфері. Повний огляд контрольних функцій, здійснюваних парламентом Канади, був зроблений Ф. Шелютто. Депутатами Палати громад парламенту Канади здійснюється контроль діяльності урядових структур за допомогою так званого «урядового опитування». Парламентом Канади контролюються силові структури, банки, кредитні відносини, валюту і банкрутство, поштову службу, рибальство, національну статистику та ін. Парламентський контроль здійснюється Службою Генерального ревізора, при цьому правовий статус Генерального ревізора визначає закон. Головне завдання Генерального ревізора і його апарата – це здійснення перевірки державних рахунків Канади. Генеральний ревізор Канади є відповідальним за ревізії в міністерствах, відомствах і корпораціях, що є державною власністю та піддаються контролю з боку держави, а також у великих нецентралізованих відомствах, що мають широку мережу філіалів по всій країні, за кордоном та відносно незначних організаціях. Він підсумовує щорічні фінансові звіти міністерств, відомств та державних корпорацій, які перевіряє [40, с. 101].

Вищий контрольний орган у Франції був започаткований ще в середніх віках. У Конституції Франції, датованої 1958 роком, визначено, що на Національну Лічильну палату покладена допомога парламенту та уряду перевіряти належне виконання національного бюджету. У 1982 році в регіонах

було утворено регіональні лічильні палати, якими керує Національна лічильна палата. Саме вона покликана перевіряти як рахунки держави, державних відомств та компаній, що належать державі, так і рахунки незалежних підрозділів, що управляють системами медичного страхування та соціального забезпечення. Конституція Польщі виокремила розділ під назвою «Органи державного контролю і захисту прав», у якому вказано, що головний орган державного контролю в Польщі – це Верховна Палата Контролю, і вона підпорядковується Сеймові. На Верховну Палату Контролю в Польщі покладений контроль діяльності Народного Банку Польщі, державних юридичних осіб і решти державних організаційних підрозділів з позиції законності, ощадливості, цілеспрямованості й чесності. Повноваженнями зазначеного органу є контроль за законністю та ощадливістю діяльності органів територіального самоврядування, комунальних юридичних осіб і решти комунальних організаційних підрозділів та суб'єктів виробництва в обсязі, в якому використовується державне або комунальне майно чи виконують від імені держави певні фінансові зобов'язання. Окрім цього провідного елементу в системі контролю у Польщі, як Верховна Палата Контролю, також існує декілька: перший пов'язаний зі зростанням сектора самоврядування у структурі державного управління, а другим слугує внутрішня система контролю, яка функціонує в системі державного управління від Канцелярії Прем'єр-Міністра до найнижчого органу місцевого самоврядування.

Розвиток систем парламентського контролю не вважається єдиною характерною ознакою інших країн. У переважній більшості з них контроль державних установ здійснюється по вертикалі. Зокрема, міністерства і центральні міністерства Великобританії, тобто державні корпорації, функціонують в якості галузевих і функціональних органів управління. Міністри і керівники центральних міністерств наділені повноваженнями видавати підзаконні акти і окремі закони. Міністрам надані повноваження стосовно контролю за діяльністю центральних міністерств і місцевих органів

влади. Значна частка центральних міністерств мають у власному підпорядкуванні незалежні місцеві міністерства. Що стосується державних корпорацій, то уряд Великобританії має змогу контролювати їхню діяльність у всіх сферах та втручатись у їхні справи. У соціальній сфері, крім міністерств, відповідальних за зайнятість, освіту, науку і соціальне забезпечення, також існує адміністративний трибунал. Він функціонує у формі судів, що розглядають спори між адміністрацією і приватними особами. Міністерства мають значний контроль над місцевими органами влади, переважно у сфері державних фінансів, затвердження кредитів і переоцінки майна. Уряд та міністерства можуть втручатись у місцеві справи, але вони роблять це нечасто, адже британці цінують місцеву автономію. Згідно з Конституцією Німеччини федеральний уряд наділений повноваженням посилати уповноважених у відомства земель з метою моніторингу над виконанням федеральних законів. Землі повинні дотримуватись законів, прийнятих державою, і з цим пов'язане спостереження держави за діяльністю самоврядних територіальних земель. Що стосується сфери власних повноважень земель, то нагляд лише контролює відповідність їхніх дій законодавству і виконання ними покладених обов'язків, а стосовно делегованих повноважень нагляд поширюється і на виконання доручень.

У системі публічної влади деяких іноземних країн спостерігається ієрархічність у здійсненні контролю. Уряди цих країн мають певні повноваження щодо міністерств, відомств і державних корпоративних утворень. Міністерства і відомства, а також їхнє керівництво наділені контрольними повноваженнями стосовно виконавчих органів на місцях і органів самоврядування, обмежених законами.

У свою чергу, в 1990-х роках була закладена нормативна основа Китайської системи внутрішнього контролю (СВК), представлена Законом «Про аудит» Китайської Народної Республіки, Положенням про виконання Закону про аудит Китайської Народної Республіки і численних стандартів аудиту та інших нормативних актів, законами і нормативними актами, що

стосуються бухгалтерського обліку, включаючи Закон «Про бухгалтерський облік», Закон «Про сертифікованих громадських бухгалтерів» та Закон «Про цінні папери». Роль законів та нормативних актів, що стосуються бухгалтерського обліку, була доволі великою задля залучення на територію Китаю інвесторів, тому що стан правової системи був непривабливим і непрозорим для закордонних резидентів. У сукупності з постійним удосконаленням державного аудиту було розроблено теорію систем аудиту й головні цінності аудиторських установ. До моменту введення Закону «Про аудит» і Положення про виконання Закону «Про аудит» правові межі державного аудиту вважались неповними та недосконалими, а провідні завдання аудиту – неврегульованими. Тож упродовж тривалого терміну державні аудиторські установи здебільшого діяли в якості органів фінансового нагляду. Функцію фінансового й економічного нагляду за державним аудитом було встановлено після прийняття двох із вказаних нормативних актів. Лі Цзіньхуа, генеральний аудитор у минулому, вказав, що сутність державного аудиту є інструментом, що сприяє демократії та верховенству права, а також висунув концепцію про те, що аудит є своєрідним сторожем державної власності. Лю Цзяї, генеральний аудитор, перейняв ідею про те, що аудит має сприяти демократії й верховенству права. Окремо він запропонував, щоб, крім того, щоб функціонувати сторожовий пес, аудиторські установи мають виступати як імунна система, що слугує гарантом безпеки всієї соціальної, економічної й фінансової системи.

Будучи імунною системою, державний аудит має бути чутливим до всіх без винятку ризиків та вірусів, здатних стати перешкодою для економічного та соціального розвитку. І теорія сторожового пса, і імунної системи зробили акцент на суттєвій ролі державної аудиторської системи у виявленні й запобіганні недоліків у процесі виконання державних функцій, проте теорія імунної системи більшу кількість уваги приділила ролі профілактики і відновлення в порівнянні з виявленням порушень. На противагу розвиненим західним країнам, у Китаї була запроваджена виконавча модель державного

аудиту. Відповідно до Конституції Китаю і Закону «Про аудит», аудиторськими установами здійснюється моніторинг завдяки аудиту урядових відомств, державних грошових установ, підприємств і решти установ, проте система аудиту – це частина виконавчої гілки держави, яка детермінує те, що як перевіряючий, так і ті, кого перевіряють, не є цілком незалежними один від одного. На державному рівні Бюро підпорядковане прем'єр-міністру, а місцеві органи аудиту перебувають під подвійним керівництвом з боку адміністративних керівників органів публічної влади відповідних рівнів і аудиторських установ вищого рівня.

Їхню роботу зазвичай координують аудиторські установи вищого рівня, а кадрові питання і матеріальне забезпечення вирішують відповідні органи публічної влади. Все це робить місцеві аудиторські установи ще менш незалежними. Активний розвиток СВК став причиною цілої низки аудитів і так званої бурі аудиту в 2003 році, зумовленої оголошенням результатів аудиту. Значний суспільний резонанс був зумовлений результатами перевірок та виявленими недоліками, саме він зробив державний аудит популярним для громадськості не лише в Китаї, але й усьому світі. Значення державного аудиту у виявленні порушень та боротьбі з корупцією посилилась як наслідок цієї бурі. Інститути державного аудиту Китаю в результаті понад 20-річного розвитку перетворились на один із найвагоміших інституційних елементів, призначених для спостереження за використанням урядових коштів, покращення національного фінансового й економічного порядку, а також забезпечення прозорості й підзвітності уряду.

Однак систему державного аудиту Китаю відзначають певні особливості: крім здійснення розслідувань і надання рекомендацій, аудиторським установам надане право накладати адміністративні санкції і штрафи на органи, які піддаються перевірці; перевіряти усунення недоліків, які були виявлені під час перевірок, і в примусовому порядку супроводжувати процес усунення цих недоліків. Зокрема, відповідно до ст. 41 Закону «Про аудит» Китайської Народної Республіки, у випадку, якщо було виявлено

порушення державних нормативних актів, на які покладене регулювання державних та фінансових доходів і видатків, його слід розглянути та покарати у встановленому Законом порядку. В рамках власних статутних функцій та повноважень орган аудиту має прийняти рішення про необхідність у проведенні аудиту або винести на розгляд департаменту пропозиції щодо того, яким чином варто розв'язати проблему чи покарати порушників. Також ст. 45 визначає заходи, які потрібно вжити. Завдяки цим специфічним властивостям функції органів державного аудиту Китай не обмежується виявленням шахрайства та звітністю, а має дієві інструменти для виправлення всіх неналежних чи незаконних дій в економічних і фінансових операціях [35, с. 196].

У порівнянні з розвиненими західними країнами, інституції та системи підзвітності в Китаї набагато слабші. Однак китайські органи аудиту мають право накладати адміністративні штрафи та інші санкції на компанії, незаконна діяльність яких була виявлена під час перевірок. Таким чином, разом із виявленням та повідомленням про шахрайство та неправомірну поведінку, китайські органи аудиту можуть карати та виправляти їх. Аудиторські органи беруть участь у процесі виправлення ситуації кількома способами.

Вони можуть накладати санкції; передавати справи на розгляд відповідальним особам і пропонувати застосувати санкції або покарання; пропонувати шляхи усунення адміністративних недоліків і вдосконалення державних установ; перевіряти аудиторські рішення та виконання коригувальних заходів. Для Китаю коригувальні дії набагато важливіші, ніж виявлення порушень у звітності. Це пов'язано з тим, що якщо останнє є лише покаранням за порушення, то виправлення шахрайства в кінцевому підсумку дає результати, які відображаються в підвищенні ефективності роботи органів державної влади. Кількість порушень, виявлених під час державного аудиту, відображає кількість порушень у діяльності уряду. Однак аудиторські

звіти, які виявляють ці порушення, не є достатніми для стримування корумпованих бюрократів та їхніх потенційних послідовників. Підзвітність є ключовим фактором для розвитку СВК в Китаї. Це означає, що права та обов'язки кожного урядового департаменту та відповідних державних органів мають бути визначені до того, як на них будуть покладені обов'язки. Повне і своєчасне застосування санкцій, покарань і прийняття рішень для вирішення проблем, усунення порушень і виправлення недоліків є складовою системи у внутрішньому контролі Китаю.

Економічні реформування, які взяли початок у 1980-х роках, зуміли трансформувати наявну СВК і стимулювали зростання ринку аудиторських послуг. Упродовж цього часу китайський уряд підтримував суворий контроль професій у сфері фінансового контролю і ринку аудиторських послуг. На противагу англо-американським країнам, у яких фінансові й бухгалтерські професії характеризуються саморегулюванням, у Китаї їх регулює уряд. Починаючи з 2000 року Міністерство фінансів започаткувало програму по створенню незалежних фірм з проведення аудиту і фінансового контролю. В той час були завершені офіційні відносини між інвестиційними фірмами і державними установами. Але китайський уряд дотепер має адміністративний вплив на ліцензування бухгалтерських фірм, кваліфікаційних іспитів і щоденних операцій фірм за допомогою таких агенцій, як Мінфін і Китайський інститут сертифікованих професійних аудиторів (КІСПА). КІСПА створили як допоміжний підрозділ Міністерства фінансів, а його кадрові і фінансові ресурси були піддані адмініструванню Міністерством фінансів. Саме на це міністерство було покладено делегування КІСПА адміністративної відповідальності за реєстрацію сертифікованих аудиторів і сертифікованих аудиторських фірм, а також проведення професійних експертиз і управління навчальними програмами.

Також КІСПА несе повну відповідальність за формулювання і впровадження кодексів етики СПА, а також розробку чинних стандартів аудиту. Після схвалення Міністерством фінансів вказані кодекси і стандарти

стають авторитетними документами, що обов'язкові для всіх СПА. Тож по суті КІСПА виступає агентом уряду, а саморегульованою професійною асоціацією. Водночас існує значне занепокоєння через дефіцит кваліфікованих кадрів, беручи до уваги розмір китайської економіки. Попри стрімке зростання китайських СПА, в порівнянні з аналогами в англо-американських країнах, у Китаї є невелика кількість кваліфікованих СПА. Наразі кількість СПА дорівнює близько 200 000, серед них 98 000 – це громадська практика. Така кількість є невеликою порівняно зі стрімко зростаючим попитом на незалежні аудиторські послуги. Уряд може впливати на призначення аудиторів, але традиційні відносини між урядом та аудиторами були офіційно розірвані до 2000 року. Таке втручання набувало різних форм, включаючи адміністративні правила і рекомендації щодо вибору аудиторських фірм. Науковці вважають, що, крім таких факторів, як управлінські та операційні зміни, вплив державних органів значно ускладнює оцінку ризиків в аудиторській діяльності Китаю [35, с.197].

Отже, аналізуючи стан державного контролю у сфері публічної влади в інших країнах, можна зробити висновок, що такі види парламентського контролю здебільшого здійснюються за діяльністю органів публічної влади та існують у переважній більшості країн. Але засобів вимірювання ефективності різноманітних видів контролю досі не було винайдено.

1.3 Організація системи внутрішнього контролю в органах публічної влади: сутність та складові елементи

Сутність і призначення контролю в системі публічної влади в органах місцевого самоврядування полягає насамперед у попередженні й усуненні як негативних управлінських дій, так і їхніх наслідків. Загалом контроль – це спостереження, оцінка, моніторинг і аудит адміністративної дисципліни, якості управління, рівня дієвості використання коштів бюджету, результатів у

прийнятті управлінських рішень, якості наданих послуг, виконання програм, планів і стратегій, їхніх результатів і відповідності поставленим цілям та витраченим ресурсам і дотримання чинного законодавства, система покликана забезпечити верифікацію. Таким чином, у межах компетенції органу публічної влади контроль є повноцінним, а його повноваження покладено на наступні дії:

- безперешкодним доступом до інформації і документів задля їх подальшої перевірки;
- наданням об'єктам контролю пропозицій та рекомендацій з метою усунення виявлених недоліків та порушень;
- підняття перед компетентними органами проблеми тимчасового припинення розрахунково-касового обслуговування об'єктів контролю, що піддають ігнору законні вимоги суб'єкта контролю;
- порушенням питання про притягнення до адміністративної відповідальності посадових осіб, які винні в порушеннях і невиконанні законних вимог суб'єктів контролю;
- передачею до правоохоронних органів матеріалів з ознаками зловживань з метою кримінального переслідування порушників;
- оприлюдненням через ЗМІ результати контрольних заходів, що формуватиме особисту відповідальність управлінців [42, с. 270].

Завдання Центрального підрозділу гармонізації внутрішнього аудиту – це розробка рекомендацій, керівних принципів і методів реалізації внутрішнього аудиту, а також консультативна робота з внутрішніми аудиторами державних і муніципальних органів щодо застосування певних стандартів. Водночас підрозділ покликаний забезпечувати в органах державного управління створення надійної і стабільної системи внутрішнього аудиту. Систему внутрішнього контролю певною мірою ототожнюють з типом організації в органах публічної влади. Ступінь її складності має обов'язково відповідати організаційній структурі та рівню повноважень і відповідальності. Водночас, система внутрішнього контролю є політикою і процедурами

внутрішнього контролю, які прийняті і застосовуються органом публічної влади для досягнення мети порядку та ефективності в його управлінській та адміністративній діяльності. Вказана система включає не тільки систему моніторингу і перевірки формулювання, прийняття і виконання обґрунтованих управлінських рішень, але й надання послуг населенню, наявності та використання ресурсів контроль за наявністю і використанням ресурсів, ресурсозбереженням та розбудовою потенціалу, а також забезпеченням своєчасної підготовки й оприлюднення інформації. Система внутрішнього контролю представлена у своїй структурі суб'єктами, об'єктами, предметом, середовищем контролю, системою оцінки ризиків, технологіями контролю (засобами і методами), моніторингом, а також технічними засобами. Зокрема, суб'єктами середовища внутрішнього контролю слугують підрозділи внутрішнього контролю (основані на відповідальності й підзвітності керівника), внутрішнього аудиту і гармонізації внутрішнього аудиту. Відповідно, об'єктами середовища внутрішнього контролю виступають процеси (організаційна, адміністративна і фінансова діяльність), ресурси (активи та джерела їх формування, зобов'язання) і результати діяльності. Предметом середовища внутрішнього контролю слугує інформація про процес управління, адміністративну та фінансову діяльність органу публічної влади, явища та факти, які є результатом попередньо прийнятих управлінських рішень або послуг, наданих громадянам. Структурними компонентами середовища внутрішнього контролю є філософія, стиль та етика управління, делегування повноважень та прийняття відповідальності (оргструктура), створення рівних можливостей задля здійснення контрольних функцій відповідно до встановлених правил і посадових інструкцій, а також принципи та положення управління персоналом (кадрова політика). Водночас система оцінки ризиків включає ідентифікацію, аналіз та контроль ризиків, що виникають у внутрішньому та зовнішньому середовищі в процесі досягнення поставленої мети (ідентифікація, оцінка і визначення методів реагування для мінімізації їх впливу) та засобів їх реалізації (перевірка та контроль документів

(достовірність операцій), порівняння внутрішніх показників із зовнішніми джерелами інформації, оцінювання ефективності діяльності). Система оцінки ризиків також включає в себе процедури контролю [15, с. 336].

На систему бухгалтерського обліку покладається визначення, збір, аналіз, обчислення, класифікація і систематизація інформації в первинних документах, облікових реєстрах і фінансовій звітності, облік та звітність. Окремо має місце моніторинг власне системи внутрішнього контролю, тобто постійне спостереження за управлінськими, наглядовими та іншими діями, а також періодична оцінка. Також функціонує система санкціонованого доступу до певної інформації і комунікація, тобто збір, документування, передача і користування інформацією з метою належного виконання та оцінки функцій. Для того, щоб контроль був здійснений правильно, успішно і ефективно, ще до його початку слід завчасно:

- окреслити завдання і показники їх вимірювання стосовно всіх процесів, що контролюються, адже контроль не має жодного сенсу без мети або завдання;

- сформулювати контрольовану модель процесу задля того, щоб можна було чітко ідентифікувати причини недосагнення завдань і оцінити подальші дії з коригування, тому що невпевненість і значна кількість управлінців, залучених до процесу, принесуть значні ускладнення;

- конкретизувати заходи задля того, щоб була змога зменшити ризик відхилення від поставленої цілі.

Об'єктивна необхідність, сутність та значення контролю визначає сама структура державного і соціального устрою країни. Основна мета функції контролю – це запобігання в діяльності суб'єктів управління відхиленням від заданої програми, а у випадку виявлення цих відхилень – приведення регульованої системи в стабільне положення. В державному управлінні контроль здійснюється за наступними напрямками:

- додержання планової, фінансової, ціноутворюючої, договірної, технологічної, виконавчої, трудової та інших видів дисциплін;

- використання основних, оборотних засобів та державних ресурсів;
- дотримання природоохоронного законодавства;
- підбір і розстановка кадрів державного сектору;
- реалізація соціальних програм;
- боротьба з правопорушеннями в сфері державного управління та ін.

Вказані напрями діяльності є провідними, однак невичерпними, і від них значною мірою залежить прогресивний розвиток держави в цілому. Контрольна діяльність у сфері державного управління передбачає безперервний цикл дій, який можна поділити на підготовчий, основний (або аналітичний) та завершальний етапи. Кожна з цих фаз наповнена самостійними специфічними стадіями, або діями. На підготовчій стадії обирається суб'єкт контролю, визначаються об'єкт і засоби контролю, обираються особи, що будуть реалізовувати контроль, а потім складається план його проведення. На центральному (аналітичному) етапі відбувається збір і обробка інформації. Зібрана з різних джерел інформація аналізується та порівнюється з фактичним станом речей на об'єкті контролю. Заключний етап передбачає прийняття рішень за результатами контролю, інформування підконтрольного суб'єкта (а також, за потреби, громадськості, правоохоронних органів та інших зацікавлених у результатах контролю осіб), сприяння з боку підконтрольного суб'єкта у наведенні порядку в установі, а також постфактум моніторинг виконання рішень, прийнятих за результатами контролю. Звичайно, покрокові заходи в процесі контролю не завжди доступні в повному обсязі. Контроль на рівні державного управління можна класифікувати таким чином:

- відповідно до органів, що його здійснюють (з боку органів законодавчої, виконавчої і судової влади, органів місцевого самоврядування, громадських формувань, громадян та ін.);
- відповідно до підконтрольних об'єктів (за державними структурами, органами місцевого самоврядування, громадськими організаціями, окремими особами та ін.);

- відповідно до загальної сфери діяльності, що підлягає контролю (відомчий, міжвідомчий і надвідомчий (позавідомчий контроль);
- відповідно до предметної сфери діяльності, що підлягає контролю (освіта, охорона здоров'я, використання природних ресурсів, фінансів, основних і оборотних засобів та ін.);
- відповідно до форм проведення (ревізія, інвентаризація, рейд, затребування звітів та ін.);
- відповідно до напрямків втручання в оперативну діяльність підконтрольної структури (втручання в господарську діяльність, кадрову політику чи сферу управління підконтрольної структури);
- відповідно до ступеню, тобто глибини втручання в оперативну діяльність підконтрольного органу – пряме (безпосереднє) чи непряме (опосередковане);
- відповідно до часу проведення (попередній, поточний і остаточний);
- відповідно до обсягу (кількості) видів діяльності підконтрольної структури, яка піддається дослідженню (вибірковий або повний);
- відповідно до використання технічних засобів та спеціальних приладів (фото-, кіно- та інше документування, проведення експертиз, а також допомогою хімічних реактивів, спеціальних засобів і приладів), контроль без використання цих засобів (візуальний, проста робота з документами) та ін. [15, с. 338].

Контроль здійснюється такими органами:

- органами законодавчої влади (Верховною Радою України);
- органами виконавчої влади (Кабінетом Міністрів України, міністерствами, державними комітетами та відомствами, їх органами на місцях, місцевими державними адміністраціями, їхніми підрозділами та ін.);
- судовими органами (Конституційним Судом, судами загальної юрисдикції, арбітражними судами);
- спеціальними контролюючими органами – різними державними інспекціями і службами (пожежною, санітарною, автомобільною та іншими

інспекціями; контрольно-ревізійною службою, Державною податковою адміністрацією, Державною митною службою та ін.);

- органами місцевого самоврядування (місцевими радами та їхніми виконавчими органами) [28, с. 59].

Внутрішній (відомчий) контроль – це контроль, що здійснюється організацією (посадовою особою) в межах міністерства, іншого органу виконавчої влади чи незалежного підприємства, організації або установи, яка пов'язана міжвідомчими зв'язками з підконтрольною організацією. Відомчий контроль є одним із провідних інструментів забезпечення законності та дисципліни в державному управлінні, а також невід'ємним атрибутом державного управління і вагомою функцією кожного органу управління (посадової особи). Відомчий або, іншими словами, внутрішній контроль здійснюється не тільки державними органами. Кожен вищий рівень (посадова особа) в недержавному секторі економіки контролює нижчі рівні у своїй організації в межах своїх повноважень і підпорядкованості. Контроль з їхнього боку також матиме ознаки адміністративного контролю на тій підставі, що він здійснюється виконавчою владою, тобто органом управління, але здійснюється недержавною структурою, а отже, не є елементом державного управління. Відомчий контроль, здійснюваний державою, можна розглядати як феномен, який має різні аспекти виявлення, а його призначення полягає в спостереженні за функціонуванням певного підконтрольного об'єкта відомчої належності; отриманні об'єктивної й достовірної інформації про рівень законності та дисципліни на ньому; застосуванні заходів з попередження й усунення порушень законності та дисципліни; встановленні причин і умов, що сприяють відхиленню від вимог чинних правових норм, правил організації виробництва, надання послуг та ін.; застосуванні заходів стосовно виправлення ситуації на об'єкті (поновленні законності та дисципліни); притягненні до відповідальності осіб, які винні в порушенні встановленого порядку.

Внутрішньо відомчий контроль здійснюють органи управління, наділені загальними і спеціальними повноваженнями. Його об'єкт представлений організацією та функціонуванням відносин всередині предмета, тобто станом справ у внутрішніх структурах міністерств, решти центральних органів виконавчої влади, окремих підприємств, установ та організацій. Галуzeвий контроль дає змогу отримати потрібний обсяг інформації, аналіз якої дає змогу найдодільніше і найраціональніше вирішувати проблеми подальшого розвитку різноманітних сфер управління і шляхи досягнення оптимізації функціонування управлінських структур у вказаних сферах.

Форми здійснення відомчого контролю майже не відрізняються від форм, що застосовують інші контролюючі органи. До них входять ревізії, планові і позапланові перевірки, подача документів і звітності, обстеження, попередній аналіз управлінських рішень, які готуються для прийняття та ін. Відомчий контроль зазвичай здійснюється особами, добре обізнаними в суті справи, причому не завжди професійними контролерами. Звісно, ніхто, окрім особи, задіяної у системі спеціального контролюючого підрозділу відомства, підприємства, установи, організації, структурні підрозділи яких вона контролює, не може настільки повноцінно розуміти стан речей і проблемні сторони діяльності об'єкта контролю. Зазначене також стосується контролю з боку вищої посадової особи, знання нею характеру діяльності підконтрольної ділянки – це наслідок того, що збігаються завдання, цілі (а частково навіть функції) контролюючого суб'єкта та підконтрольного об'єкта. При цьому відомчий контроль відзначається істотним недоліком, який має прояв у тому, що інколи зводяться нанівець його потужні сторони: захист так званої честі мундиру і небажання виносити сміття з хати, що значною мірою знижує результативність відомчого контролю.

У державному управлінні галуzeвий контроль має місце в усіх сферах управлінської діяльності: економічній, соціально-культурній, адміністративній і політичній. Можна також виокремити основні сфери галуzeвого контролю. А саме контроль з боку адміністративних органів за

виробництвом і наданням послуг та контроль з боку вищих адміністративних органів за підпорядкованими управлінськими структурами. Відомчий контроль здійснюється міністерствами та іншими адміністративними органами в межах певної структури і тому тісно пов'язаний з покладеними на них завданнями. Особливістю відомчого контролю є можливість застосування адміністративного примусу у вигляді дисциплінарних стягнень до осіб, які порушують чинне законодавство, якщо наслідки є юридично обґрунтованими. Таке право чинне законодавство надає виключно органам відомчого контролю. Сутність міжвідомчого контролю полягає в тому, що міжвідомчий компетентний орган встановлює та контролює виконання вимог, що є обов'язковими для всіх міністерств, державних комісій, відомств, підприємств, установ та організацій. На відміну від відомчого контролю, який здійснюється підпорядкованою йому контрольною структурою, міжвідомчий контроль здійснюється органом, що належить до іншого відомства. Його існування зумовлене необхідністю забезпечення однакового та однорідного вирішення складних питань, пов'язаних з промисловістю, на всій території держави.

Коло питань, які цей орган має право перевіряти, є дуже вузьким, спеціалізованим і пов'язаним з покладеними на нього професійними завданнями. Міжвідомчі органи управління займаються перевіркою виконання конкретних функцій, що перебувають під їхнім контролем. До міжвідомчого контролю варто віднести контроль, здійснюваний міністерствами, державними комітетами, службами, іншими відомствами та їх структурними підрозділами, які мають міжвідомчі повноваження. Ці органи влади представляють: Міністерство фінансів, Державний комітет статистики, Державна митна служба, Державна податкова адміністрація та ін.), а також різні спеціалізовані державні інспекції (пожежна, автомобільна, інспекція по контролю за цінами та ін.). Згідно результатів контролю вказані органи застосовують заходи адміністративного примусу, вони самостійно накладають адміністративні стягнення, що не вповноважені робити органи відомчого

контролю. Результат проведення міжвідомчого контролю може бути виражений у формі притягнення правопорушника до кримінальної відповідальності, яка не виключає можливості застосування до нього з боку вищої посадової особи дисциплінарного стягнення, що здійснювала паралельний відомчий контроль.

У науковій літературі також виокремлюють надвідомчий контроль. У державному управлінні його здійснюють органи загальної компетенції (Кабінет Міністрів України, місцеві державні адміністрації, органи місцевого самоврядування) з різних питань господарського, соціально-культурного та адміністративно-політичного будівництва поза межами внутрішньої структури. Надвідомчим або, іншими словами, позавідомчим цей контроль визнаний саме тому, що він реалізується органами над- або позавідомчої компетенції, тобто органами, до компетенції яких входить керування всіма галузями народного господарства, соціально-культурного і адміністративно-політичного будівництва.

Характерна властивість надвідомчого контролю – це те, що за його результатами порушник може бути притягнутий до дисциплінарної відповідальності, адже його піддають контролю посадові особи, наділені правом приймати підконтрольну особу на роботу. Тож за наявності підстав за результатами відомчого і надвідомчого контролю особа може бути притягнута до дисциплінарної відповідальності, тому що перевірки здійснюються вищими посадовими особами, наділеними правом прийому на роботу. Наслідком проведення міжвідомчого контролю може виступати притягнення до адміністративної або кримінальної відповідальності.

Залежно від ступеню втручання у господарську діяльність підконтрольного суб'єкта, контроль можна поділити на прямий та непрямий. Прямий контроль – це коли компетентний орган безпосередньо втручається в господарську діяльність підконтрольного суб'єкта і змушує його вчинити певні дії (наприклад, скасувати акт, призупинити експлуатацію об'єкта та ін.). Непрямий контроль – це коли компетентний орган лише звертає свою увагу на

недоліки в поведінці підконтрольного суб'єкта і вимагає їх усунення, але неживає активних заходів для виконання цих вимог.

Ефективність діяльності центральних та місцевих органів виконавчої влади значною мірою залежить від реалізації ними контролю за виконанням законів України, указів, розпоряджень та доручень Президента України, рішень Ради Міністрів України, ряду інших органів влади вищого рівня, а також від організації виконання власних рішень. Контроль – це систематична конструктивна діяльність адміністративних органів, їхніх керівників та підрозділів, спрямована на забезпечення відповідності фактичних результатів їхньої роботи прогнозованим чи визначеним рішеннями вищих органів влади. Крім зовнішнього державного контролю, завдяки якому забезпечуються загальна та спеціальна функції контролю, органами законодавчої і судової влади, Президентом і прокуратурою за виконавчою владою, функціонує внутрішній контроль, здійснюваний органами виконавчої влади та органами управління, а також їх посадовими особами.

Аналогічно зовнішньому державному контролю, він складається з різних видів, які головним чином характеризують його під час класифікації. Залежно від повноважень органів, які здійснюють державний контроль у системі виконавчої влади, державний контроль поділяється на загальний і функціональний, який також має назву надвідомчого, відомчого і спеціального. Загальний контроль у рамках своїх повноважень здійснюється практично усіма органами виконавчої влади і їх посадовими особами, оскільки функція контролю є об'єктивно характерною управлінській діяльності, є її невід'ємною частиною і може в різних формах здійснюватись під час їхньої управлінської діяльності.

На відміну від контролю, який здійснює законодавча влада, за своєю суттю контроль органів виконавчої влади має внутрішню спрямованість і здебільшого стосується об'єктів сфери державного управління. Конституцією України не репрезентується чітко визначена ієрархічна структура виконавчої влади і залишає поза своєю увагою діяльність центральних органів виконавчої

влади. Тож при визначенні структури органів контролю в системі виконавчої влади варто враховувати принцип ієрархічної побудови її органів. Згідно з Конституцією України Кабінет Міністрів України – це вищий орган виконавчої влади, який спрямовує і координує роботу міністерств, інших органів виконавчої влади. Отже, він контролює всі ланки виконавчої влади. Державний контроль, який здійснюють центральні органи виконавчої влади, наділений певною специфікою в порівнянні з контролем центрального органу виконавчої влади. Цей вид контролю відіграє значну роль у зміцненні таких аспектів, як законність, виконавська дисципліна, підвищення рівня організованості та порядок у сфері державного управління. Державний контроль, який здійснюють місцеві органи виконавчої влади і територіальні органи міністерств, має значно менший обсяг, але він є найбільш наближеним до контрольованих об'єктів, і саме тому його значення доволі важливе.

Головними об'єктами внутрішнього контролю доцільно вважати діяльність органів виконавчої влади стосовно:

- здійснення єдиної державної політики в різноманітних сферах;
- прав та свобод громадян;
- надання органами виконавчої влади та їхніми посадовими особами державних (управлінських) послуг;
- дотримання відповідності фактичної діяльності органів виконавчої влади обсягу їхніх повноважень, визначеному чинним законодавством;
- дотримання в діяльності вказаних органів вимог чинного законодавства.

Для того, щоб внутрішній контроль був здійснений правильно, успішно, ефективно і завчасно, слід ще до початку цього процесу виконати такі умови:

- окреслити завдання і показники їх вимірювання щодо кожного контрольованого процесу, адже без мети чи завдання контроль не має жодного сенсу;
- створити прогнозовану модель процесу, яка контролюється, задля того, щоб можна було чітко ідентифікувати причини недосягнення завдань і

оцінити подальші коригувальні дії, тому що невпевненість і значна кількість управлінців, залучених до процесу, ускладнюватимуть його;

- конкретизувати заходи з метою зменшення ризику відхилення від поставленої цілі.

Залежно від галузі, сфери діяльності та суб'єкта, який здійснює контроль у системі органів державної влади, можна виокремити такі види контролю: фінансовий контроль (він умовно поділяється на банківський, податковий і бюджетний); контроль за виконанням управлінських рішень і дотриманням виконавської дисципліни; контроль у сфері охорони навколишнього природного середовища; митний, статистичний та антимонопольний. Важливим видом державного контролю є фінансовий контроль, який відіграє важливу роль в адміністративній системі.

Ефективний контроль вимагає високого рівня організації його здійснення, своєчасної, повної та достовірної інформації про об'єкти контролю, їх організаційний, фінансово-економічний стан та потенціал подальшого розвитку. Водночас удосконалення внутрішнього контролю має відбуватись за допомогою кінцевого законодавчого закріплення таких понять, як «відомчий», «міжвідомчий» та «надвідомчий» (або «позавідомчий») контроль, а також визначення їхніх особливостей, умов і процедур здійснення. Тож реформування системи внутрішнього контролю має відбуватися за такими напрямками, як:

- чітке окреслення предмета державного контролю, контролю в органах виконавчої влади та інших сферах, які є підконтрольними державі;

- законодавче відмежування контролю від решти близьких за формами і цілями видів діяльності (прокурорського нагляду, експертизи, оперативно-розшукової діяльності та ін.);

- перегляд системи контролюючих органів, окреслення і законодавче закріплення вичерпного переліку, правового статусу, усунення паралелізму і дублювання в роботі;

- розробка механізму взаємодії контролюючих органів між собою і з

правоохоронними органами;

- подальша деталізація в нормативно-правових актах принципу законності, згідно з яким державний контроль можуть здійснювати тільки компетентні органи (посадові особи) в межах їхніх контрольних повноважень і з дотриманням процедур (строків, форм, методів та ін.) контролю;

- вдосконалення і законодавче закріплення контрольних проваджень, а також правил оформлення результатів контролю (зібраної інформації, підтвердження її легітимності та ін.);

- вирішення на законодавчому рівні питань використання під час контролю технічних та інших спеціальних приладів контролю;

- збільшення рівня відповідальності контролюючої структури, тобто контролера перед підконтрольною структурою, тобто особою за достовірність результатів контролю, прийняте рішення, відпрацювання механізму захисту власних прав об'єктами контролю та ін.

Висновки до розділу 1

Внутрішній контроль здійснюється в рамках відносин організаційної підпорядкованості між суб'єктом, що здійснює контроль, і суб'єктом, діяльність якого піддається перевірці. Внутрішній контроль здійснюється адміністративними органами, відіграючи значну роль у зміцненні законності адміністративної дисципліни й підвищенні рівня організованості і порядку в державному управлінні.

Головними об'єктами внутрішнього контролю варто вважати діяльність щодо забезпечення:

- реалізації прав та свобод громадян;
- надання органами публічної влади та їхніми посадовими особами управлінських послуг;
- відповідності та фактичної діяльності органів державної адміністрації

нормативно визначеному обсягу їхніх повноважень;

- дотримання у діяльності вказаних органів вимог чинного законодавства.

Відповідно до місця суб'єкта, що здійснює контроль у системі органів публічної адміністрації, існує такий поділ:

- контроль, здійснюваний законодавчою владою (парламентський контроль);
- контроль, здійснюваний Президентом України і його апаратом (президентський контроль);
- контроль, здійснюваний Кабінетом Міністрів України (урядовий контроль);
- контроль, здійснюваний центральними органами виконавчої влади;
- контроль, здійснюваний місцевими органами виконавчої влади;
- контроль, здійснюваний органами судової влади;
- контроль, здійснюваний органами місцевого самоврядування;
- контроль, здійснюваний громадськістю (громадський контроль).

Згідно з належністю суб'єкта до державних чи громадських структур відзначають державний та громадський контроль. Державний контроль вважається однією з функцій державного управління, яка полягає в оцінці правомірності діяльності об'єкта контролю і здійснюється відповідними державними органами (посадовими особами).

Відповідно до етапу управління, на якому здійснюється контроль, існує попередній контроль, спрямований на запобігання прийняттю адміністративним органом незаконних рішень, поточний (оперативний) контроль, спрямований на перевірку виконання покладених на адміністративний орган завдань і здійсненням своїх функцій, та наступний контроль, пов'язаний з перевіркою прийнятих адміністративним органом рішень. Залежно від мети розрізняють загальний контроль, який охоплює діяльність адміністративного органу загалом, та цільовий контроль, який охоплює конкретні напрямки роботи.

Вимоги до єдиної системи внутрішнього контролю включають: взаємоузгоджене проведення управлінського, фінансового і адміністративного контролю; незалежність підрозділів контролю в органах управління; наділення контрольної діяльності системністю та плановістю; розподіл документів відповідно до ступеня глибини контролю; встановлення стандартів контролю; чітке і не надмірне документування; спрощення контролю за процедурою та формою; впровадження електронної системи контролю; реальна відповідальність, покладена на посадових осіб.

Система внутрішнього контролю – це інструмент, що використовується керівництвом з метою забезпечення повної впевненості в тому, що діяльність органу влади законна, справедлива, відкрита і прозора, ресурси використовуються економно, ефективно і результативно, а інформація об'єктивна, достовірна і неупереджена. Отже, його основним змістом є усвідомлення того, що він:

- є структурним компонентом у системі управління та об'єктивно існуючою самостійною системою;
- виступає в якості механізму формування достовірної контрольної-аналітичної інформації, яка базується на інтеграції аналізу, плануванні, організації і координації діяльності;
- сприяє не лише попередженню можливих відхилень від нормативно-правових актів, запобіганню непередбачуваним витратам і усуненню негативних управлінських дій та їхніх наслідків, але й слугує базисом для прийняття рішень про подальше вдосконалення діяльності;
- є засобом досягнення ефективності діяльності, покликаним забезпечувати інформаційну прозорість управління, сприяти підвищенню рівня культури і зменшенню кількості проблемних питань.

Проведений нами аналіз дозволяє систематизувати основні концепції та підходи до визначення публічного контролю, який є формою державного управління, що забезпечує і перевіряє дотримання законів та інших правил з метою запобігання відхиленням від встановлених законодавством норм і

правил, що проявляються в діяльності його органів і відбуваються в суспільстві. Його можна визначити як особливу функцію держави, спрямовану на отримання та аналіз інформації про процеси та явища.

РОЗДІЛ 2

СУЧАСНИЙ СТАН ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ В ОРГАНАХ ПУБЛІЧНОЇ ВЛАДИ ТА УСТАНОВАХ ПУБЛІЧНОГО СЕКТОРУ УКРАЇНИ

2.1 Нормативно-правове забезпечення внутрішнього контролю в органах публічної влади та установах публічного сектору

Одним із найвідоміших світових стандартів, що регулюють систему внутрішнього контролю, вважають Директиву стандартів внутрішнього контролю, яка була створена Міжнародною організацією вищих аудиторських установ (МОВАУ) та видана у червні 1992 року. Цей документ пропонує типову модель внутрішнього контролю, придатну забезпечувати дієве управління в установах або організаціях державного управління. Стандарти, принципи і методи, включені в Директиву МОВАУ, підтримало багато країн світу. У цій Директиві термін «внутрішній контроль» цілком ототожнюється з ширшим поняттям «контроль менеджменту», що охоплює всі плани, процедури і практичні дії, потрібні службовцям задля досягнення завдань установи або організації. Основні стандарти Директиви представлені: обґрунтованою впевненістю, підтримуючим ставленням, чесністю і компетентністю, завданнями контролю та перевірочним контролем. З-поміж детальних стандартів Директиви визначено: документацію, швидку і належну фіксацію операцій та заходів, дозвіл і виконання операцій та заходів, розподіл обов'язків, нагляд, доступ і відповідальність за ресурси та документи.

Згідно з Бюджетним кодексом України і Положенням про Міністерство фінансів України Міністерство фінансів України є відповідальним за формування і реалізацію політики держави щодо державного внутрішнього фінансового контролю, визначаючи організаційно-методологічні засади і даючи оцінювання функціонування систем внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту. Згідно з ч. 3 ст. 26 Бюджетного кодексу України

розпорядниками бюджетних коштів в особі їх керівників організовується внутрішній контроль і внутрішній аудит, забезпечується їхнє здійснення в своїх установах, на підприємствах, а також в установах і організаціях, які входять до сфери управління цих розпорядників бюджетних коштів. Провідними засадами у правовій регламентації внутрішнього контролю виступають такі законодавчі акти щодо правового статусу органів виконавчої влади всіх рівнів: «Про Кабінет Міністрів України», «Про міністерства та інші центральні органи виконавчої влади», «Про місцеві державні адміністрації», де окреслені завдання контролю, а також обсяг і рамки його здійснення. Потрібно, щоб контроль набув детальнішої регламентації в положеннях про певні міністерства та інші центральні органи виконавчої влади, їхні територіальні органи і підприємства, установи, організації, які входять до сфери їх управління. Водночас ця регламентація не повинна обмежуватись потребою в здійсненні контролю, а включати його функціональні й процесуальні механізми та визначення результатів контролю. Контроль, здійснюваний в органах виконавчої влади, не повинен зводитись суто до перевірки виконання певних повноважень і функцій, а враховувати якість виконання, своєчасне визначення проблем і концентрувати зусилля на виправлення сформованої ситуації, а також застосування заходів, спрямованих на реалізацію поставлених завдань [45, с. 232].

Значна увага до контролю в сфері публічної влади головним чином спричинена особливостями функціонування її органів і посадових осіб, потребою у взаємному зв'язку за рівнем розвитку суспільних відносин у всіх сферах і контролю за поведінкою учасників вказаних відносин. Спрямування зусиль публічної влади на процес організації управління суспільними справами з боку держави вимагає звернення уваги на надання органами виконавчої влади громадянам певних управлінських послуг і забезпечення захисту їхніх прав та свобод. Контроль, здійснюваний у системі публічної влади, повинен здійснюватись системно, за умови використання всіх контрольних засобів, а його результати та висновки повинні в обов'язковому

порядку надходити до вищого органу згідно з підпорядкованістю.

Численні науковці досліджували організаційно-правові засади у сфері внутрішнього контролю, включаючи внутрішній аудит. Вони відзначили компоненти конструювання нормативно-правових актів щодо внутрішнього аудиту, притаманні для державного сектору економіки:

- норми, регульовані Бюджетним кодексом України, що характеризуються найвищою юридичною силою в сукупності нормативних документів сфери внутрішнього аудиту і включають його узагальнене трактування;

- специфіка реалізації внутрішнього аудиту і створення підрозділів внутрішнього аудиту, що детермінує основи створення та організації функціонування підрозділів внутрішнього аудиту, починаючи з кількомті працівників підрозділу з внутрішнього аудиту до підзвітності;

- українські стандарти внутрішнього аудиту, відповідно до яких здійснюється внутрішній аудит;

- міжнародні нормативно-правові акти [47, с. 58].

Узагальнимо поняття внутрішнього контролю на прикладі вітчизняних і міжнародних нормативно-правових документів у таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Застосування поняття «внутрішній контроль» у вітчизняній та міжнародних нормативно-правовій базі

Нормативно-правовий документ	Визначення поняття «внутрішній контроль»
Бюджетний кодекс України	Внутрішній контроль – це комплекс заходів, які застосовуються керівництвом з метою забезпечення дотримання законності і ефективності використання коштів бюджету, досягнення результатів згідно з поставленою метою, завданнями, планами та вимогами до діяльності розпорядника бюджетних

	коштів і підприємств, установ або організацій, які входять до сфери його управління.
Основні засади здійснення внутрішнього контролю розпорядниками коштів бюджету	Система внутрішнього контролю – це запроваджені керівництвом установи або організації політики, правила та заходи, що забезпечують функціонування, взаємозв'язок і підтримку структурних компонентів внутрішнього контролю і спрямовані на досягнення визначеної мети, стратегічних та інших цілей, завдань, планів та вимог щодо діяльності установи або організації.
Методичні рекомендації з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх організаціях і підвідомчих бюджетних установах	Внутрішній контроль не є окремою подією або обставиною, а цілісним процесом, здійснюваним керівником і працівниками установи; він охоплює планування діяльності установи або організації, управління коштами бюджету, ведення бухгалтерії і складання фінансової та бюджетної звітності, забезпечення захисту активів від втрат, цільового та ефективного використання коштів бюджету та інші питання, які не обмежуються фінансовими аспектами діяльності.
Інтегрована модель внутрішнього контролю	Внутрішній контроль – це процес, який здійснює рада директорів, менеджмент та інший персонал організації, що спрямовується на надання достатнього рівня впевненості в досягненні цілей, що пов'язані з операційною діяльністю, підготовкою звітності, а також відповідність законодавству та ряду інших вимог.

Розробка авторки

Аналіз нормативно-правової бази, що регулює внутрішній контроль, показав певну обмеженість обов'язкових норм щодо впровадження внутрішнього контролю тільки розпорядниками бюджетних коштів, залишивши поза увагою суб'єкти господарювання державного сектору

економіки. За таких умов відповідальність за внутрішній контроль в установах і підприємствах, які належать до сфери управління міністерств, відомств, обласних державних адміністрацій, повністю покладена на їхнє керівництво. Завдання внутрішнього контролю полягає в наданні керівникам належного рівня гарантій щодо забезпечення в досягненні операційної мети державної установи або організації. Трактуювання внутрішнього контролю в якості діяльності контрольно-ревізійного підрозділу установи сьогодні, беручи до уваги останні наукові праці щодо системи державного внутрішнього фінансового контролю і вдосконалення нормативно-правової бази, загалом недоцільний. Контрольно-ревізійна діяльність певного підрозділу виступає не тільки несуттєвим компонентом системи внутрішнього контролю. У цілому внутрішній контроль і внутрішній аудит не є тотожними.

Внутрішній аудит є діяльністю певного підрозділу, що дає змогу керівництву досягти поставленої перед установою або організацією мети, застосовуючи при цьому систематизований та послідовний підхід до оцінювання і підвищення ефективності системи внутрішнього контролю, надаючи певні гарантії щодо рівня системи внутрішнього контролю. Він дає змогу керівництву здійснювати управління, проте не може та не повинен замістити управлінців і керівників, а також не здатний замінити собою системи внутрішнього контролю. Власне розмежування внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту – це основоположний принцип внутрішнього фінансового контролю на державному рівні. Відповідно, внутрішній аудит покликаний визначати, як саме реалізується внутрішній контроль [37, с. 24].

Згідно зі ст. 26 Бюджетного кодексу, зобов'язання щодо організації та здійснення як внутрішнього контролю, так і внутрішнього аудиту в розпорядників бюджетних коштів, включаючи установи або організації, які належать до сфери їх управління, покладається саме на керівництво. Задля реалізації ефективної і надійної системи внутрішнього контролю керівництво установи або організації повинне належним чином здійснити підготовку, опрацювання і затвердження провідних організаційно-правових засад

внутрішнього контролю. Це стосується внутрішнього документу, зокрема, Інструкції з організації внутрішнього контролю, що оснований на системі визначених і закріплених документально правил та процедур контролю. Відповідно, відсутність належним чином оформлених норм і правил, процедури контролю в певній сфері вказує на неналежний рівень забезпечення контролем цього напрямку діяльності установи або організації.

До недавніх часів головним документом, який регламентував алгоритм організації розпорядниками бюджетних коштів внутрішнього контролю, були Методичні рекомендації. Їх рекомендаційний характер зумовив те, що переважна більшість центральних органів виконавчої влади і обласних державних адміністраціях не створили комплексну систему внутрішнього контролю, запроваджену керівником. Також існують певні недоліки в процесі її запровадження, немає цілісності в її побудові та єдиного розуміння керівництвом установи або організації основ внутрішнього контролю.

Внаслідок дослідження питань щодо функціонування системи внутрішнього аудиту на рівні державного сектору науковці обґрунтували і запропонували рекомендації з підготовки і проведення внутрішнього аудиту в органах державної влади і бюджетних установах, що входять до сфери їхнього управління. Українське нормативно-правове забезпечення в сфері внутрішнього аудиту на рівні державного сектору формувалось упродовж останніх десяти років на основі міжнародних стандартів, основоположними з-поміж яких є стандарти Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI, тобто International Organization of Supreme Audit Institutions). Завдання вказаної організації – це об'єднання аудиторів різних країн світу з метою обміну цінними практичними здобутками в галузі аудиту. Починаючи з 1998 року Рахункова палата виступає повноправним членом INTOSAI. Діяльність INTOSAI зумовлює краще державне управління завдяки підтримці удосконалення функціонування урядів країн-членів, підвищенню рівня прозорості бюджетного процесу, посиленню підзвітності, протидії корупції, забезпеченню цільового та дієвого використання бюджетних

коштів. До структури INTOSAI входять 7 організацій вищих органів аудиту на регіональному рівні, включаючи Європейську організацію вищих органів аудиту (EUROSAI), роком створення якої виступає 1990 рік. Крім того, нормативно-правову базу, призначену для вітчизняного практикування у внутрішньому аудиті в державному секторі, складають Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту, що були розроблені Інститутом внутрішніх аудиторів (ІІА, тобто The Institute of Internal auditors). Міжнародний Інститут Внутрішніх Аудиторів (Global ІІА) – це міжнародна професійна асоціація, заснована в 1941 році. Вона об'єднала понад 190 000 членів у понад 170 країн світу. Всеукраїнська громадська організація «Інститут Внутрішніх Аудиторів України» була започаткована в 2001 році, вона – представник Інституту Внутрішніх Аудиторів в Україні. Ціллю діяльності Інституту є задоволення і захист професійних, соціальних, економічних, освітніх і решти спільних інтересів своїх членів, стимулювання поширення та затвердження принципів правової держави і впровадженню міжнародної професійної практики у внутрішньому аудиті в Україні [37, с. 28].

Розбудова дієвої та водночас ефективної системи сучасного внутрішнього контролю на рівні державного сектору України основана на загальновизнаних принципах міжнародних стандартів і найкращих практиках Європейського Союзу, яких слід дотримуватись і намагатись досягти. Про це вказано в наказі МФУ № 995, в якому рекомендується під час організації внутрішнього контролю використовувати Посібник зі стандартів внутрішнього контролю для державного сектору, що був розроблений Комітетом з внутрішнього контролю Міжнародної організації вищих контролюючих органів (INTOSAI).

Загалом міжнародні організації видали певні стандарти, які представлені:

- міжнародними стандартами INTOSAI (ISSAI і INTOSAI GOV), тобто Міжнародної організації Вищих аудиторських органів (BAO), членом якої

виступає РПУ (Рахункова палата України);

- міжнародними стандартами Інституту внутрішніх аудиторів (IIA – The Institute of Internal Auditors, International Standards);

- об'єднаними стандартами внутрішнього контролю Комітету COSO (Committee on Sponsoring Organizations of the Treadway Commission's) та ін.

Стандарти INTOSAI по праву вважаються кращою світовою практикою, яку слід упроваджувати, враховуючи національну специфіку. Відповідно, міжнародні стандарти INTOSAI щодо внутрішнього контролю застосовують для приватного сектору положення стандартів Інституту внутрішніх аудиторів (IIA) і Комітету COSO. На рівні державного сектору економіки є чинними стандарти INTOSAI GOV (9100-9299) «Окремі керівні принципи належного управління», що призначені для аудиторів, керівного і управлінського складу державних органів, визнаними кращою практикою належного управління та регулюють питання запровадження внутрішнього контролю, оцінювання рівня ризиків, а також забезпечення відповідальності й підзвітності. Враховуючи положення стандарту INTOSAI GOV 9100 «Рекомендації по стандартам внутрішнього контролю у державному секторі», можливо сформувати суть внутрішнього контролю бюджетної установи та його ціль у новому трактуванні: внутрішній контроль – це процес, здійснюваний на різних рівнях діяльності організації, спрямований на забезпечення належного рівня впевненості в тому, що буде досягнута мета організації в розрізі:

- ефективності й економічності операцій;
- достовірності фінансової та іншої звітності;
- дотримання законодавчих норм, згідно з якими організація провадить свою діяльність [32].

Внутрішній аудит – це складова частина внутрішнього контролю, яка підвищує ефективність функціонування організації завдяки наданню інформації про її проблемні аспекти і досягнення, а також рекомендації щодо поліпшення внутрішнього контролю. Керівництво є відповідальним за ефективне запровадження і підтримку роботи системи внутрішнього

контролю, що сприяла б досягненню мети організації. Внутрішній контроль не виступає окремою подією чи обставиною, а динамічним та стабільним процесом і/або діями, що охоплюють функціонування установи або організації в сукупності і тісно пов'язані з тим, як менеджмент керує організацією.

В такому сенсі внутрішній контроль – це управлінський контроль, що вмонтований в організацію в якості частини інфраструктури та покликаний допомогти керівникам в управлінні і досягненні мети постійно. Організація і реалізація внутрішнього контролю в установі зазвичай забезпечена завдяки розробці та затвердженню керівником установи внутрішньої документації. Інтегрована система внутрішнього контролю представлена внутрішнім середовищем, управлінням ризиками, заходами контролю, інформацією, комунікаціями та моніторингом. Відповідно до COSO зазначені елементи забезпечують ефективне підґрунтя для опису й аналізу системи внутрішнього контролю всіх без винятку організацій. Провідні положення INTOSAI GOV 9100 дають чітко зрозуміти, що внутрішній контроль – це обов'язковий елемент на різних рівнях управління, починаючи з самоконтролю працівника, що автоматично є учасником внутрішнього контролю в його повсякденній діяльності, до контролю керівником управління бюджетною установою в цілому.

У випадку, якщо внутрішній контроль існує не хаотично, а функціонує системно, тоді в ньому:

- розподілено обов'язки та відповідальність на всіх рівнях управління;
- встановлено терміни і контроль за виконанням доручень, заходів та ін.;
- створено прості детальні та цілком зрозумілі інструкції і методологію;
- автоматизовано всю звітність;
- зафіксовано результати діяльності щодо функцій, процесів та операцій діяльності;
- налагоджено взаємодію між усіма учасниками;
- керівництво у повній мірі володіє інформацією про внутрішній контроль і вчасно приймає управлінські рішення про усунення ризиків

діяльності або їх нейтралізацію [32].

Відповідно до стандартів INTOSAI GOV 9100 можна подати присутність внутрішнього контролю на управлінських рівнях наступним чином:

1-й рівень, коли рядові працівники здійснюють самоконтроль під час реалізації внутрішніх і/або зовнішніх операцій; керівники структурних підрозділів піддають контролю роботу своїх підлеглих, а також процеси та результати їхньої діяльності; власники процесів здійснюють контроль закріплених відповідно до розпорядчих документів з внутрішнього контролю процесами, цільовими та результативними показниками;

2-й рівень, коли відбувається тісний взаємозв'язок між працівниками у вирішенні поставлених завдань і певних функцій, а також запроваджене спостереження за контрольними заходами задля перевірки їх дієвості й своєчасності інформування керівника про перебіг ризикових операцій, що чинять вплив на досягнення стратегічних, тактичних і операційних цілей бюджетної установи з метою їх нейтралізації або усунення. В результаті реалізації моніторингу можна визначити нові ризики в функціонуванні бюджетної установи;

3-й рівень, коли на підставі оцінювання ризиків та визначення їх пріоритетності керівник приймає відповідне управлінське рішення щодо їх усунення чи нейтралізації. Як результат, відбувається вдосконалення або зміна системи внутрішнього контролю та досягаються прогнозовані результати діяльності.

У 2010 році було прийнято нову редакцію Бюджетного кодексу України, де вперше на законодавчому рівні розкрито сутність внутрішнього контролю, чітко регламентовано обов'язковість упровадження внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в бюджетних установах (ч. 3 ст. 26), встановлена відповідальність керівника за організацію і здійснення внутрішнього контролю у своїх закладах і підвідомчих бюджетних установах (ч. 3 ст. 26), за Держаудитслужбою України були закріплені повноваження здійснення контролю згідно стану внутрішнього контролю (ст. 113) в розпорядників

бюджетних коштів у процесі проведення ними аудитів у місцевих бюджетах.

Наразі задля створення ефективної системи у внутрішньому контролі органів публічної влади розроблена і затверджена ціла низка нормативно-правових актів, що визначають провідні засади його здійснення. Так, зокрема, розвиток державного фінансового внутрішнього контролю (ДВФК) в Україні характеризується певною сукупністю прийнятих і ратифікованих нормативно-правових актів. До прикладу, Законом України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні», ст. 347 Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії та їхніми державами-членами передбачений подальший розвиток системи ДВФК завдяки узгодженню з визнаними на міжнародному рівні стандартами і методологіями, найоптимальнішою практикою здійснення внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в країнах Європейського Союзу. Окремо варто згадати Стратегію розвитку системи управління державними фінансами, її IX розділ у сукупності з Планом заходів з реалізації її положень не лише демонструють наявні проблеми та ризики, окреслюючи завдання, заходи і очікувані результати, а також встановлюючи виконавців, відповідальних за їх виконання. Основоположний документ, що регулює організацію внутрішнього контролю в органах державного сектору, – це Методичні рекомендації з організації внутрішнього контролю, що детермінують алгоритм організації внутрішнього контролю в установі або організації, проте носять лише рекомендаційний, роз'яснювальний та інформаційний характер, не будучи обов'язковими для виконання з боку органів державної влади. Аналізуючи аудиторську діяльність, слід відзначити Постанови Кабінету міністрів України «Про утворення Державної аудиторської служби України» і про створення структурних підрозділів внутрішнього аудиту і здійснення цього аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їхніх територіальних органах і бюджетних установах, які входять до сфери управління міністерств та інших центральних органів виконавчої влади.

Існують також підзаконні акти і стандарти внутрішнього аудиту, які регулюють діяльність підрозділів внутрішнього аудиту органів державної влади. Водночас надання методологічної підтримки та допомоги керівництву та внутрішнім аудиторам органів державної влади покликане забезпечити практичну підтримку керівництву та персоналу органів державної влади у створенні ефективних систем внутрішнього контролю, а внутрішнім аудиторам – у проведенні ефективних оцінок систем внутрішнього контролю визначено методологіями та навчальними посібниками [32].

Під час запровадження внутрішнього контролю в органах державної влади може використовуватись кращий міжнародний досвід побудови систем внутрішнього контролю в частині, яка не суперечить чинному законодавству України. Згідно з вказаними документами, суть внутрішнього контролю формують такі компоненти, як середовище контролю, оцінювання ризиків, контролююча діяльність, інформація, інформаційний обмін та моніторинг. Тож його структура заснована на COSO, тобто європейській моделі внутрішнього контролю. Загалом ДФВК трактується як сукупність внутрішнього контролю, яка базується на відповідальності й підзвітності керівництва, внутрішнього аудиту, який функціонує як незалежний підрозділ, а також узгодженні внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту. При цьому базовий принцип – це чітке розмежування як внутрішнього контролю, так і внутрішнього аудиту. Внутрішній контроль та внутрішній аудит є взаємодоповнюючими, а не тотожними процедурами, тому що між ними є певна відмінність. Так, зокрема, процедуру внутрішнього контролю спрямовують на виявлення помилок і відхилень, але вона потребує ефективності і з позиції досягнення поставлених цілей, і з позиції економічності. Внутрішній контроль покликаний забезпечувати лише достатній рівень гарантії, оптимальну пропорцію між витратами зі здійснення внутрішнього контролю з користю, яку він дає, запобіганню дублюванню чи змішуванню функцій і неперешкоджанню управлінню. Що стосується внутрішнього аудиту, варто відзначити, що його метою є оцінка впливу

допущених помилок та існуючих проблемних питань під час досягнення поставлених цілей та надання незалежних і об'єктивних рекомендацій щодо їх подальшого усунення. Водночас внутрішній аудит піддає оцінюванню економічність, ефективність і результативність діяльності, враховуючи організацію та здійснення внутрішнього контролю (ознайомлення, документування, оцінку і тестову перевірку), а також незалежну експертизу управлінських функцій.

З метою реалізації ряду положень Бюджетного кодексу України було прийнято цілу низку підзаконних актів і розроблено провідні методологічні засади щодо реалізації внутрішнього контролю. Так, до прикладу, у 2012 році наказом МФУ № 995 були затверджені Методичні рекомендації з організації внутрішнього контролю, що детермінують основні аспекти з організації та формування системи внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів. Ці Методичні рекомендації ґрунтуються на Моделі COSO I, яка є міжнародно визнаною. Згідно з наказом МФУ № 995, під час побудови структури внутрішнього контролю бюджетні установи можуть використовувати кращі міжнародні практичні здобутки щодо створення системи внутрішнього контролю в рамках, які не суперечать чинному законодавству України, зокрема Посібник зі стандартів внутрішнього контролю, рекомендований Європейською комісією і призначений для державного сектору. В 2017 році рКМУ № 142-р7 була схвалена Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 рр., з-поміж головних завдань якої передбачалось зростання рівня управлінської підзвітності й ефективності внутрішнього контролю і аудиту в органах влади як на центральному, так і місцевому рівнях. У 2018 році були затверджені Основні засади № 1062, положення яких обов'язкові для реалізації розпорядниками коштів державного бюджету та розпорядниками коштів місцевих бюджетів. Варто зазначити, що рекомендаційний характер до виконання органами місцевого самоврядування носять лише заходи, визначені п. 3 постанови № 1062, а всі інші положення мають виконуватись в

обов'язковому порядку.

Згідно звітності, впродовж 2017-2018 рр. лише п'ять органів (Міністерство оборони, Міністерство юстиції, Державна служба у справах ветеранів війни та учасників антитерористичної операції, Держлісагентство та Запорізька облдержадміністрація) забезпечили відображення всіх питань щодо організації та функціонування внутрішнього контролю у своїй установі. Прийнятою в грудні 2018 року Постановою Кабінету Міністрів України було затверджено Основні засади здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів, зобов'язавши керівників установ організовувати і забезпечувати внутрішній контроль згідно з цими Основними засадами і актами законодавства. Вітчизняними нормативними документами передбачається побудова внутрішнього контролю в розпорядників бюджетних коштів на основі концепції інтегрованої моделі COSO за певними провідними елементами. Внутрішнім середовищем, тобто середовищем контролю, є фундамент для решти компонентів моделі. Зважений аналіз внутрішнього середовища є базою для первинного налагодження в організації або установі системи внутрішнього контролю, що дає змогу керівництву якомога легше зрозуміти структуру і напрямки діяльності організації, визначивши при цьому ризикові сфери, здійснивши аналіз ризиків і запропонувавши способи і засоби управління ними. Для функціонування вказаного елемента внутрішнього контролю розпорядники бюджетних коштів затвердили оргструктури, розподіл функціональних обов'язків і відповідальності між керівництвом та його заступниками, положення про структурні підрозділи, посадові інструкції робітників, а внутрішні розпорядчі документи установи або організації визначили принципи та правила управління людськими ресурсами.

Загалом процес упровадження внутрішнього аудиту в якості складової системи внутрішнього фінансового контролю на державному рівні задля вдосконалення функціонування органів державного сектору, зростання рівня культури державного управління взяв початок з Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю до 2017 року згідно з

Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 № 158-р. Згадувана концепція і потреба у виконанні завдань, які передбачені планом дій Україна – ЄС, вимагали створення юридичного підґрунтя для впровадження системи державного внутрішнього фінансового контролю (ДВФК). Саме для цього було вдосконалено ст. 26 Бюджетного кодексу України шляхом введення понять внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту. Як наслідок, у статті Бюджетного кодексу України з'явилась вимога для державних органів і бюджетних установ, що входять до сфери управління таких органів, щодо впровадження внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту як основних структурних компонентів європейської моделі ДВФК. Внутрішній контроль трактують як сукупність дій і заходів керівників усіх ланок управління, які спрямовуються на законне, цільове та дієве використання бюджетних коштів, досягнення цілей, поставлених державними органами та бюджетними установами. Також було піддане формалізації визначення внутрішнього аудиту як діяльності, спрямованої на вдосконалення системи управління, внутрішнього контролю, запобігання незаконному, неефективному і нерезультативному використанню бюджетних коштів, виникненню помилок або ряду недоліків у діяльності розпорядника бюджетних коштів та підприємств, установ або організацій, які входять до сфери його управління, а також передбачає незалежні висновки та рекомендації [32].

Для реалізації внутрішнього аудиту розпорядник бюджетних коштів, тобто керівник створює самостійний структурний підрозділ, призначений для внутрішнього аудиту, підпорядкований і підзвітний безпосередньо керівнику. Тож керівник державного органу або бюджетної установи, що входить до сфери управління такого органу, є персонально відповідальним за функціонування вказаних елементів європейської моделі ДВФК відповідно до ієрархії підзвітності керівників на різних рівнях управління. Керівники повинні здійснити організацію і забезпечення належного рівня функціонування та внутрішнього контролю в усіх без винятку бюджетних

установах і державних органах, а також внутрішнього аудиту в системах таких органів з чітким усвідомленням своєї відповідальності за невиконання цієї вимоги.

Специфіка реалізації внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту, а також порядок формування підрозділів внутрішнього аудиту визначені Кабінетом Міністрів України. Зокрема, Кабінет Міністрів України 28.09.2011 року ухвалив постанову «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» за № 1001. На її виконання міністерства і решта центральних органів виконавчої влади, починаючи з 1 січня 2012 року, утворили на основі внутрішніх контрольно-ревізійних підрозділів підрозділи внутрішнього аудиту. З часом, згідно з постановою Кабінету Міністрів України від 12.12.2018 року № 1062 були внесені зміни до Порядку реалізації внутрішнього аудиту і утворення підрозділів внутрішнього аудиту. Через те, що організаційно-методологічне підґрунтя реалізації внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту входять до компетенції Міністерства фінансів України, що виступає провідним суб'єктом у сфері внутрішнього фінансового контролю на державному рівні відповідно до міжнародно визнаної практики, то нормативно-правовий супровід діяльності підрозділів внутрішнього аудиту відбувається саме за допомогою вказаного відомства. Так, Міністерство фінансів України піддає оцінці діяльність систем внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту. Саме тому, згідно з наказом Міністерства фінансів України від 29.09.2011 року № 1217 був ухвалений Кодекс етики внутрішнього аудитора, а відповідно до наказу від 04.10.2011 року № 1247 – Стандарти внутрішнього аудиту. У вказаних Стандартах окреслено основні підходи до впровадження діяльності з внутрішнього аудиту в державних органах крізь призму планування, здійснення та звітування про отримані результати цього аудиту.

В 2014 році Міністерство фінансів України затвердило форму звітності про результати діяльності підрозділу внутрішнього аудиту в сукупності з інструкцією про її складання і подання, а згодом – Порядок здійснення Міністерством фінансів України оцінки функціонування системи внутрішнього аудиту, відповідно до якого оцінювання діяльності системи внутрішнього аудиту здійснюється у формі дослідження, не будучи при цьому контролюючим заходом. Тільки з часом на виконання постанови Кабінету Міністрів України «Про запровадження сертифікації працівників підрозділів внутрішнього аудиту та внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 року № 1001» від 12.01.2022 року № 12 Міністерство фінансів України затвердило Порядок проведення сертифікації працівників підрозділів внутрішнього аудиту. У ньому був репрезентований механізм здійснення сертифікації працівників у підрозділах внутрішнього аудиту в державних органах, а також решти головних розпорядників бюджетних коштів і їх територіальних органів. Згадувані нормативно-правові акти на державному рівні регламентують діяльність, пов'язану з внутрішнім аудитом у державному секторі.

У свою чергу, механізм здійснення внутрішнього аудиту апаратом ДСНС України, її територіальними органами, підрозділами, установами, організаціями і підприємствами сфери управління ДСНС визначається Порядком реалізації внутрішнього аудиту на підприємствах, в установах та організаціях сфери управління Державної служби України з надзвичайних ситуацій, затвердженим наказом ДСНС України від 28.04.2020 року № 267. При цьому задля збільшення дієвості функцій внутрішнього аудиту і забезпечення гарантій дотримання вимог чинних нормативно-правових документів щодо внутрішнього аудиту та внутрішньої нормативно-правової бази в ДСНС України було затверджено наказом від 28.04.2020 року № 266 «Порядок проведення внутрішньої оцінки якості внутрішнього аудиту в Державній службі України з надзвичайних ситуацій».

Міжнародний інститут внутрішніх аудиторів розглядає внутрішній

аудит як незалежну й об'єктивну діяльність, яка передбачає надання впевненості і консультаційних послуг, що спрямовується на вдосконалення діяльності організації, включаючи досягнення нею мети діяльності за допомогою управління ризиками, заходів у контролі та зростання рівня ефективності в корпоративному управлінні. Стандарт 5 розділу III Стандартів внутрішнього аудиту визначає суть функціонування внутрішнього аудиту як вивчення та оцінювання системи управління і внутрішнього контролю, включаючи управління ризиками. Це трактування цілком корелює з міжнародним формулюванням і спричиняє імплементацію в українську нормотворчу практику провідних положень, репрезентованих у міжнародних стандартах. На місцевому рівні і на рівні ДСНС України внутрішнім аудитом є діяльність підрозділів внутрішнього аудиту в ДСНС, спрямована на вдосконалення системи управління, запобігання незаконному, неефективному і нерезультативному використанні бюджетних коштів, виникнення помилок або інших недоліків у діяльності установи або організації, а також поліпшення стану внутрішнього контролю. Таким чином, детермінування локального рівня цілком відповідає репрезентації нормативно-правових актів на державному рівні, уточнюючи і розширюючи при цьому усвідомлення специфіки управління ризиками.

Варто усвідомити, що поняття «внутрішній аудит» не містить власне фінансового змісту. Воно спрямоване на вдосконалення системи управління разом із подоланням фінансових аспектів, які полягають у законному, дієвому, цільовому і результативному використанні коштів бюджету. Все це підтверджує гіпотезу стосовно того, що діяльність з внутрішнього аудиту вже давно вийшла за межі фінансового аспекту, посівши значне місце в загальній системі публічного управління. Практично це реалізується за допомогою виявлення з боку внутрішнього аудиту певних прогалин в управлінні організацією або установою і наданні відповідних рекомендацій з його поліпшення, яке стимулює вирішення фінансових завдань, що полягають у зростанні дієвості використання бюджетних коштів.

2.2 Сучасний стан внутрішнього контролю в органах публічної влади

Внутрішній контроль виступає не одноразовою подією, процесом або випадком, а сукупністю дій, здійснюваних на постійні основі у процесі здійснення розпорядником бюджетних коштів його діяльності. Ці дії головним чином визначають спосіб, у який керівництво управляє установою або організацією. Внутрішній контроль є «часточкою процесу», а не його «надбудовою». З часом формування системи внутрішнього контролю перетворюється в компонент управлінського циклу планування, реалізації і моніторингу. Запровадження внутрішнього контролю відображається і на системі стримування витрат. Залучення нових контрольних процедур, що відокремлені від існуючих, суттєво збільшує витрати. Будучи сфокусованим на поточній діяльності і її внеску в ефективний внутрішній контроль та поєднуючи між собою заходи контролю в основоположні операції, установа або організація має змогу уникнути непотрібних додаткових процедур і витрат. Люди слугують ресурсом, який чинить вплив на діяльність системи внутрішнього контролю, реалізація якої відбувається за допомогою дій працівників. Вони повинні знати покладені на них завдання, обов'язки і відповідальність, обмеження і повноваження.

Керівництво провадить попередній огляд, визначаючи при цьому цілі установи або організації та відповідаючи за організацію системи внутрішнього контролю. Через те, що внутрішній контроль покликаний забезпечувати механізми, що є потрібними для розуміння ризиків у співвідношенні до цілей установи або організації, керівництво повинне забезпечити впровадження заходів контролю і провести їх оцінку та моніторинг. Упровадження внутрішнього контролю вимагає суттєвої ініціативи з боку керівника установи або організації, а також інтенсивного обміну інформацією між ним і

працівниками. Саме тому внутрішній контроль – це інструмент, що використовується керівництвом задля забезпечення досягнення цілей установи або організації.

Керівництво є вагомим елементом внутрішнього контролю, хоча до його здійснення завжди залучається увесь персонал установи або організації. Функціонування системи внутрішнього контролю значною мірою є залежним від людського фактору, оскільки працівники не постійно належним чином все розуміють правильно здійснюють обмін інформацією або діють у певній послідовності. Всі працівники вносять на власні робочі місця унікальний досвід і професійні здібності, різноманітні потреби і пріоритети. Все це має вплив на внутрішній контроль, внаслідок чого він має зворотній вплив [36, с. 63].

Функціонування кожного без винятку розпорядника бюджетних коштів спрямована на виконання відповідних завдань, для чого вони власне створені та діють. Ця діяльність переважно спрямовується на надання публічних послуг, які базуються на суспільних інтересах. Незалежно від того, якою є мета розпорядника бюджетних коштів, досягнення її супроводжується певними ризиками (викликами та обставинами), здатними з'являтися у діяльності установи або організації і чинити вплив на досягнення нею поставленої мети, цілей і виконання завдань. Завдання керівництва полягає у визначенні ризиків та реагуванні на них для підвищення ймовірності досягнення визначеної мети і цілей. Адекватна система внутрішнього контролю спроможна допомогти подолати ці ризики.

Проте навіть неперевершена організація системи внутрішнього контролю не здатна забезпечити повну впевненість, тобто надати гарантію в досягненні цілі діяльності установи або організації. Майже завжди існує імовірність виникнення і впливу факторів, що не підлягають контролю керівника (зокрема, ними можуть бути помилкові судження або неправомірні дії, вчинені задля уникнення контролю). Системою внутрішнього контролю забезпечується тільки достатня гарантія, тобто впевненість у розумних межах,

оптимальна пропорція витрат, пов'язаних із здійсненням внутрішнього контролю з вигодою, яку він приносить, запобігаючи дублюванню чи змішуванню функцій та не перешкоджаючи управлінню [36, с. 64].

У свою чергу, достатні гарантії детермінуються певним рівнем впевненості при наявних витратах, вигодах і ризиках. Визначення того, наскільки достатнім є рівень гарантій, вимагає оцінювання, яке має враховувати ризики, визначені керівництвом установи або організації стосовно діяльності, рівень прийняття цих ризиків, а також кількісне і якісне оцінювання вказаних ризиків. Достатній рівень гарантій демонструє те, що постійно є невизначеність і майбутні ризики, які нікому неможливо передбачити.

Досягненню мети розпорядника бюджетних коштів можуть суттєво перешкоджати зовнішні фактори, на які жодним чином не впливають заходи з внутрішнього контролю. Наслідки недосягнення цілей мають вираз у неефективних рішеннях, прийнятих окремими особами; порушеннях, які можуть виникнути через незначні помилки і упущення; невиконані чи виконані з порушеннями заходів контролю в результаті змови двох або більше осіб; несприйнятті чи неналежному сприйнятті керівником установи або організації системи внутрішнього контролю та ін.

Окрім того, запровадження системи внутрішнього контролю залежить від дороговартісних затрат на реалізацію заходів цього контролю. Все це є поясненням того, чому керівництво установи або організації може отримати тільки «достатні гарантії» того, що поставлена мета буде досягнута. Достатній рівень гарантій також означає те, що витрати на впровадження внутрішнього контролю не повинні перевищувати розмір можливих вигод. Рішення стосовно реакції на ризики і реалізацію заходів контролю повинні прийматись на основі врахування необхідних витрат і можливих вигод:

- витрати детермінуються показниками ресурсів, що можуть бути використані, у пропорції до втрачених можливостей;
- вигоди оцінюються тим, наскільки був зменшений ризик неможливості

досягнення цілей.

Перевагами зазвичай вважають зростання рівня потенційного виявлення шахрайських дій, утрат, зловживань або помилок, профілактику неналежного рівня діяльності, стимулювання дотримання вимог чинного законодавства та ін. Розроблення заходів контролю з метою зменшення ризиків, які супроводжується витратами, потребує від керівництва установи або організації чіткого розуміння цілей, яких варто досягти. В протилежному випадку керівник установи або організації може розробити певні системи в контролі, що стосуватимуться решти сфер діяльності, ніж передбачені. Так, зокрема, працівники установи або організації можуть уникати обтяжливих процедур, недієві операції спричинятимуть затримки, а надмірні і занадто регульовані процедури обмежуватимуть креативність працівників і можливість вирішення проблем чи взагалі знижувати своєчасність або якість послуг, що надаються громадянам.

Також важлива наявність цілісних заходів у контролі стосовно ризиків з високим рівнем впливу, зокрема, готівкових операцій (тобто, операцій із заробітною платою, відрядженнями і представницькими витратами). Ряд витрат на певні заходи контролю можуть здаватись занадто великими по відношенню до суми загальних витрат розпорядника коштів бюджету, але ці заходи контролю спроможні мати велике значення для того, щоб суспільство було впевненим у діях установи або організації.

Підзвітність є процесом, завдяки якому керівник і працівники установи або організації є відповідальними за власні рішення і дії, в тому числі за використання державних ресурсів і решту аспектів діяльності. Це можна досягти за допомогою розвитку, запровадження і забезпечення надійної фінансової і нефінансової інформації, достовірного та своєчасного розкриття вказаної інформації у звітності перед внутрішніми та зовнішніми сторонами, що мають певний інтерес. Нефінансова інформація стосується економності, дієвості й результативності політик і операцій (інформація про діяльність), внутрішнього контролю і його результатів. Розпорядники бюджетних коштів

вимагається повинні дотримуватись значної сукупності законів і решти нормативно-правових актів, що регулюють способи надходження і витрачання державних коштів, керівництво об'єктами державної власності, способи та методи діяльності, норми яких піддаються періодичним змінам (зокрема, дотримання Бюджетного кодексу, законів України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», «Про публічні закупівлі», «Про відкритість використання публічних коштів», «Про звернення громадян», «Про державну службу», «Про управління об'єктами державної власності», а також бюджетного законодавства, законодавства у сфері боротьби з корупцією та ін.) [32].

Слід зробити акцент на значенні збереження державних коштів та майна, і саме тому особливої уваги потребує питання їх використання. Контроль має стосуватись усіх видів діяльності в управлінні ресурсами установи або організації, починаючи з їх отримання до використання та звітування. Облікові записи і первинні документи повинні виступати гарантом прозорості і підзвітності за операції, а також зберігатись належним чином. Проте існує небезпека, що їх можуть втратити, неправильно використати або навіть знищити. У випадку, якщо немає достатньої кількості заходів для збереження важливої інформації, її можуть знищити, скопіювати, розповсюдити або використати не за призначенням.

Формування функціональної системи внутрішнього контролю потребує від керівництва установи або організації чимало зусиль, що спрямовані на перехід від відповідності до оцінювання рівня її ефективності та результатів. Позаяк керівник є відповідальним за постановку відповідної мети для виконання завдань установи або організації, стратегічного планування і визначених вимог до діяльності, належним чином організований внутрішній контроль має забезпечити впевненість у тому, що цілі цілком реальні та досяжні. Вони повинні зумовлюватись конкретними і вимірюваними умовами задля того, щоб керівник установи або організації міг з'ясовувати, аналізувати і реагувати на ризики, які тісно взаємодіють з ними.

Функціонування розпорядника коштів бюджету повинне змістити свій акцент з дотримання вимог чинного законодавства на зосередженість на тому, як функціонування в системі внутрішнього контролю підвищує результати й ефект від діяльності установи або організації і зростанні досягнень визначеної мети. Результативність системи внутрішнього контролю, попри те, наскільки ретельно вона створена і діє, не спроможна бути абсолютною. Як наслідок, вона здатна забезпечувати тільки достатні гарантії керівнику в досягненні цілей розпорядника коштів бюджету; може інформувати про прогрес чи його відсутність у досягненні поставленої мети.

Але внутрішній контроль не здатний замінити незадовільний рівень управління. Водночас зміни в державній політиці, демографічні й економічні умови – це елементи середовища, які перебувають поза впливом керівництва установи або організації, проте вони можуть вимагати змін заходів контролю чи перегляду рівня прийнятності ризиків. Дієва система внутрішнього контролю покликана знизити рівень ймовірності недосягнення установою або організацією поставленої мети. Але завжди буде ризик того, що система внутрішнього контролю розроблена неналежним чином і не спрацює так, як передбачалось. Оскільки внутрішній контроль є залежним від людського фактору, то завжди є можливість незадовільного рівня розробки, помилкового оцінювання, нерозуміння або непорозуміння, певних зловживань, недотримання належного стану збереження майна чи надмірного використання ресурсів. Окремий стримуючий чинник – це те, що конфігурація системи внутрішнього контролю може зіштовхнутись з проблемою обмеженості в ресурсах. Вигода від заходів контролю має співвідноситись з витратами на їх розроблення. Розроблення заходів контролю, які будуть цілком виключати ризик втрат, нереалістична і її ціна може більша за вигоду, отриману від них.

Приймаючи певні рішення про доцільність упровадження відповідного заходу внутрішнього контролю, варто брати до уваги ймовірність виникнення ризиків, їх потенційний вплив на установу або організацію, враховуючи

кошти, потрібні для запровадження. Організаційні зміни і поведінка керівника здатні чинити суттєвий вплив на результативність внутрішнього контролю і діяльність установи або організації. Керівник повинен на постійній основі моніторити і оновлювати заходи внутрішнього контролю, доводити їхні зміни до відома всіх працівників і власним прикладом показувати їх дотримання. Керівник також визначає оргструктуру, повноваження і обов'язки працівників, а також вживає ряд організаційних заходів, спрямованих на виконання місії, цілей і діяльності установи або організації. Цілі відображені в щорічних планах роботи і мають визначатись у конкретних і вимірюваних показниках, які дають змогу керівникам виявити, проаналізувати і реагувати на ризики, які пов'язані з їх досягненням. Дієвий внутрішній контроль забезпечує впевненість у тому, що мета визначена і досягнута.

Незважаючи на те, що реалізація внутрішнього контролю – це комплексне і складне завдання, чітко встановлені й делеговані повноваження важливі для забезпечення ефективного, результативного й цільового використання державних ресурсів згідно з вимогами чинного законодавства. Крім того, надані повноваження мають забезпечити досягнення співвідношення витрат і якості в законний, відповідний, етичний і фінансово ефективний способи. Внутрішній контроль має сприяти управлінській підзвітності й делегуванню повноважень на різних рівнях управління з відповідною звітністю.

Для сприяння в удосконаленні системи внутрішнього контролю керівник установи або організації може створити робочу групу, що аналізує існуючу систему внутрішнього контролю, реалізує координаційні заходи з її упровадження, допомагає керівництву структурних підрозділів належним чином визначати порядок і підходи до управління ризиками, які можуть чинити загальний вплив на реалізацію провідних завдань або досягнення визначеної мети, певних способів реагування на ризики й інформування керівника з метою вжиття заходів внутрішнього контролю, узагальнюючи інформацію про стан організації і здійснення внутрішнього контролю, а також

включення її до щорічного звітування, а також пропонуючи керівнику заходи, покликані усунути виявлені недоліки та поліпшити стан діяльності системи внутрішнього контролю [32].

Внутрішнім середовищем є основа для системи внутрішнього контролю, вона покликана забезпечувати оргструктуру, порядок дотримання вимог до діяльності, розподіл повноважень і ставлення працівників як до управлінської відповідальності, так і підзвітності, що чинять вплив на якість загалом. У внутрішнього контролю і на досягнення мети, планів та вимог до діяльності установи або організації. Вагомим аспектом внутрішнього середовища слугує визначення загальної мети розпорядника бюджетних коштів і стратегічних та операційних цілей. Керівник і працівники установи або організації створюють середовище, що забезпечує позитивне ставлення до виконуваних завдань та функцій, досягнення стратегічних та ряду інших цілей, а також планів та вимог до власної діяльності та діяльності підвідомчих установ або організацій. Керівництво установи або організації встановлює і підтримує позитивне ставлення до внутрішнього контролю.

Також в установі або організації: повинне бути дотримання з боку працівників стандартів етичної поведінки як у цілому, так і стосовно окремих видів діяльності; в процесі здійснення деяких видів діяльності чи прийняття рішень у поведінці працівників не допускаються корупційні правопорушення, шахрайські дії або інші зловживання; відбувається своєчасне виявлення обставин, які можуть стати причиною порушення з боку працівників стандартів етичної поведінки або чинного законодавства у сфері профілактики корупції і застосування певних коригувальних дій, спрямованих на усунення вказаних обставин; є змога повідомити керівництву про корупцію, шахрайство або інші зловживання посадовим становищем.

З метою забезпечення достатнього рівня чесності персоналу повинні бути чіткі знання й усвідомлення кожним працівником потреби в дотриманні етичних стандартів і чинного законодавства з питань профілактики корупції. Але інколи факт ознайомлення працівників із вказаним не є гарантом

доброочесності в роботі персоналу. Доброочесність задає вище керівництво, яке повинне на власному прикладі показувати свою прихильність до дотримання стандартів етичної поведінки і чинного законодавства з питань запобігання корупції, залишатись послідовним у прийнятті рішень та ін. Усі працівники мають розуміти власну роль, повноваження, відповідальність, виконувати ними функції, завдання і вимоги до підзвітності. На кожну без винятку посаду розробляють посадову інструкцію, в якій чітко визначено цілі, виконувати завдання, відповідальність і підзвітність. Процеси, в реалізації яких беруть участь кілька працівників, повинні описуватись із визначенням порядку реалізації, ролі кожного працівника, їхніх повноважень і звітування за виконану роботу або досягнутий результат.

Керівники і працівники повинні бути наділеними знаннями, вміннями і досвідом, необхідними для виконання окреслених цілей, завдань та вимог до діяльності установи або організації. Для забезпечення цього для кожної посади встановлюються вимоги до знань, умінь і досвіду (так звані кваліфікаційні вимоги), для кожної посади визначаються цілі і завдання; має місце програма відбору, просування і заміни персоналу, що гарантує призначення на посади осіб, наділених необхідними знаннями, вміннями і досвідом для виконання відповідних обов'язків; розроблена і реалізована пам'ятка для новопризначених працівників; оцінюються навчальні потреби працівників і проводяться заходи з підвищення їхньої кваліфікації, рівня обізнаності і розвитку. Відповідно, діяльність працівників має спрямовуватись на досягнення визначеної мети, базуватись на ознайомленні персоналу з якісними і структурованими інструктивними матеріалами, а також іншими вказівками до завдань, які слід виконати [32].

У переважній більшості випадків забезпечена управлінська відповідальність і підзвітність керівника та працівників. Відповідальність за організацію і внутрішнього контролю покладена на керівника. Через власний стиль управління керівництво повинне демонструвати розуміння важливості організації та функціонування ефективної системи внутрішнього контролю.

Управлінська відповідальність і підзвітність керівництва та працівників установи або організації ґрунтується на вимогах чинного законодавства та стосується діяльності загалом. Важливий чинник у формуванні прийнятного внутрішнього середовища з метою запровадження дієвої системи у внутрішньому контролі – це власний приклад самого керівника. У випадку, якщо він не дотримується і не поважає правила та процедури діяльності, малоймовірно, що решта працівників установи або організації робитимуть це. Якщо ж керівник чітко ставить завдання, приділяючи увагу ризикам і демонструючи власне зацікавлення до моніторингу і розвитку високоефективних систем у внутрішньому контролі, це буде сприяти розповсюдженню культури в дотриманні окреслених процедур внутрішнього контролю.

Керівник має розуміти свою відповідальність за впровадження дієвих систем у внутрішньому контролі, належний рівень управління і розвиток установи або організації, досягнення визначеної мети, стратегічних та решти цілей, завдань, планування та вимог до діяльності, забезпечення законного, економного, дієвого, результативного і прозорого використання коштів бюджету, а також об'єктами державної власності і рештою ресурсів.

Передумова підзвітності – це існування в кожного керівника відповідного рівня гнучкості в організації й залучення персоналу задля кращого досягнення поставлених цілей та завдань. Саме керівництво визначає оргструктуру, яка є потрібною для того, щоб установа або організація мала змогу планувати, виконувати, контролювати і оцінювати результативність досягнення визначених цілей і результатів реалізованої роботи на підставі можливостей бюджету і наявних ресурсів.

Повноваження, відповідальність та підзвітність зазвичай визначають у такий спосіб: повноваження формують можливості прийняття у визначених межах певних рішень, які необхідні для досягнення цілей, встановлених у структурі установи або організації для цієї посади; відповідальність є ідентичною зобов'язанням щодо досягнення цілей шляхом реалізації певних

дій, що передбачені посадою; підзвітністю передбачається обов'язок довести до вищого керівництва даних про рівень досягнення окресленої мети, виконаних завдань у сукупності з додатковою інформацією про вчинення дій і використання ресурсів. Як показує досвід, найрезультативніше установи або організації працюють за умови чітко визначеного делегування владних повноважень, що надає можливість керівникам нижчих рівнів приймати свої управлінські рішення, що є необхідними для досягнення поставленої мети. Керівник відповідальний за делегування повноважень, для чого він повинен забезпечити наявність у працівників необхідних знань, досвіду і вмінь, необхідних для виконання повноважень, делегованих їм.

Процес формування системи внутрішнього контролю в бюджетній установі характеризується такими етапами:

- 1) розробка і затвердження внутрішніх документів з внутрішнього контролю;
- 2) організація і здійснення внутрішнього контролю;
- 3) внесення необхідних змін до внутрішнього контролю.

Ініціатором першого етапу повинен бути керівник бюджетної установи, що передбачається Основними засадами № 1062, а також його інтересом у досягненні цілі та отриманні прогнозованих результатів діяльності. Як трактують Основні засади № 1062, в установі або організації запровадження внутрішнього контролю має бути забезпечене завдяки розробці й затвердженню внутрішніх документів, що спрямовані на забезпечення функціонування певних компонентів у внутрішньому контролі. Водночас вимоги внутрішніх документів з аспектів внутрішнього контролю розпорядника коштів бюджету мають розповсюджуватись на свою установу, підприємства, установи або організації, які входять до сфери його управління [32].

Тож задля єдності підходів до формування або вдосконалення системи внутрішнього контролю та їхньої реалізації на практиці розпорядник бюджетних коштів повинен здійснити наступне.

1. Розробити і затвердити єдиний порядок організації і здійснення внутрішнього контролю (Єдиний порядок внутрішнього контролю), де визначити внутрішніх і зовнішніх учасників системи внутрішнього контролю, формат та перелік потрібних документів, відповідальних виконавців, терміни виконання завдань та заходів з реалізації його положень, регулярність внесення відповідних змін по відношенню до системи внутрішнього контролю та ін.

Структурно цей порядок має такий вираз:

- мета створення системи внутрішнього контролю;
- перелік функцій, процесів, операцій та завдань бюджетної установи, призначений задля забезпечення її діяльності згідно з чинним законодавством та установчими документами;
- розподіл функцій і процесів за видами та закріплення їх за структурними підрозділами в бюджетній установі;
- з'ясування внутрішніх і зовнішніх учасників, дотичних до виконання функції або провідного завдання;
- призначення осіб, відповідальних за процеси та операції у рамках певної функції або провідного завдання;
- визначення та оцінювання ризикових сфер, наявних у функціонуванні бюджетної установи, за функціями, процесами і операціями;
- опис реалізованих функцій, процесів і операцій з окресленням заходів контролю, моніторингу, інформування і комунікацій (формування адміністративних регламентів);
- оформлення схем бізнес-процесів згідно з адміністративними регламентами, що є обов'язковим для ризикових процесів;
- звітування.

2. Передбачити зворотній зв'язок з відповідальними виконавцями, тобто структурними підрозділами, підвідомчими установами, організаціями та підприємствами стосовно виконання Єдиного порядку внутрішнього контролю.

Відповідно до Єдиного порядку внутрішнього контролю керівництво структурних підрозділів, підвідомчих установ і підприємств повинне забезпечити його виконання за допомогою прийняття власних управлінських рішень про розробку і впровадження різних політик, порядків, регламентів, алгоритмів реалізації процесів, заходів контролю та моніторингу, інформування та ін., адекватних фактичному стану діяльності певної бюджетної установи згідно з усіма функціями та всіма рівнями її управління у повній відповідності до галузевих особливостей. Усе це передбачає створення не одного, а численних документів, що стимулюють виконання внутрішнього контролю за різними напрямками діяльності бюджетної установи, проте вимогою до забезпечення реалізації обов'язкових атрибутів у системі внутрішнього контролю. Зокрема, це можуть бути розпорядчі документи, призначені для виконання певних функцій розпорядником бюджетних коштів, що стосуються: головних галузевих функцій і основних завдань у сфері освіти, охорони здоров'я, культури, державного управління, управління публічними фінансами та ін.; функцій, пов'язаних з обслуговуванням (документального, матеріально-технічного і комп'ютерного забезпечення і запровадження інформаційних технологій та ін.). Однак задля прийняття нових чи вдосконалення існуючих розпорядчих документів по організації і здійсненню внутрішнього контролю керівник повинен напередодні здійснити ряд управлінських дій по оцінюванні наявного стану внутрішнього контролю. Перед переходом до організації чи вдосконалення системи внутрішнього контролю також слід врахувати, що належне її функціонування головним чином залежить від розподілу повноважень та відповідальності всередині бюджетної установи між керівником та персоналом, а це має підтверджуватись прийняттям певних розпорядчих документів [36, с. 64].

Незважаючи на те, що керівник відзначається загальною відповідальністю за функціонування системи внутрішнього контролю, що діє в бюджетній установі, зробити це йому наодинці доволі важко. Тож керівник

може делегувати своїм заступниками, керівникам у структурних підрозділах та іншому персоналу певні повноваження, визначаючи при цьому їхню відповідальність та підзвітність у частині організації і здійснення внутрішнього контролю, а також забезпечення його дієвості. Розподіл повноважень та відповідальності між підлеглими керівника є наступним:

- заступник керівника – координатор з організації та здійснення внутрішнього контролю;
- інші заступники керівника і керівники структурних підрозділів, які є відповідальними за організацію внутрішнього контролю і дотримання його принципів у структурних підрозділах;
- працівники є безпосередньо відповідальними за здійснення відповідного внутрішнього контролю з дотриманням загальновизнаних правил, регламентів, процедур та ін.

Послідовність дій з організації та здійснення внутрішнього контролю в бюджетній установі можна представити так. Згідно з розробленим і затвердженим розпорядником бюджетних коштів Єдиним порядком внутрішнього контролю, а також розподілом повноважень та відповідальності щодо організації і здійснення внутрішнього контролю варто зробити певні коригування в положення про структурні підрозділи і посадові інструкції персоналу. Також слід забезпечити або доповнити наявний опис внутрішнього середовища (у формі адміністративних регламентів з виконання функцій, процесів та операцій), а також інших частин системи внутрішнього контролю задля їх подальшого оцінювання на відповідність вимогам чинних нормативно-правових актів, установчих документів, рекомендацій зовнішніх аудиторів, встановлених ризиків і результатів моніторингу заходів контролю; результатів ревізій. Після цього потрібно створити робочу групу, що постійно діятиме для визначення реєстру ризиків, оцінювання ризиків і їх впливу на виконання бюджетною установою функцій, стратегічних і операційних завдань, а також планів. Відповідно до результатів оцінювання ризиків варто: класифікувати їх згідно з рівнем впливу на досягнення результатів

функціонування бюджетної установи за певними функціями, процесами і операціями; прийняти відповідні управлінські рішення до способів реагування на них; за потреби внести зміни до опису адміністративних регламентів, які пов'язані з ризиками в діяльності бюджетної установи, уточнюючи при цьому учасників системи внутрішнього контролю, виконавців, відповідальних за певну ланку роботи, контрольні та інші заходи, що є необхідними для належного рівня функціонування бюджетної установи та ін.

Також слід скласти Звіт про стан організації і здійснення внутрішнього контролю в розрізі елементів внутрішнього контролю і подати за належністю згідно з вимогами чинних нормативно-правових актів та розпорядчої документації бюджетної установи. Водночас необхідно розробити або вдосконалити внутрішні розпорядчі документи згідно з різними функціями або провідними завданнями з діяльності бюджетної установи відповідно до попередньо прийнятих управлінських дій.

Підстави для внесення змін у структуру системи внутрішнього контролю:

- зміни в зовнішньому і внутрішньому середовищі (виникнення нових положень нормативно-правових актів, розпорядчої документації головного розпорядника бюджетних коштів чи внутрішніх розпорядчих документів);
- результати запровадження зовнішніх та внутрішніх контрольних заходів;
- результати регулярного оцінювання системи внутрішнього контролю.

З урахуванням вказаного керівництво бюджетної установи вносить до системи у внутрішньому контролі певні зміни за періодичністю, встановленою в Єдиному порядку з внутрішнього контролю. Система внутрішнього контролю є нефективною без чітко визначеної мети діяльності установи або організації. Тож перше завдання керівника – це формулювання стратегічних і операційних цілей, тобто планів діяльності. Стратегічні цілі виступають основними цілями діяльності установи або організації, призначеними для досягнення визначеної мети і поставлених завдань. Операційні цілі є цілями

нижчого порядку, що стосуються діяльності установи або організації, яка спрямована на досягнення стратегічних цілей і поставлених завдань. Після визначення стратегічних і операційних цілей установи або організації керівник запроваджує належний внутрішній контроль, покликаний забезпечувати ефективність діяльності. У свою чергу, розробка системи внутрішнього контролю потребує з'ясування цілей контролю, тобто цілей, для яких упроваджуються заходи контролю задля протидії виникненню провідних ризиків у досягненні стратегічних та операційних цілей. Цілі мають відрізнятися від заходів, потрібних для їх упровадження. Задля забезпечення досягнення цілі визначаються у SMART-спосіб, що детермінує головні характеристики цілей:

- конкретні, тобто сфокусовані, чітко визначені та на достатньому рівні деталізовані. Акцент у даному випадку зроблений на діях і очікуваних результатах. Ціль має бути відображенням прагнення установи або організації;

- вимірювані, тобто чітко визначені показники, які визначають ступінь досягнення цілі. З'ясування ступеня досягнення цілі допомагає керівнику зрозуміти рівень її досягнення, адже неможливо досягнути ціль, яка не піддається вимірюванню. Ціль повинна чітко відбивати результат шляхом закладення в її формулювання можливостей з метою оцінювання діяльності;

- досяжні, тобто цілі, яких спроможна досягти установа або організація. Для досяжності ціль повинна бути реалістичною і опиратись на наявність достатньої кількості ресурсів (навички персоналу, кошти, матеріальні ресурси та ін.) для її реалізації. Здебільшого цілі є досяжними, але інколи вони можуть вимагати зміни в пріоритетах діяльності внутрішнього контролю;

- відповідні, тобто цілі, які напряму стосуються діяльності установи або організації, а їх досягнення сприяє реалізації основних завдань установи або організації;

- визначені у часі, тобто цілі з чіткими часовими межами [32].

Існує чимало способів досягнення цілей. Керівник визначає ризики та можливості, вигоди та витрати щодо реалізації певних способів, враховуючи

при цьому їхні наслідки. Обрані способи стають часткою стратегії установи або організації і плану подальших дій. Основною частиною планування передбачається порівняння операційних цілей та заходів з ресурсами, що є в наявності. Планування є процесом, а не результатом. Тож систематичним плануванням передбачається перегляд і оновлення попередньо узгоджених планів задля: зміни або перегляду цілей і уникнення непередбачуваних результатів; переміщення ресурсів установи або організації. Керівник установи або організації повинен на регулярній основі отримувати інформацію про результати досягнення поставленої мети. Саме тому повинні розроблятися конкретні показники діяльності, що характеризуватимуть стан досягнення мети.

Після обрання показників діяльності установи або організації її керівник повинен визначити завдання стосовно виконання заходів у визначений проміжок часу. Таким чином керівник спроможний здійснити оцінювання досягнутого за певний проміжок часу прогрес у реалізації заходів, а також рівень досягнення стратегічної та операційної мети. Якщо ж протікання діяльності повільніше, ніж це було спрогнозовано або виникли непередбачувані ризики і додаткові витрати, керівник має змогу переглянути підхід до досягнення мети.

Управління ризиками – це складова частина управління установою або організацією, виконання нею завдань та функцій. У процесі виконання завдань, функцій, досягнення мети, планів та вимог до діяльності установа або організація зіштовхується з рядом обставин, які спроможні чинити вплив на відповідне виконання і досягнення. Управління ризиками є діяльністю керівника і працівників установи або організації з їх ідентифікації, здійснення оцінювання і визначення методів реагування на ідентифіковані й оцінені ризики, перегляд ідентифікованих і оцінених ризиків задля виявлення нових і таких, які зазнали змін. Керівник повинен визначати потенційні події, настання яких спроможне чинити вплив на спроможність установи або організації успішно та своєчасно досягати визначені цілі і виконувати

провідні завдання. Ризики в діяльності установи або організації можуть бути зумовлені внутрішніми та зовнішніми факторами на стратегічному і/або операційному рівнях. Визначення ризиків зазвичай всебічне та повне, це постійний і повторюваний процес, що є частиною планування. В установі або організації запроваджуються всі необхідні інструменти, призначені для визначення найсуттєвіших ризиків, що мають значний вплив на досягнення цілей та ефективне керування ресурсами.

Ідентифікація ризиків унеможлиблюється без визначення стратегічної і операційної мети. Визначення ризиків завжди здійснюється в чіткому причинно-наслідковому зв'язку. Оцінювання ризиків здійснюється відповідно до критеріїв потенціалу виникнення визначених ризиків і вагомості їхнього впливу на спроможність установи або організації виконувати завдання і функції, регульовані актами чинного законодавства, для досягнення поставленої мети і цілей. Інколи подію з низькою ймовірністю виникнення можна відзначати як подію із значним впливом, як і подія з невеликим впливом у разі її частоті появи здатна спричинити суттєві негативні наслідки. Оцінка ризиків за шкалою «високий», «середній» і «низький» здійснюється в порівнянні з ймовірністю виникнення і наслідками їх впливу.

Керівника установи або організації першочергово інформують про сфери функціонування з «високою» і «середньою» потенційною ймовірністю виникнення ризиків і їх вагомим рівнем впливу задля прийняття відповідного рішення про застосування контрольних заходів для їх уникнення або зменшення. Що стосується ризиків, які мають «низьку» ймовірність виникнення і незначні наслідки їхнього впливу, заходи контролю здатні прийматись керівництвом структурних підрозділів в установі або організації в рамках їхніх повноважень і компетенції з подальшим інформуванням за потреби керівництва про рішення, які були прийняті. З метою реагування на ризики керівник може прийняти рішення про: уникнення ризику, тобто призупинення або припинення діяльності, що зумовлює збільшення рівня ризику; зменшення ризику, тобто вжиття заходів, що сприяють зменшенню

рівня ймовірності виникнення ризиків і/або їх впливу; розподілу або передачі ризику, що є тотожним перенесенню чи розподілу частини ризику; прийняття ризику. Певне рішення приймається у наступних випадках: коли результати оцінювання ризику показують те, що його вплив на діяльність установи або організації мінімальний; витрати на заходи контролю є занадто великими у порівнянні з потенційним впливом ризику; установа не здатна нічого зробити за таких умов.

Приймаючи рішення про спосіб реагування на ризик, керівник враховує: оцінювання ймовірності і впливу ризику; витрати, пов'язані з відповідною формою реагування на ризик у порівнянні з отриманою вигодою від його зменшення; те, чи не спричиняє реакції на ризик інших ризиків. Постійні зміни зовнішнього або внутрішнього середовища, в якому працює установа або організація, чинять великий вплив на зміну ризику. Також може зазнавати певних змін важливість ідентифікованих ризиків (тобто ймовірність їхнього виникнення або вагомість впливу), окремі визначені ризики можуть не з'являтися, але замість них виникнуть інші. Тож потрібно на регулярній основі моніторити і оновлювати визначені та оцінені ризики. Керівник встановлює за різними структурними підрозділами в установі або організації відповідальність за певний перелік ризиків, що можуть стосуватись виконання ними поставлених завдань, які мають забезпечити те, щоб ризики і реагування на них були правильно задокументованими і зрозумілими; було запроваджене на практиці реагування на ризики; відбувався регулярний перегляд основі оцінки ризиків та врахування змін і обставин.

Діяльність з управління ризиками – це складова процесу загального управління установою або організацією. Заходами контролю слугують пені політики і процедури, які запроваджені з метою реалізації належного впливу на ризики і сприяння досягненню мети установи або організації, формуючи запроваджені управлінські дії керівників усіх рівнів і працівників (правила, процедури, технічні прийоми та ін.).

У контексті управління ризиками контрольні заходи мають такі

категорії:

- централізовані, тобто спрямовані на досягнення кінцевого результату, що особливо важливо тоді, коли є критичним уникнення небажаної події і часто застосовується з метою досягнення меті;
- попереджувальні чи превентивні, тобто спрямовані на обмеження потенційної появи ризикових чинників;
- виявляючі, тобто спрямовані на виявлення небажаних результатів внаслідок здійсненої операції чи події. Належний рівень подальших заходів контролю здатний усунути ризик в отриманні небажаних результатів, створюючи при цьому ефект так званого «відчуття контролюваності»;
- коригуючі, тобто призначені для коригування небажаних результатів, які з'явилися і спроможні допомогти у відновленні або поверненні втрачених ресурсів.

Разом з оцінкою ризиків керівник установи або організації окреслює коло заходів контролю задля подальшої реакції на визначені та оцінені ризики. Контрольні заходи зазвичай спрямовані на досягнення цілей, захист активів, забезпечення повноти, точності й достовірності інформації, яка зібрана та оголошена установою або організацією. Під час визначення того, які дії варто вжити з метою зниження рівня ризиків, беруться до уваги всі аспекти діяльності установи або організації, рівень функціонування внутрішнього контролю, а також інформаційні технології і місця, де потрібні заходи контролю. З метою оцінювання відповідності системи внутрішнього контролю переглядаються: наявні заходи контролю і те, якої цілі контролю вони стосуються; різні користувачі і вигоди від попереднього та наступного контролю. Для забезпечення результатів запроваджених заходів внутрішнього контролю і впливу на різні види ризиків вони мають відповідати ряду умов:

- доцільності, тобто певні контрольні заходи в певному місці і у відповідності до ризику, якого це стосується;
- послідовності й періодичності, тобто всі посадовці на постійній основі дотримуються чинних нормативно-правових актів, правил, інструкцій і

процедур та ін., не порушуючи їх під час відсутності керівника, значного навантаження або впливу сторонніх осіб;

- економічності, тобто ресурси, які потрібні для реалізації контролю, не повинні бути більшими за ефект, що очікується;

- повноті, обґрунтованості і безпосереднього відношення до мети контролю [32].

Базова концепція кожної системи внутрішнього контролю – це чіткий розподіл обов’язків і відповідальності таким чином, щоб жодна особа не могла комбінувати всі або ключові аспекти певної операції. Розподіл обов’язків першочергово означає те, що різні особи чи підрозділи установи або організації є відповідальними і підзвітними за: авторизацію і підтвердження, реалізацію процесу, здійснення оплати, контроль за доступом як до матеріальних, так і нематеріальних ресурсів, звірки, захист інформаційних, телекомунікаційних, а також інформаційно-телекомунікаційних систем та ін. Для того, щоб гарантувати надійність ІТ-систем, в тому числі автоматизовані системи управління, керівник установи або організації визначає і розробляє контрольні заходи для придбання, розробки, функціонування і підтримки ІТ-систем та супутньої інфраструктури. Установа або організація забезпечує безпеку своїх ІТ-систем згідно з принципами управління безпекою ІТ, зокрема в захисті даних, службової інформації, прав доступу, конфіденційності, повноти і цілісності наявних систем. Реалізовані заходи, які забезпечують спроможність повноцінної роботи ІТ-систем у випадку виникнення непередбачуваних обставин чи спрямовані на збереження інформації за умови несанкціонованого втручання третіми особами. Керівник установи або організації приймає внутрішню розпорядчу документацію (накази, порядки, інструкції, доручення та ін.), де вказані учасники заходу внутрішнього контролю, їхня взаємодія, підзвітність і відповідальність за реалізацію. Вказані розпорядчі документи задокументовані для того, щоб забезпечити впевненість у тому, що персонал знає їх і виконує задля досягнення поставлених цілей; доведені до відповідальних працівників; відповідають

умовам, зокрема доступні для всіх відповідальних працівників, чіткі, однозначні, зрозумілі та «легкі» для реалізації, а також виступають предметом регулярного перегляду з боку керівництва для відповідного коригування. Документування заходів контролю покликане допомагати керівнику визначити найбільш економічно обгрунтовані форми заходів контролю, що спрямовуються на реагування на ризики. Окремі внутрішні розпорядчі документи при цьому можуть бути конкретними відповідно до виконуваного процесу, а інші можуть включати посилання на чинні нормативно-правові акти. Суттєві зміни в діяльності установи або організації (зміни провідних завдань, мети, плінність персоналу, зміни в процесах або технологіях та ін.) зазвичай оцінюються за допомогою управління ризиками, адже такі зміни можуть чинити вплив на ефективність заходів контролю і/або зробити певні заходи недоцільними. Спроможність керівництва приймати вірні рішення переважно визначена якістю інформації, що має бути доцільною, своєчасною, актуальною, належною і доступною. Дієва комунікація реалізується по вертикалі, тобто «знизу доверху» і «зверху до низу», по горизонталі і з зовнішніми сторонами, що мають інтерес.

Інформація і комунікація використовуються для оцінки законності, економності, ефективності й результативності функціонування установи або організації стосовно досягнення поставленої мети, планів та виконаних завдань. В установі або організації визначають операційну, фінансову та іншу інформацію, потрібну для якісного управління, підтримки функціонування в системі внутрішнього контролю і досягнення цілей. Саме з цією метою запроваджуються інформаційні системи, що обробляють дані, отримані з внутрішніх і зовнішніх джерел відповідно до правил безпеки, документообігу та захисту інформації. В установі або організації окремо збирається інформація про зовнішні події та обставини, потрібні для прийняття певних рішень про ризики і зовнішній звіт про її діяльність. Інформація формується своєчасно, вона надійна, актуальна, точна, повна, доступна, захищена, перевірена, подана і збережена. Задля розподілу інформації всередині

установи або організації затверджені і діють певні правила.

Задля отримання якісної інформації необхідно, щоб всі операції, важливі події і процедури внутрішнього контролю були ідентифіковані, своєчасно і належним чином задокументовані в повному обсязі. У випадку, якщо інформація відповідна і цінна для керівництва установи або організації і прийняття рішення, певні дані після їх виникнення мають бути зафіксовані, оброблені і терміново доведені до відома керівника. Керівництво доводить до персоналу всю покладену на нього відповідальність за внутрішній контроль. Персонал має усвідомити власну роль у системі внутрішнього контролю і зв'язок діяльності окремо взятого працівника з рештою видів діяльності. Вище керівництво отримує інформацію про діяльність і результати, розвиток, ризики і функціонування внутрішнього контролю, а також інші вагомні питання і події.

Узгодження установою або організацією інформаційного і комунікаційного обміну з зовнішніми сторонами, які представляють державні та місцеві органи влади, ЗМІ, юридичні або фізичні особи та ін.) та оприлюднення інформації про функціонування установи або організації сприяє дієвому виконанню завдань та функцій задля досягнення мети і цілей, тому що зовнішнім сторонам надана можливість інформувати про те, яким саме чином вказане було виконане. Моніторингом передбачається забезпечення адекватного та невідкладного впровадження рекомендацій і пропозицій з метою усунення існуючих і профілактики потенційних недоліків у системі внутрішнього контролю. Через моніторинг слід встановити недоліки існуючої системи внутрішнього контролю, своєчасно довести їх до відповідальних осіб для вжиття коригуючих заходів. У процесі моніторингу оцінюється те, до досягає установа або організація поставлених цілей, виконуючи власну діяльність. Водночас моніторинг здійснюється тому, що з часом цілі та завдання установи або організації можуть змінюватись, а також через прийняттям нових законів, настання нових політичних ситуацій, нове керівництво, виконавців та ін. може зазнати змін внутрішнє середовище.

Аналогічно змінюються ризики і їхні пріоритети, з якими здатна зіштовхнутися установа або організація. Реакція на ризик і контрольні заходи, що були дієвими одного разу, можуть стати неефективними чи навіть неможливими для реалізації. Тож повинен на постійній основі проводитись моніторинг ефективності в системі внутрішнього контролю. Належним чином організований моніторинг ефективності в системі внутрішнього контролю відбувається завдяки інструментам, що дають змогу виявити недоліки і оцінити результати заходів контролю, відхилення та недосконаlostі. Заходи моніторингу вбудовані в діяльність установи або організації задля реагування на зміни. За потреби застосовується періодичне оцінювання рівня виконання окремих завдань і функцій, при чому з урахуванням змін у внутрішньому середовищі.

До здійснення періодичних оцінок зазвичай залучені працівники, що не є відповідальними за виконання певних завдань і функцій, і/або підрозділ внутрішнього аудиту. Факт виявлення недоліків та відхилень у системі внутрішнього контролю своєчасно повідомляється вищому керівництву установи або організації через встановлені лінії підзвітності задля оперативного реагування. Керівництво визначає і оцінює порушені питання та своєчасно приймає відповідні рішення щодо подальшого коригування. Окремо організовуються заходи з моніторингу стану запровадження коригувальних дій для їх своєчасного виконання і досягнення результату.

Управлінська відповідальність і підзвітність – це основна передумова для всіх елементів, які пов'язані з ДВФК. Недостатній рівень управлінської відповідальності навіть у середовищах, де успішно впроваджені складові елементів внутрішнього контролю, не дає очікуваного результату стосовно оновлення централізованих систем у державному управлінні до систем управління, що спрямовані на кінцевий результат. Фундамент для внутрішнього контролю формує відповідальність керівництва за управління і розвиток установи або організації загалом. Керівництво повинне забезпечити чіткий розподіл в обов'язках, повноваженнях і відповідальності між їхніми

заступниками, керівниками в структурних підрозділах і працівниками установи або організації, водночас не допускаючи повторного виконання визначених функцій. Обов'язкове завдання керівника розпорядника коштів бюджету – це звіт про власні дії і результати діяльності внутрішнього контролю, включаючи функціонування внутрішнього контролю. Керівники структурних підрозділів і працівники установи або організації також є відповідальними і підзвітними перед керівництвом установи або організації за досягнення цілей, виконання планів, поставлених завдань і обов'язків [32].

Управлінська відповідальність і підзвітність керівників, посадових осіб базується на вимогах чинного законодавства і стосується діяльності установи в повному обсязі.

Впровадження управлінської відповідальності і підзвітності розглянемо крізь призму ключових елементів:

Таблиця 2.2

Ключові елементи запровадження управлінської відповідальності і підзвітності

№ з/п	Назва ключового елементу	Його суть
1.	відповідальність	врегульований розподіл завдань в установі або організації
2.	повноваження	надання керівництву структурних підрозділів установи або організації повноважень стосовно використання коштів бюджету та інших ресурсів, делегованих їм; управління персоналом та досягнення мети, за яку він несе відповідальність
3.	автономія	простір для ухвалення керівництвом структурних підрозділів установи або організації рішень щодо управління на власний розсуд делегованими бюджетними коштами і рештою ресурсів

Розробка авторки

Забезпечення управлінської відповідальності та підзвітності реалізується завдяки встановленню завдань, які виконуються відповідно до виконуваних обов'язків:

- операційними підрозділами, що відповідальні за основні завдання, визначені положенням про установу або організацію. Саме зазначені підрозділи реалізують достатній рівень керування різними видами ризиків задля досягнення мети і реалізації провідних завдань установи або організації економним, дієвим та результативним способом. Керівники вказаних підрозділів несуть відповідальність за включення заходів внутрішнього контролю в процеси, програми, планування та ін., що підлягають виконанню. Заходи внутрішнього контролю гарантують належним чином організований контроль бюджетного процесу, починаючи з підготовки бюджетних запитів до виконання та звітування, і базуючись на періодичному оцінюванні ризиків для забезпечення досягнення загальних цілей внутрішнього контролю (дотримання законності й ефективності використання коштів бюджету, досягнення результативності діяльності згідно з постановленою метою, завданнями, цілями і вимогами до діяльності установи або організації). Відповідно, операційним підрозділам установи або організації надана можливість володіння певним рівнем свободи в плануванні, організації, виконанні та здійсненні спостереження за відповідними процесами, за які вони несуть відповідальність. Ефект від функціонування операційних підрозділів установи або організації може бути досягнутий завдяки зосередженню на результатах у сукупності з управлінською відповідальністю, а не лише на адміністративній відповідальності;

- підрозділами, на які покладені функції та обов'язки підтримки, контролю, обліку, нагляду та моніторингу, тобто так звані підрозділи підтримки. Вказані функції та обов'язки реалізуються в: розробці системи внутрішнього контролю і нагляду за нею; організації та реалізації управління ризиками в сукупності з операційними підрозділами; розробці порядків, процедур та правил; визначенні дієвих систем внутрішньої і зовнішньої

комунікації. Діяльність вказаних підрозділів зводиться не тільки до контролю та обліку, а певні дії підтримуються операційними підрозділами установи або організації, наприклад, у питанні постановки мети, реалізації заходів чи керування ризиками, тобто виконують доволі значну кількість функцій;

- за допомогою інтеграції між плановими заходами і моніторингу. У даному випадку контексті відбувається координація, взаємодія та обмін управлінською інформацією між операційними підрозділами установи або організації і підрозділами підтримки, а також між підрозділами підтримки установи або організації. Зазначена інформація допомагає порівняти заплановані заходи та здійснювані дії з реальними досягненнями. Заходи підзвітності узгоджуються з розподілом в обов'язках, повноваженнях і ресурсах операційних підрозділів установи або організації. У звітуванні зазначаються обов'язки, а повноваження відображені в результатах функціонування установи або організації. Ключові або результативні показники функціонування установи або організації пов'язані з дієвістю, результативністю і якістю фінансового управління та/або метою внутрішнього контролю. На функцію внутрішнього аудиту покладена оцінка з незалежної і об'єктивної точки зору якості діяльності операційних підрозділів, підрозділів підтримки установи або організації та заходів, які пов'язані з плануванням і моніторингом, надаючи керівництву незалежні висновки та рекомендації стосовно: функціонування системи внутрішнього контролю і її удосконалення; вдосконалення системи управління; профілактики фактам незаконного, недієвого і нерезультативного використання коштів бюджету та інших активів; профілактики помилок або інших недоліків у діяльності установи або організації. Згідно результатів моніторингу в системі внутрішнього контролю розпорядником бюджетних коштів складається щорічний звіт про стан її організації та функціонування (звіт), що базується на загальному оцінюванні доцільності запроваджених заходів внутрішнього контролю. Цей звіт демонструє інформацію про здійснення діяльності згідно з визначеною метою, чинним законодавством і етичними нормами; досягнення

поставлених цілей, виконання завдань та зобов'язань; належний рівень економії, дієвості й результативності діяльності установи або організації; достовірність фінансової, статистичної і управлінської, а також нефінансової звітності; дотримання норм чинного законодавства, регламентів, правил і процедур; забезпечення збереженості ресурсів від втрат, їх незаконного або недієвого використання. Вказана інформація визначає стан функціонування в системі внутрішнього контролю, що відповідає одному з рівнів (належний, достатній, неналежний і незадовільний). Інформація у звіті слугує для керівництва розпорядника бюджетних коштів основою для подальшого запровадження заходів усунення виявлених недоліків і покращення стану функціонування в системі внутрішнього контролю.

Основними засадами реалізації внутрішнього контролю з боку розпорядників коштів бюджету передбачається з'ясування у внутрішній документації установи або організації підходів до оцінювання ризиків за потенційною можливістю їхнього виникнення та рівнем впливу на виконання завдань і досягнення поставленої мети. Українські Методичні рекомендації оцінюють ризики як високий, середній та низький, але за таким розподілом штучно викривляється і перебільшується показник середньої оцінки. В такому випадку доцільно застосувати чотирьохрівневу шкалу оцінювання рівня впливу ризику на функціонування установи або організації (низький, середній, високий і дуже високий) чи навіть п'ятирівневої (визначальний, суттєвий, середній, низький і дуже низький). Градації потенційної можливості настання ризику є наступними: рідко, малоймовірно, середньо, вірогідно, очікувано та ін.

Комбінація результатів рівня впливу ризику на функціонування установи або організації з одночасним детермінуванням ймовірності зазвичай узагальнена в матриці оцінки, де загальний показник ризику, тобто кількість балів, визначається за допомогою множення величини рівня і впливу ризику на значення потенційної можливості його настання. Після оцінювання ризиків відбувається визначення способу реакції на них, зокрема вирішення прийняти,

уникнути, розділити або зменшити їх. А рішення приймаються на основі врахування всіх можливих наслідків, аналізу пропорційності витрат з реагування на ризик з ефектом від зменшення та ін. Ризики, що відзначаються високим пріоритетом, тобто ті, які набрали найбільшу кількість балів, вимагають уваги і прийняття вищим керівництвом певних дій. Реакція на ризики реалізується на основі врахування допустимих ризиків, які установа або організація може прийняти без застосування потрібних заходів контролю. Але встановлення меж допустимого ризику знаменується суб'єктивним характером. Механізми контролю запроваджуються в установі або організації задля впливу на ризики і здійснюються на різних рівнях функціонування установи або організації та в усіх без винятку функціях, процесах та операціях.

Типові і найпоширеніші заходи внутрішнього контролю:

- процедура авторизації і підтвердження за допомогою отримання від відповідальних осіб дозволу на виконання операцій шляхом візування, погодження і затвердження;
- розподіл обов'язків і повноважень (санкціонування, обробка, перевірка та фіксація);
- контроль доступу до ресурсів і облікових записів;
- фізичний контроль активів, що потребують специфічних умов зберігання;
- впровадження постійно діючих інструкцій і регламентів;
- контроль за достовірністю здійснених операцій, перевірка процесів і операцій до та після їх проведення, а також порівняння облікових даних з наявними;
- оцінювання загальних результатів функціонування установи або організації, а також окремих функцій і завдань;
- систематичний аналіз роботи кожного працівника установи або організації;
- перевірка результатів діяльності установою або організацією вищої ланки.

У межах компоненту «інформація і комунікація» установа або організація повинна вирішити завдання, спрямовані на побудову адекватної мережі інформаційних комунікацій, водночас запобігаючи їх перевантаженню. Насамперед керівництво прагне отримати інформацію про значні порушення політики установи або організації, процедур, правил і питань, які відзначаються суттєвим фінансовим впливом і наслідками. Цей компонент включає збір, документування, передачу інформації подальше використання її керівництвом та працівниками установи або організації з метою належного виконання та оцінювання функцій і завдань. Представлена інформація повинна відповідати ряду вимог: бути доступною, актуальною, своєчасною, достовірною оперативною, точною, доцільною, адекватною, репрезентативною і повною.

Компонентом «моніторинг» передбачається виявлення та оцінка присутніх відхилень у функціонуванні складових у процесі управління ризиками і якості діяльності системи внутрішнього контролю загалом, а також запровадження заходів задля усунення вказаних відхилень. Моніторинг може здійснюватись як постійний процес, періодичні перевірки та їх комбінація. Постійний або безперервний моніторинг у системі внутрішнього контролю – це компонент традиційної повсякденної діяльності установи або організації. Сюди входять управлінські, наглядові та інші дії з боку керівництва різних рівнів і працівників установи або організації у процесі виконання ними власних обов'язків для детермінування і подальшого коригування відхилень. Постійною діяльністю з моніторингу охоплюються всі елементи контролю, ця діяльність включає заходи, спрямовані на протидію неекономічності, недієвості і без- чи неналежної результативності в системі внутрішнього контролю. Періодичні або окрема взяті перевірки використовують такі ж самі підходи до безперервного моніторингу, але тоді на періодичній основі оцінюються заходи контролю, а не як частина функціонування установи або організації. Безперервним моніторингом вважається ефективніший моніторинг у порівнянні з окремими перевітками, а протидіючі коригуючі

заходи потенційно менш затратні та оперативніші. Поєднання безперервного моніторингу і окремих оцінок спричиняє подальше підвищення результативності системи контролю.

Попри динаміку поліпшення показників у стані внутрішнього контролю в органах виконавчої влади існує нерозуміння окремими з них вагомості внутрішнього контролю і сутності його компонентів чи формальний підхід до заповнення звітності, зокрема:

- віднесення діяльності, спрямованої на внутрішній контроль, суто до компетенцій фінансового підрозділу;
- відсутність застосування системного підходу в управлінні ризиками;
- залучення служби внутрішнього аудиту до здійснення внутрішнього контролю в установі або організації;
- недостатність управлінської відповідальності і підзвітності у внутрішньому контролі та ін.

Однак українські нормативні постулати щодо внутрішнього контролю не беруть до уваги те, що існуюча модель внутрішнього контролю була доопрацьована та розширена до рівня моделі COSO-ERM з 8 елементами, яка акцентує увагу меті діяльності установи або організації та робить акцент на створення системи управління ризиками. Функціонування усіх восьми компонентів слугує критерієм ефективності процесу управління ризиками. З метою забезпечення ефективності функціонування системи варто мінімізувати ризики до прийнятого допустимого ризику, досягти оптимального співвідношення між допустимим ризиком і стратегією розвитку установи або організації. Вдосконалена модель окреслює чіткий єдиний підхід і директиви для управління ризиками [32].

При цьому модель COSO – це базовий документ із внутрішнього контролю і загальноприйнятий стандарт, але установа або організація має право прийняти рішення про використання розширеної моделі для реалізації завдань з внутрішнього контролю і вдосконалення керування ризиками. Враховуючи ряд обмежень (помилковість суб'єктивних суджень у процесі

прийняття рішень, невиконання контрольних процедур і рішень про управління ризиками в результаті змови відповідальних осіб або нехтування керівництвом), модель COSO не надає можливість керівництву або органу управління отримати повну впевненість у досягненні цілей установи або організації.

Основним об'єктом внутрішнього контролю вважається функціонування органів виконавчої влади, спрямована на: реалізацію єдиної державної політики в різних сферах, прав та свобод громадян; надання державних, тобто управлінських послуг; відповідність фактичної діяльності окресленому законом обсягу їхніх повноважень; дотримання в процесі діяльності вимог чинного законодавства. Зміст фінансового контролю – це виконання і дотримання законодавства та фінансової дисципліни різними державними, громадськими організаціями, посадовими особами та громадянами. Вся фінансова діяльність держави піддається регламентуванню законами і підзаконними актами. У свою чергу, фінансовий контроль є діяльністю державних органів та недержавних організацій, спрямованою на дотримання законності, фінансової дисципліни та доцільності в процесі мобілізації, розподілу і використання як централізованих, так і децентралізованих фондів коштів. Правову базу здійснення фінансового контролю складає Конституція України, що окреслює принципи, головні права та обов'язки, покладені на державні органи та громадські організації у сфері контролю.

Водночас деякі питання фінансового контролю мають відображення в законах, указах Президента України, постановах Кабінету Міністрів України, інструкціях, наказах, рішеннях органів публічної влади, статутах та інших документах, які регламентують правове положення як органів публічної адміністрації, так і решти учасників фінансових правовідносин. Фінансовий контроль відзначається умовним поділом на банківський, податковий та бюджетний. На наше переконання, реформування контролю в публічному управлінні й адмініструванні слід здійснювати шляхом чіткого визначення

предмета публічного контролю, законодавчого відмежування контролю від решти близьких за формами і цілями видів діяльності, перегляду системи контролюючих органів і їх законодавчого закріплення, формування механізму взаємодії контролюючих органів між собою і з правоохоронними органами, наступної деталізації в нормативних актах принципу законності, вдосконалення та законодавчого закріплення контрольних проваджень і правил оформлення отриманих внаслідок контролю результатів, законодавчого вирішення питань використання технічних і спеціальних приладів контролю, збільшення відповідальності контролюючої структури за достовірність результатів контролю і відпрацювання механізму захисту власних прав об'єктами контролю.

Зауважимо, що Держпродспоживслужбою запроваджуються кращі практики внутрішнього контролю на основі визнаних європейських стандартів партнерів. Зобов'язання України щодо розвитку надійних систем внутрішнього контролю визначаються Угодою про асоціацію між Україною і ЄС, Європейським співтовариством з атомної енергії та їхніми державами-членами. Проблема підвищення ефективності внутрішнього контролю в державних органах, зокрема посилення на всіх рівнях державного сектору управлінської підзвітності охоплюється Стратегією реформування системи управління державними фінансами на 2022-2025 рр. і планом заходів з її реалізації, що були схвалені розпорядженням Кабінету Міністрів України від 29.12.2021 року № 1805-р. При цьому питання внутрішнього контролю слугує предметом постійної уваги з міжнародних експертних оціночних місій (SIGMA, PEFA, експертів Єврокомісії в межах Пакету розширення ЄС), що оцінюють прогрес реформ у певній сфері державного управління в межах переговорного процесу про вступ України до ЄС. Відповідно до результатів оцінок, проведених у 2023 році. Європейська комісія у звіті про прогрес України в межах Пакету розширення ЄС 2023 року і Програми SIGMA у Моніторинговому звіті «Державне управління в Україні» відзначила наявність прогресу у державному внутрішньому фінансовому контролі, зокрема у

створенні й функціонуванні правової та операційної бази внутрішнього контролю. За дорученням Голови Держпродспоживслужби в державному органі вживались заходи з модернізації системи внутрішнього контролю, включаючи внутрішній фінансовий контроль. Також розроблені пропозиції щодо делегування повноважень у межах управлінської підзвітності й управління ризиками. Регулярно виконуються заходи, які спрямовуються на підтримку ефективності виконання всіма без винятку працівниками власних службових обов'язків при здійсненні відповідних управлінських повноважень та процедур.

Ця діяльність ґрунтується на вимогах Основних засад здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів, які затвердила постанова Кабінету Міністрів України від 12 грудня 2018 року № 1062. Так, зокрема, щотижня проводяться наради (сесії) з питань внутрішнього контролю і виконавської дисципліни, під час яких на основі об'єктивних критеріїв обговорюється актуальна проблематика виконання вимог чинних нормативно-правових актів, доручень керівництва, надання повних та своєчасних відповідей на звернення громадян та ін.

Керівництвом Держпродспоживслужби приділяється особлива увага підтримці високої прозорості й відкритості, а також здійснюються системні і відповідальні заходи, що спрямовані на підтримку високої прозорості й відкритості державного органу, забезпечення реального громадського контролю за його діяльністю, утвердженню засад і цінностей, передбачених чинним законодавством, у процесі виконання управлінської діяльності.

Держпродспоживслужба визнала те, що розвиток внутрішнього контролю в роботі органів державної влади – це одна з важливих умов для вступу України до ЄС. Саме тому потребують посиленої уваги питання впровадження в практичну роботу певних нормативно-методологічних засад і вдосконалення відповідних управлінських алгоритмів у майбутньому. Водночас Держпродспоживслужба продовжує опрацьовувати кращий досвід внутрішнього контролю з урахуванням передових європейських стандартів.

Одним із дієвих чинників забезпечення високої якості внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту визнано максимальну цифровізацію управлінських процесів. Вказана цифровізація управлінських – це інструмент, який дає змогу здійснювати моніторинг ефективності використання наявних ресурсів у режимі реального часу, а потім на цій основі приймати цілком обґрунтовані управлінські рішення. Наразі в Держпродспоживслужбі реалізується декілька важливих проєктів, включаючи впровадження механізмів електронного документообігу й електронного звітування в роботі підвідомчих установ.

У свою чергу, організація і здійснення внутрішнього контролю в Адміністрації Держприкордонслужби теж має певну специфіку. Внутрішній контроль з боку структурних підрозділів Держприкордонслужби у процесі реалізації оперативно-службової і адміністративно-господарської діяльності, чинного законодавства України, наказів і розпоряджень Міністерства внутрішніх справ, Адміністрації Держприкордонслужби здійснюється за допомогою таких засобів, як: розробка і подання на затвердження Голові Державної прикордонної служби України документації, спрямованої на реалізацію функціонування окремих компонентів внутрішнього контролю; впровадження чітко визначених систем і порядків у плануванні діяльності, контролю за їх виконанням і звітами про виконання планів, завдань та функцій, оцінювання досягнутих результатів і за потреби своєчасного коригування планів функціонування Адміністрації Держприкордонслужби; виконання особовим складом Адміністрації Держприкордонслужби планів, завдань та функцій, що визначені чинним законодавством, інформування Голови Державної прикордонної служби України про ризики, які виникають у процесі виконання покладених на них завдань та функцій, запровадження заходів контролю, спостереження і обміну інформацією.

Внутрішній контроль у Держприкордонслужбі здійснюється у внутрішньому середовищі, управлінні ризиками, заходах контролю, інформації, комунікації та моніторингу. Структурні компоненти внутрішнього контролю взаємодіють між собою і стосуються всієї діяльності і процесів

Держприкордонслужби. Керівництво в структурних підрозділах Держприкордонслужби забезпечує дієве функціонування і зв'язок між усіма елементами внутрішнього контролю.

Управління ризиками здійснюється завдяки визначенню та оцінюванню ризиків задля раннього з'ясування ймовірних порушень та недоліків, недієвого використання ресурсів у процесі виконання Держприкордонслужбою функцій, процесів і операцій. Ідентифікація ризиків здійснюється за допомогою аналізу подій, що здатні чинити вплив або вже вплинули на процеси, частотність їх виникнення і впливу на досягнення кінцевого результату в грошовому чи іншому вимірах, що полягає у з'ясуванні чинників, що є загрозливими для поставленої Держприкордонслужбою мети і причин їх виникнення. Ідентифікацію і оцінку ризиків здійснюють директори департаментів і начальники самотійних управлінь Держприкордонслужби згідно з Матрицею оцінки ризиків, та оформлюють за встановленою формою у формі Каталогу ризиків. Щорічно до 25 листопада цей Каталог надається управлінню контролю за службовою діяльністю органів Департаменту організації роботи, планування і контролю Адміністрації Держприкордонслужби, тобто так званому координатору внутрішнього контролю. В процесі створення Реєстру ризиків не допустимо: включення ризиків, що не чинять впливу на досягнення мети; визначення ризиків, що є зворотним формулюванням цілей, завдань і функцій, що покладені на Адміністрацію Держприкордонслужби.

Реєстр ризиків слід погодити і довести до зацікавлених керівників у структурних підрозділах та особового складу Адміністрації Держприкордонслужби. Саме на підставі Реєстру ризиків координатор внутрішнього контролю готує пропозиції про способи реагування на ідентифіковані й оцінені ризики. Рішення про реакції на ризики приймаються Головою Державної прикордонної служби України. Всі прийняті рішення оформлюються у формі Плану управління ризиками Адміністрації Держприкордонслужби (План) на певний рік за відповідною формою. До Плану включені найсуттєвіші ризики, які значною мірою впливають на

досягнення цілей і дієве управління ресурсами, зазвичай не більше 7 ризиків на рік. План на наступний рік затверджується не пізніше 31 грудня поточного року. Керування іншими ризиками, не внесеними до Плану на певний рік, здійснюється керівниками і особовим складом у структурних підрозділах Держприкордонслужби з урахуванням витягів з Реєстру ризиків. Внесення змін до Реєстру ризиків і Плану здійснюється внаслідок регулярного спостереження за внутрішнім контролем, аналізу управлінської діяльності і звітної документації стосовно досягнень у функціонуванні, а також рекомендацій управління внутрішнього аудиту. Після закінчення контрольних заходів і внутрішніх аудитів керівники структурних підрозділів Держприкордонслужби і координатор внутрішнього контролю аналізують слабкі місця в системі внутрішнього контролю, переглядають неефективні заходи контролю, скласти плани щодо усунення прорахунків, а також вносять відповідні зміни до Реєстру ризиків і Плану. Ретельний аналіз ризиків здійснюється не рідше одного разу на рік, а позаплановий аналіз ризиків – у випадку виникення значних змін у внутрішньому середовищі, змінах чинного законодавства, виявлення порушень законодавства і/або завершення контрольних заходів. Заходи контролю реалізуються на всіх рівнях діяльності Держприкордонслужби щодо визначених функцій та завдань.

Інформаційний і комунікаційний обмін організовується з одночасним гарантуванням керівництву всіх рівнів достатньої кількості інформації, потрібної для прийняття рішень з виконання завдань і функцій. Вказана інформація має бути доцільною, своєчасною, актуальною, чіткою і доступною [32].

Комунікація, тобто процес обміну інформацією забезпечується в усіх напрямках діяльності Держприкордонслужби через її структурні підрозділи і доводиться до особового складу в рамках окреслених повноважень і відповідальності. Комунікація здійснюється як від керівника Держприкордонслужби до особового складу, так і навпаки, а також між структурними підрозділами, посадовими особами Держприкордонслужби і

зовнішніми зацікавленими сторонами у процесі виконання завдань, функцій та процесів. Інформуванням Голови Державної прикордонної служби України про рівень функціонування системи у внутрішньому контролі займається координатор внутрішнього контролю, управління внутрішнього аудиту і суб'єкти внутрішнього контролю згідно результатів: ідентифікації, реалізованої суб'єктами внутрішнього контролю, та оцінювання ризиків; оцінювання стану виконання плану заходів, спрямованих на управління ризиками, звітів про їх виконання і річної звітності про забезпечення гарантій; спостереження за виконанням обов'язкових вимог, які надані аудиторськими підрозділами, зовнішніми контролюючими органами за результатами аудиторських заходів; упровадження рекомендацій, що надані відповідно до результатів внутрішніх аудитів, у порядку і терміни, встановлені чинними нормативно-правовими актами з питань проведення внутрішніх аудитів. Спостереження за станом функціонування системи у внутрішньому контролі здійснюється постійно і періодично.

Щорічно до 10 січня директори департаментів і начальники самостійних управлінь Держприкордонслужби подають координатору внутрішнього контролю Адміністрації Держприкордонслужб звітність про рівень функціонування системи у внутрішньому контролі за минулий рік, а також опрацьовують і затверджують у чітко визначеному порядку посадові інструкції з виокремленням функціональних обов'язків по здійсненню внутрішнього контролю в підпорядкованих структурних підрозділах. Начальник управління контролю за службовою діяльністю органів Департаменту організації роботи, планування і контролю, а також начальник управління внутрішнього аудиту вносить зміни до положень. При цьому враховується те, що: управління контролю за службовою діяльністю органів Департаменту організації роботи, планування і контролю Держприкордонслужби моніторить стан організації і функціонування в системі внутрішнього контролю загалом і/або окремих його елементів в Держприкордонслужбі й регіональних управліннях, органах охорони

державного кордону, загонах морської охорони, закладах освіти і органах забезпечення (органи Держприкордонслужби); управління внутрішнього аудиту Держприкордонслужби оцінює стан функціонування в системі внутрішнього контролю загалом і/або окремих його компонентів у Держприкордонслужбі та органах Держприкордонслужби.

Директор Департаменту організації роботи, планування і контролю організовує і запроваджує сукупність навчальних заходів з певною частиною особового складу структурних підрозділів Держприкордонслужби стосовно порядку визначення та оцінювання ризиків у системі внутрішнього контролю. Начальник управління контролю за службовою діяльністю органів Департаменту організації роботи, планування і контролю Держприкордонслужби розробляє практичні поради щодо внутрішнього контролю, які направляє в органи Держприкордонслужби. Також він узагальнює інформацію про рівень функціонування внутрішнього контролю і щорічно подає Міністерству фінансів України звітність про організацію і здійснення внутрішнього контролю.

2.3 Аналіз проблемних аспектів внутрішнього контролю в органах публічної влади

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 усвідомлення ролі і суті внутрішнього контролю, його впливу на функціонування установи або організації, а також на управлінські рішення з боку керівництва по впровадженню і здійсненню внутрішнього контролю. Наразі керівники установ або організацій і працівники переважно трактують внутрішній контроль як перевірку, аналіз та інвентаризацію певного процесу або окремих

операцій, пов'язаних з коштами бюджету та іншими активами, здійснюваними окремо взятими працівникам. При цьому це тільки невелика частина діяльності бюджетної установи, яка охоплена внутрішнім контролем. Що стосується решти сфер діяльності, то навіть за умови присутності певних вимог чинного законодавства до забезпечення відповідних контрольних повноважень, вони переважно реалізуються персоналом бюджетної установи неструктуровані і неформалізовано, їхні результати дуже часто не фіксуються, а управлінська звітність не формується.

Програмно-цільовий метод вважається передумовою впровадження системи внутрішнього контролю в діяльність розпорядників бюджетних коштів. Згідно з п. 42 ч. 1 ст. 2 Бюджетного кодексу України програмно-цільовий метод (ПЦМ) – це метод управління коштами бюджету з метою досягнення відповідних результатів за рахунок коштів бюджету із оцінюванням дієвості використання коштів бюджету на всіх етапах бюджетного процесу. Така світова тенденція спостерігається у публічних фінансах, і до неї також належать фінанси місцевих бюджетів. Є очевидним перехід від класичної постатейної системи планування і витрачання коштів бюджету до ПЦМ, що орієнтується на наслідки бюджетування. Попри те, що країни можуть мати різноманітні причини для бюджетної реформи і проводять її по-різному, однак вони мають спільну мету.

Практика країн ОЕСР демонструє те, що понад 80% країн, які зуміли реалізувати бюджетні реформи, враховуючи запровадження ПЦМ, мали намір збільшити ефективність і результативність надання державних послуг. При цьому 70% країн прагнули збільшити рівень прозорості та підзвітності перед політиками і громадськістю, а 1/3 країн мала намір зробити планування потужнішим. У цілому бюджетна реформа країн ОЕСР пов'язана з ширшим реформуванням, яке спрямоване на посилення контролю державних видатків та зростання рівня економічної ефективності і результативності державного сектору. Отже, більшість розвинених країн використовує ПЦМ у своєму бюджетному процесі. В основу вказаного методу покладена орієнтація

функціонування бюджетної установи на те, які саме результати від діяльності заплановані на основі використання коштів бюджету. У процесі його запровадження розглядається не тільки головна ціль діяльності бюджетної установи, але й її система управління, ієрархія підпорядкованих цілей та певних завдань, на основі яких вироблена стратегія розвитку і програма дій, які спрямовані відповідно до їх досягнення в межах бюджетної програми [32].

Україна взяла курс на євроінтеграцію і тому має зобов'язання перед Європейським Союзом вживати певні заходи з метою планового приведення вітчизняного законодавства у повну відповідність із законодавством ЄС у певних сферах. Так, зокрема, це стосується сфери управління державними фінансами. На основі вказаного і потреби у здійсненні значних змін у підходах до вдосконалення управління державними фінансами, на підставі Закону № 2233-VIII починаючи з 01.01.2019 року всі місцеві бюджети України 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. Тож в умовах упровадження ПЦМ, що орієнтований на результат, для керівників бюджетних установ є україн актуальним питання організації та здійснення внутрішнього контролю за новими засадами та принципами, спрямованими на своєчасне з'ясування так званих «вузьких місць» у досягненні поставленої мети при виконанні функцій, процесів та операцій.

Особливе значення має рівень управлінської підзвітності й ефективність реалізації в бюджетній установі внутрішнього контролю як інструмента, що визначає якість управління його рівнів на шляху досягнення кінцевих результатів. Перехід до бюджетування з урахуванням ПЦМ покладає на керівників бюджетних установ значну відповідальність. Особливо це стосується керівників, що є головними розпорядниками коштів бюджету. Згідно з пп. 7, 9 ч. 5 ст. 22 Бюджетного кодексу України вони повинні

управляти коштами бюджету в межах встановлених бюджетних повноважень і оцінювати дієвість бюджетних програм, забезпечуючи при цьому дієве, результативне і цільове використання коштів бюджету, організацію і координацію роботи розпорядників коштів бюджету нижчого рівня і одержувачів коштів бюджету в бюджетному процесі; внутрішній контроль за повнотою надходжень і бюджетними зобов'язаннями розпорядниками коштів бюджету нижчого рівня і одержувачами коштів бюджету, а також витрачанням ними коштів бюджету [32].

Місце внутрішнього контролю в управлінні бюджетними коштами наочно можна зобразити так:

Бюджетна програма

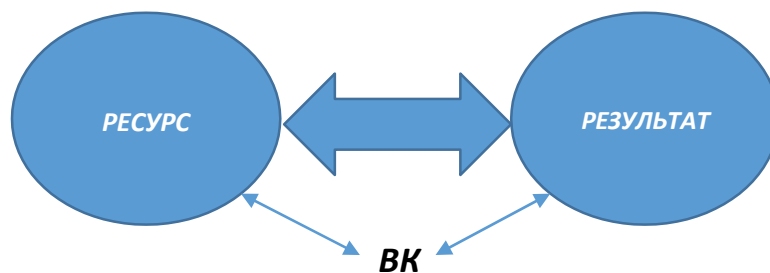


Рис. 2.1. Місце внутрішнього контролю в управлінні бюджетними коштами

Розробка авторки

У випадку застосування ПЦМ зазвичай оцінюють дієвість бюджетних програм, що передбачає: спостереження, аналіз і контроль за цільовим та ефективним використанням коштів бюджету; аналіз результативності показників бюджетних програм та іншої інформації, яка включена до бюджетних запитів, кошторисів, бюджетних програм, звітів про виконання кошторисів і звітів про виконання бюджетних програм. Фактично ці заходи є відображенням сутності деяких компонентів внутрішнього контролю в бюджетному процесі, адже вони підтверджують достовірність отриманих

показників, визначають специфіку протікання бюджетної програми, рівень досягнення поставленої мети і 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 чи ПЦМ. Наразі саме від ПЦМ;

- у випадку застосування ПЦМ має місце поетапне зміщення фокусу уваги з внутрішнього контролю: з контролю за витрачанням коштів (за економічними характеристиками операцій, здійснюваних згідно з функціями держави і місцевого самоврядування) до контролю за досягненням поставленої мети функціонування бюджетної установи. При цьому суттєвого розвитку набуває власне внутрішній контроль у розпорядників коштів бюджету, який спрямований на досягнення визначеної мети, стратегічних та інших цілей, завдань, планів і певних вимог до діяльності установи або організації, що здійснюється на всіх етапах бюджетних програм та на всіх етапах бюджетного процесу;

- внутрішній контроль у випадку застосування ПЦМ надає керівникам своєчасну інформацію про причини проблем та порушень, що були виявлені після досягнення результативності в діяльності бюджетної установи, пов'язані зі збоєм у певних напрямках функціонування, 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.;

- у процесі реалізації внутрішнього контролю забезпечується управлінська відповідальність та підзвітність як керівництва, так 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 неможливливими її розробку і функціонування. Розпорядники бюджетних коштів несуть значну відповідальність із забезпечення дієвого управління бюджетними коштами в межах встановлених бюджетних повноважень і отримання результатів діяльності, які були заплановані. Саме тому для забезпечення так званої «розумної гарантії» досягнення відповідної мети діяльності бюджетної установи керівник має потребу в отриманні на постійній основі своєчасної і всебічної інформації задля прийняття управлінських рішень, попередження настання ризиків або їх подальшої нейтралізації, дотримання безпеки діяльності з позиції недопущення шахрайства, корупції та ін. Але запровадження тільки деяких елементів внутрішнього контролю не дає відповіді на всі питання, що пов'язані з досягненням окресленої мети, стратегічних та інших цілей та ін.

Основними факторами, які чинять вплив на управлінські дії керівництва бюджетної установи на місцевому рівні під час формування або вдосконалення системи внутрішнього контролю, є: кваліфікація персоналу, залучення внутрішніх аудиторів і якість результатів їхньої діяльності, достатній рівень виробничих, фінансових, матеріальних, інформаційних та решти ресурсів, якість управління (регламентованість функціонування щодо 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:

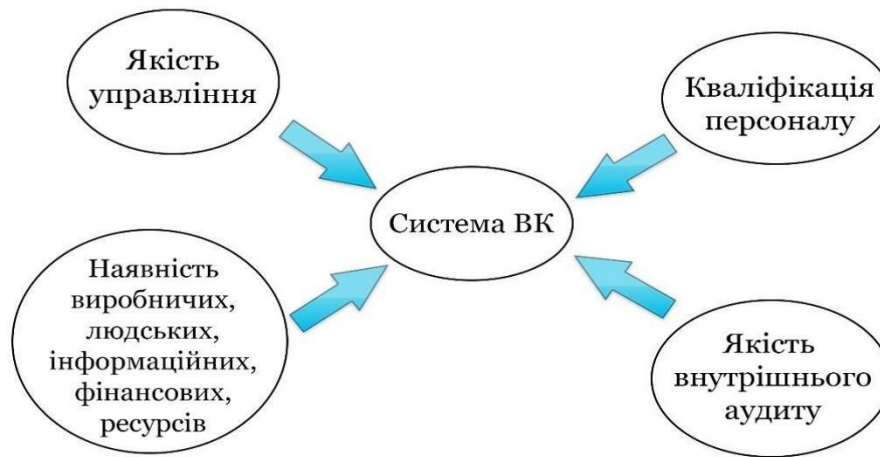


Рис. 2.2. Вплив чинників, на які варто звернути увагу керівнику під час формування системи внутрішнього контролю

Розробка авторки

У наше сьогоднішнє Україна перебуває в стадії запровадження ДвФК згідно із зобов'язаннями, взятими в межах реалізації Угоди про асоціацію між Україною, ЄС, європейським Співтовариством з атомної енергії та їхніми державами-членами. Головна мета ДвФК – це збільшення впливу управлінської підзвітності усіх рівнів державного сектору. Провідними чинниками, які суттєво сповільнюють запровадження внутрішнього контролю в органах державної влади, виступають:

- нерозуміння суті внутрішнього аудиту, зокрема ототожнення його з ревізійною діяльністю та ін.;
- неврахування під час упровадження ДвФК в Україні допущених помилок інших країн;
- 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 системи внутрішнього контролю державних органів;
- відсутність наміру втрачати корупційні схеми, що ліквідуються під час упровадження внутрішнього контролю.

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

- зростанням рівня споживання сектором охорони, безпеки України і галузями економіки ресурсів для покриття потреб війни;
- зростання рівня соціального тиску на керівництво та персонал бюджетних установ щодо потреби у проведенні впродовж 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 дієвості внутрішнього контролю бюджетних установ є потрібними:

- постійний моніторинг за проведенням внутрішнього контролю і виконанням на належному рівні поставлених цілей;
- ретельно підготовлене організаційно-методичне забезпечення роботи у відділі 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 знаходження інновацій у сфері реалізації внутрішнього контролю і залучення їх до діяльності бюджетних установ.

Переважає більшість українських вчених не виокремлює ДвФК у системі фінансового контролю, але в зарубіжній практиці спостерігається таке виокремлення, що не є достатньо переконливим. Оскільки внутрішній контроль реалізують внутрішні фахівці підприємства, організації, установи,

які представляють адміністрація, бухгалтерія, керівники структурних підрозділів та ін., а його організація, методика і технічний інструментарій здійснення повністю залежать від політики підприємства, організації та установи в контрольній сфері.

Аналіз проблемних аспектів внутрішнього контролю на рівні бюджетних та банківських установ надав нам можливість узагальнити їх спільні риси:

- недосконале визначення на законодавчому рівні поняття «внутрішній контроль»;
- нестача висококваліфікованих кадрів, обізнаних у специфіці організації й здійснення внутрішнього контролю;
- небажання і неналежне здійснення керівниками дієвого внутрішнього контролю;
- невірне розуміння змісту і протікання самого внутрішнього контролю.

Тож у бюджетній і банківській сферах варто практично застосовувати єдиний підхід наступним чином:

- удосконалити нормативно-правову базу щодо основних засад, організації та здійснення внутрішнього контролю;
- забезпечити підвищення кваліфікації працівників сфери внутрішнього контролю;
- систематично застосовувати інновації у сфері здійснення внутрішнього контролю.

Головними перепонами на шляху до здійснення внутрішнього аудиту в органах державного сектору виступає недостатній рівень кадрового потенціалу, призначеного для забезпечення спеціалістами з внутрішнього аудиту потреб органів державного сектору, недосконала чинна нормативно-правова база, що регулює внутрішній контроль, неусвідомлення керівництвом органів державного сектору вагомості значення внутрішнього контролю і відсутність їхньої підтримки в розвитку вказаної діяльності. Розв'язання цих проблем полягає у площині окремих складових:

- вдосконалення чинної нормативно-правової бази щодо внутрішнього контролю;
- організація заходів, які спрямовані на підтримку і розвиток внутрішнього контролю.

Зазначимо, що в межах виконання п. 143 Плану заходів з реалізації Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2022-2025 рр., що затверджений розпорядженням Кабінету Міністрів України від 29.12.2021 року № 1805-р, згідно з Основними засадами здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів, які затверджені постановою Кабінету Міністрів України від 12.12.2018 року № 1062, і абз. 3 п. 5 наказу Міністерства фінансів України від 31.07.2019 року № 329 «Про затвердження Змін до деяких наказів Міністерства фінансів України», що зареєстрований у Міністерстві юстиції 21.08.2019 року за № 953/33924, а також на основі доручень Першого віце-прем'єр-міністра України – Міністра економіки України від 03.04.2023 року № 9418/1/1-23 до листа Міністерства фінансів України від 29.03.2023 року № 33030-07-3/8498 і від 10.07.2023 року № 9418/3/1-23 до листа Мінфіну від 30.06.2023 № 33030-02-3/17974 Міністерство фінансів України проаналізувало стан функціонування внутрішнього контролю в державних органах у 2023 році.

Були виявлені певні недоліки і проблемні питання в функціонуванні внутрішнього контролю, але водночас є резерви, призначені для поліпшення і розвитку внутрішнього контролю, особливо в питаннях, які стосуються цілісності їх практичного запровадження в діяльність державних органів і дотримання вимог, встановлених до їхньої організації та здійснення, а також ціла низка проблемних питань, що потребують вирішення, беручи до уваги врахування рекомендацій Європейської Комісії, що представлені у Звіті про прогрес України в межах Пакету розширення Європейського Союзу 2023 року і рекомендацій Програми SIGMA. В організації та забезпеченні внутрішнього контролю в багатьох установах або організаціях є певні недоліки в підходах до внутрішнього контролю. Це має прояв у:

- незабезпеченні його цілісності (елементи внутрішнього контролю є фрагментарними та/або функціонують окремо один від одного, є незбалансованими, запроваджується і забезпечується функціонування тільки деяких аспектів внутрішнього контролю);

- трактуванні внутрішнього контролю окремою діяльністю або заходами (управлінський контроль, нагляд і контроль за використанням бюджетних коштів або своєчасністю виконання доручень та ін.);

- лімітованій діяльності, спрямованій на управління ризиками і моніторинг чи недостатнє розуміння сутності цієї діяльності;

- неврахуванні потреби в орієнтації в системі внутрішнього контролю на дієвість у досягненні результатів згідно з встановленою метою, завданнями і планами діяльності установи або організації.

В організації і здійсненні внутрішнього аудиту теж присутня ціла низка проблем та недоліків, що мають негативний вплив на якість і ефективність реалізації функції власне внутрішнього контролю:

- десять державних органів не забезпечені практичною реалізацією функції внутрішнього контролю, що головним чином спричинено неукomплектованістю підрозділів внутрішнього контролю та відповідних посад упродовж тривалого терміну;

- багато органів залишаються проблемними у підвищенні спроможності підрозділів внутрішнього контролю і повноти їхнього укомплектування кадрами відповідної кваліфікації (так, до прикладу, вимагають перегляду структури в утворенні підрозділів внутрішнього контролю замість посад головних спеціалістів і в достатності штатної кількості працівників підрозділів внутрішнього контролю:

- доволі висока плинність кадрів установи або організації і зростання рівня вакансій у підрозділах внутрішнього контролю;

- частина органів має порушення вимог до функціональної незалежності підрозділів внутрішнього контролю та покладання на них завдань, які не пов'язані з реалізацією внутрішнього контролю;

- наявність недоліків у внутрішнього контролю, зокрема в повноті практичного використання ризик-орієнтованого підходу;

- в деяких органах не забезпечується спрямування внутрішніх аудитів та аудиторських рекомендацій на вдосконалення системи управління, внутрішнього контролю, запобігання незаконному, неефективному і не результативному використанню коштів бюджету, виникнення помилок або інших недоліків у діяльності установи або організації;

- система ряду органів вимагає активізації роботи осіб, які є відповідальними за впровадження рекомендацій, наданих аудиторами, задля досягнення рівня їхнього впровадження, що визначене Стратегією реформування системи управління державними фінансами на 2022-2025 рр. та ін.

Згідно з результатами оцінювання Програмою SIGMA стану справ у системі державного управління України в 2023 році особливу увагу було звернуто на проблеми в практичному здійсненні внутрішнього контролю:

- відставання ефективного запровадження внутрішнього контролю в окремих вагомих сферах діяльності установи або організації, зокрема в делегуванні повноважень у межах управлінської підзвітності й управління різними видами ризиків;

- проблеми, які пов'язані зі спроможністю підрозділів внутрішнього контролю з позиції кадрового забезпечення, що має вплив на дієвість та ефективність внутрішнього контролю;

- потреба в покращенні якості внутрішніх аудитів (наприклад, стосовно слабкого зв'язку з рекомендаціями і зібраними аудиторськими доказами, орієнтації внутрішнього аудиту на комплаєнс, нестача системного оцінювання та аналізу внутрішнього контролю).

Висновки до розділу 2

До структури системи у внутрішньому контролі входять: суб'єкти (тобто департаменти внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту і поліпшення внутрішнього аудиту), об'єкти (тобто процеси, ресурси і результати діяльності), предмет і середовище контролю, система оцінки ризиків, процедури контролю, система бухгалтерського обліку, моніторингу, санкціонованого доступу до певної інформації і комунікації.

Задля організації дієвої системи внутрішнього контролю в органах публічної влади створюється передбачувана модель процесу, який піддається контролю, визначаються завдання і показники їх вимірювання щодо кожного контрольованого процесу і конкретизуються заходи. Також суб'єкти в системі внутрішнього контролю забезпечуються безперешкодним доступом до інформації та документів, а також наділяються певними правами і можливістю оприлюднювати через ЗМІ результати контрольних заходів, що сприяє формуванню особистої відповідальності управлінців. Саме для цього в Україні була створена певна нормативно-правова база і наявне методологічне забезпечення, що регулюють організацію системи внутрішнього контролю.

За результатами проведеного дослідження було встановлено, що чинне українське нормативно-правове забезпечення в сфері внутрішнього контролю в державному секторі формувалось на основі міжнародних стандартів Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI) і Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту, розроблених Інститутом внутрішніх аудиторів (ІА). Водночас оновлення української юридичної бази з упровадження внутрішнього аудиту як складового компонента в системі внутрішнього фінансового контролю на державному рівні з метою вдосконалення функціонування 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 відповідним порядком затвердження нових нормативно-правових документів. Цей процес триває і дотепер. Також була підтверджена необхідність упровадження 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 стан внутрішнього контролю на визначений час, формуючи власну систему внутрішнього контролю. На законодавчому рівні визначено тільки єдині принципи для бюджетних установ, на яких повинні базуватись підходи до забезпечення побудови чи вдосконалення системи внутрішнього контролю.

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;

- незалежно від рівня управління, кожен контроль, здійснюваний персоналом бюджетної установи, 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 повинні виступати критерієм оцінки діяльності бюджетної установи загалом та її персоналу зокрема.

РОЗДІЛ 3

ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ В ОРГАНАХ ПУБЛІЧНОЇ ВЛАДИ ТА УСТАНОВАХ ПУБЛІЧНОГО СЕКТОРУ УКРАЇНИ

3.1 Реформування системи внутрішнього контролю як пріоритет управління в органах публічної влади України

Система внутрішнього контролю є невід’ємною складовою сучасного публічного управління, що забезпечує ефективність і доброчесність діяльності органів державної влади. В умовах активних реформ в Україні внутрішній контроль набуває особливої ваги як інструмент, який гарантує належне управління державними ресурсами, підтримує принципи прозорості і підзвітності, а також створює передумови для мінімізації ризиків та зловживань. У період швидких змін у політичному, економічному та соціальному житті країни внутрішній контроль стає ключовим механізмом стабільності та стійкості управлінських систем, сприяючи підвищенню довіри громадян до органів влади.

Реформа системи внутрішнього контролю є органічною частиною ширших трансформацій, що відбуваються в Україні, зокрема реформ державного управління, децентралізації, антикорупційної реформи та управління державними фінансами. Вона виступає фундаментом, який забезпечує прозорість, підзвітність і ефективність діяльності державних органів на всіх рівнях. Без ефективної системи внутрішнього контролю інші реформи ризикують залишитися декларативними або не досягти своїх головних цілей, адже саме контроль гарантує дотримання норм, своєчасне виявлення й усунення порушень, а також запобігає корупції і зловживанням.

Зокрема, у контексті реформи державного управління внутрішній контроль забезпечує прозорий та раціональний розподіл ресурсів,

підвищуючи відповідальність державних службовців за результати їхньої роботи. У процесі децентралізації він сприяє збалансованості повноважень і фінансових потоків між центральними і місцевими органами влади, що є критично важливим для ефективного функціонування місцевого самоврядування. Антикорупційна реформа без дієвих контрольних механізмів втрачає свою результативність, адже саме внутрішній контроль допомагає не лише виявляти корупційні ризики, а й системно їх усувати. Щодо управління державними фінансами, система внутрішнього контролю гарантує законність і правильність використання бюджетних коштів, мінімізуючи фінансові ризики та зловживання.

Отже, реформа внутрішнього контролю є необхідною опорою для успішної реалізації всіх інших реформних процесів, формуючи умови для стабільного, прозорого та ефективного функціонування держави в цілому. Без належно організованої системи контролю всі інші зміни ризикують залишитися формальними або недостатньо дієвими.

Основною метою внутрішнього контролю є забезпечення відповідності діяльності органів публічної влади законодавчим вимогам, внутрішнім політикам та стандартам, а також досягнення цілей, визначених державними органами. Такий контроль включає широкий спектр заходів, серед яких моніторинг та оцінка ефективності використання державних фінансів, перевірка дотримання адміністративних процедур, а також виявлення та попередження можливих порушень або нецільового використання ресурсів. Важливо, що внутрішній контроль здійснюється не лише як інструмент для виявлення порушень, але й як механізм постійного удосконалення управлінських процесів, що дозволяє оперативно реагувати на зміни в умовах публічного управління та забезпечувати безперервність роботи органів влади.

Зміни, що відбуваються в Україні, вимагають не лише модернізації організаційних структур, а й удосконалення внутрішніх процесів управління, і у цьому контексті внутрішній контроль відіграє особливу роль у процесі реформування системи публічного управління. Його ефективне впровадження

допомагає створювати середовище, яке мінімізує корупційні ризики, сприяє підвищенню ефективності використання публічних коштів та посилює відповідальність державних органів перед громадянами. З цієї точки зору внутрішній контроль є не лише механізмом контролю за виконанням конкретних завдань, але й важливим елементом для формування культури доброчесності в органах державної влади.

Однією з основних функцій внутрішнього контролю є забезпечення прозорості в діяльності публічних органів. Це включає в себе забезпечення доступу громадян до інформації про використання бюджетних коштів, а також створення механізмів для громадського моніторингу та участі в управлінських процесах. Внутрішній контроль сприяє формуванню у громадськості довіри до державних установ, оскільки дозволяє зменшити рівень корупції та зловживань, що є однією з основних перешкод для ефективного функціонування демократичних інститутів.

Наразі система внутрішнього контролю в Україні перебуває в процесі еволюції. Адаптація до міжнародних стандартів, зокрема до вимог Європейського Союзу, є важливим етапом у її розвитку. Європейський досвід управління, зокрема в частині управлінського контролю та аудиту, стає основою для побудови сучасної системи внутрішнього контролю в Україні. Реформа публічного управління вимагає не лише змін в організаційній структурі, але й впровадження нових підходів щодо контролю та моніторингу діяльності державних органів. Це включає в себе застосування новітніх інформаційних технологій, розвиток незалежних механізмів оцінки ефективності роботи органів влади, а також підвищення професіоналізму працівників, що здійснюють контрольні функції.

Загалом, внутрішній контроль є важливою складовою стратегії управлінських реформ в Україні, адже його реалізація на всіх рівнях публічної влади сприяє зміцненню державних інститутів, підвищенню ефективності управлінських процесів та створенню стабільного середовища для розвитку країни. В умовах інтеграції України в європейські структури, ефективний

внутрішній контроль стає однією з ключових умов для сталого економічного зростання, соціальної стабільності та зміцнення демократичних процесів у державі.

Система внутрішнього контролю в Україні в умовах постійних політичних і економічних трансформацій є важливим інструментом для забезпечення ефективного та прозорого управління публічними ресурсами. Однак, попри численні реформи та зусилля щодо вдосконалення цієї системи, на сьогоднішній день вона стикається з рядом проблем, що впливають на її ефективність. Водночас існують також певні досягнення, які свідчать про позитивні зрушення в управлінні та контролі за державними витратами і процесами.

Аналізуючи сучасний стан системи внутрішнього контролю в Україні, слід виокремити низку важливих досягнень, які свідчать про поступове, але послідовне вдосконалення цього напрямку у публічному управлінні. Впровадження нових законодавчих ініціатив у цій сфері стало фундаментальним кроком щодо реформування державного контролю, що дозволило створити більш структуровану, прозору та підзвітну систему використання державних ресурсів. Зокрема, оновлення нормативно-правової бази, що регулює функції внутрішнього контролю та аудиту у державних органах, сприяло встановленню чітких правил і процедур, які мають на меті запобігти зловживанням, неефективному використанню бюджетних коштів та корупційним ризикам.

Ці законодавчі зміни визначають основні принципи і механізми організації внутрішнього контролю, підвищуючи рівень відповідальності державних службовців та підзвітність перед суспільством. В результаті, внутрішній контроль у державних установах набув більш системного характеру, що зумовило підвищення якості управлінських рішень і оптимізацію використання публічних ресурсів. Впровадження сучасних стандартів аудиту, які відповідають міжнародним нормам, відкриває шлях до

інтеграції української системи внутрішнього контролю у європейський простір управління, що є важливим у контексті євроінтеграції країни.

Окрім законодавчих новацій, позитивні зрушення відбуваються і у сфері організаційної побудови системи внутрішнього контролю. Зокрема, створення спеціалізованих підрозділів контролю, підвищення ролі внутрішніх аудиторів та впровадження регулярного моніторингу і оцінювання ефективності контролюючих процедур свідчать про прагнення держави до впровадження комплексного підходу. Також значна увага приділяється підготовці та професійному розвитку кадрів, що здійснюють внутрішній контроль, що є важливим фактором підвищення якості їхньої роботи.

За останні роки в Україні відбулося суттєве оновлення нормативно-правової бази, що регламентує функції внутрішнього контролю та аудиту в державних органах. Ці зміни сприяли посиленню ефективності системи контролю, а також підвищенню прозорості і підзвітності публічного управління. Було значно посилено антикорупційне законодавство а саме: Закон України «Про запобігання корупції» від 14 жовтня 2014 року № 1700-VII [47], незважаючи на те, що був прийнятий понад десять років тому, зазнавав численних змін і доповнень, спрямованих на вдосконалення механізмів запобігання та виявлення корупційних правопорушень у державних установах. Цей закон встановлює вимоги щодо декларування майна, доходів, витрат і конфлікту інтересів, а також регламентує функціонування Національного агентства з питань запобігання корупції (НАЗК) [37]. Окрім цього, протягом останніх років були ухвалені додаткові законодавчі та підзаконні акти, що регулюють відповідальність за корупційні злочини, діяльність спеціалізованих антикорупційних органів, таких як НАБУ [38], САП [53], ВАКС [7], та інших інститутів у системі протидії корупції. Міністерство фінансів України регулярно оновлює і затверджує стандарти внутрішнього аудиту для державного сектору, які є обов'язковими для застосування у всіх державних установах. Крім того, Кабінет Міністрів України приймав низку постанов, що визначають порядок організації та

проведення внутрішнього аудиту, оцінки ризиків та функціонування структурних підрозділів внутрішнього контролю в державних органах.

Особливу увагу було приділено впровадженню заходів, спрямованих на забезпечення прозорості і відкритості використання публічних коштів. Хоча такі заходи не завжди прямо належать до внутрішнього контролю чи аудиту, вони створюють додаткові механізми запобігання зловживанням і підвищують рівень підзвітності. Прикладом цього є впровадження системи публічних електронних закупівель Prozorro, а також законодавчі акти, що регулюють оприлюднення інформації про використання бюджетних ресурсів. Таким чином, зміни в нормативно-правовій базі сформували фундамент для подальшого вдосконалення системи внутрішнього контролю та аудиту в державному секторі України, створюючи передумови для підвищення ефективності публічного управління та протидії корупційним проявам.

Позитивним є також підвищення рівня професіоналізму осіб, відповідальних за здійснення внутрішнього контролю в органах публічної влади. Програми навчання та сертифікації для внутрішніх аудиторів та контролерів стали важливим фактором для підвищення їх кваліфікації та забезпечення високого рівня виконання контрольних функцій. Крім того, застосування інформаційних технологій у сфері внутрішнього контролю дозволяє автоматизувати процеси моніторингу та перевірки використання державних ресурсів, що сприяє підвищенню ефективності та скороченню адміністративних витрат.

Однак, незважаючи на позитивні зрушення, система внутрішнього контролю в Україні стикається з рядом проблем, які значно обмежують її ефективність. Однією з основних проблем є відсутність єдиних стандартів і чітко визначених процедур у сфері внутрішнього контролю в різних державних органах. У багатьох випадках органи публічної влади не мають єдиного підходу до визначення та оцінки контролю, що призводить до різних результатів у здійсненні аудиту та контролю. Відсутність єдиного

методологічного підходу також негативно впливає на забезпечення транспарентності та ефективності контролю. Ще однією значною проблемою є недостатній рівень взаємодії між державними органами та громадянським суспільством у контексті забезпечення внутрішнього контролю. Незважаючи на значні зусилля, спрямовані на підвищення прозорості в діяльності органів публічного управління, громадяни часто не мають достатньої інформації про те, як саме відбувається контроль за державними ресурсами та які заходи вживаються для запобігання порушенням. Відсутність відкритості у багатьох випадках породжує недовіру до державних установ і ускладнює процеси громадського моніторингу та участі в управлінських рішеннях. Також проблемою є недостатній рівень незалежності внутрішніх аудиторів та контролерів у державних органах. У деяких випадках внутрішній контроль стає частиною політичної гри або інструментом маніпуляції, а не об'єктивним механізмом забезпечення законності та ефективності. Це знижує довіру до результатів внутрішнього контролю і обмежує його здатність до ефективного виявлення порушень. Крім того, значними викликами є відсутність належної інфраструктури для реалізації внутрішнього контролю в державних органах. Невеликі організації та установи, зокрема місцеві органи влади, часто не мають достатнього фінансування чи технічних ресурсів для ефективного здійснення контролю, що сприяє неефективному використанню бюджетних коштів і недостатній здатності виявляти порушення на ранніх етапах.

Загалом, хоча в Україні спостерігається певний прогрес у розвитку системи внутрішнього контролю, все ще існує низка проблем, які потребують вирішення для досягнення максимальної ефективності цієї системи. Важливими кроками в подоланні цих проблем є подальше вдосконалення законодавчої бази, стандартизація методів внутрішнього контролю, посилення незалежності контрольних органів і підвищення рівня участі громадян у процесах публічного управління. Лише комплексний підхід до вирішення цих проблем дозволить створити надійну і ефективну систему внутрішнього

контролю, яка буде сприяти зміцненню державних інститутів і забезпеченню стійкого розвитку країни. Важливими кроками в подоланні цих проблем є подальше вдосконалення законодавчої бази, стандартизація методів внутрішнього контролю, посилення незалежності контрольних органів і підвищення рівня участі громадян у процесах публічного управління. Лише комплексний підхід до вирішення цих завдань дозволить створити надійну й ефективну систему внутрішнього контролю, яка не тільки відповідатиме європейським стандартам, а й стане реальним інструментом запобігання зловживанням, покращення якості управлінських рішень та підвищення результативності державного сектора. У довгостроковій перспективі це сприятиме зміцненню державних інституцій, підвищенню довіри суспільства до органів влади та забезпеченню стійкого розвитку країни в умовах сучасних викликів.

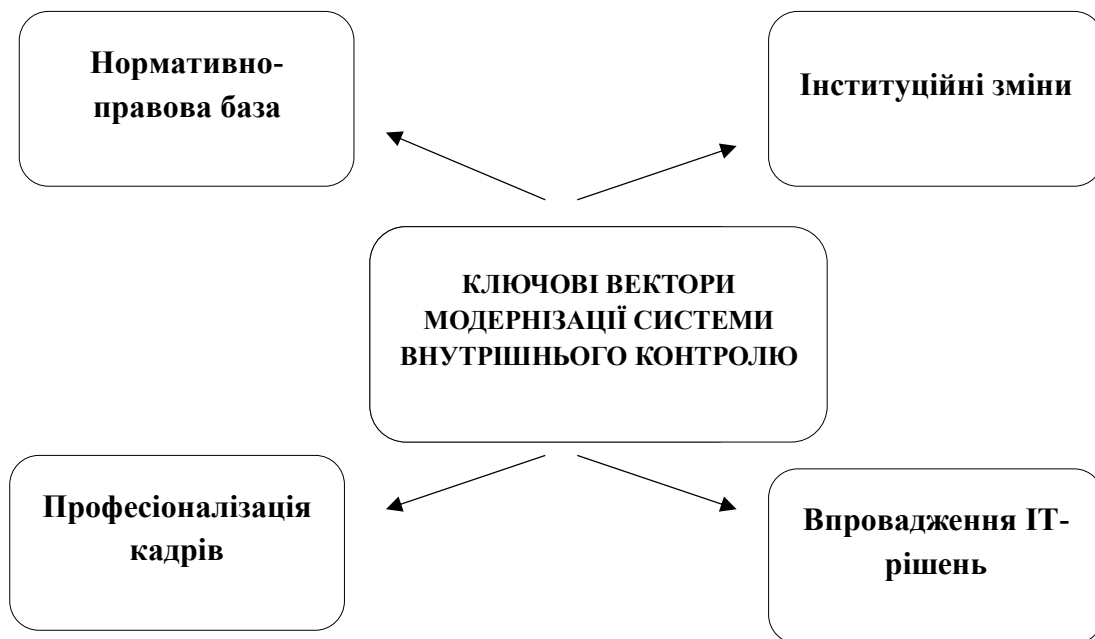


Рис. 3.1. Основні напрями реформування системи внутрішнього контролю (розроблено автором)

Реформування системи внутрішнього контролю в Україні є необхідним кроком для підвищення ефективності державного управління, прозорості

використання публічних ресурсів і забезпечення належного рівня підзвітності державних органів. Важливими етапами цього процесу є вдосконалення нормативно-правової бази, реалізація інституційних змін, підвищення кваліфікації кадрів, а також впровадження інформаційних технологій для забезпечення більш ефективного, прозорого та результативного контролю (рис. 3.1).

Одним із пріоритетних напрямів реформування системи внутрішнього контролю в Україні є розбудова та постійне вдосконалення нормативно-правового забезпечення, яке слугує основою для ефективного функціонування контролю в органах публічної влади. Законодавча база виконує ключову роль у визначенні концептуальних засад внутрішнього контролю, включаючи його цілі, функції, інструменти, а також процедури здійснення контрольних заходів. У цьому контексті особливого значення набуває процес гармонізації національного законодавства з європейськими стандартами, що є не лише зобов'язанням у межах курсу на євроінтеграцію, але й практичною потребою для забезпечення прозорого та підзвітного управління публічними ресурсами. Впровадження положень європейських директив і міжнародних практик дозволяє модернізувати підходи до внутрішнього контролю, посилити орієнтацію на управління ризиками, ефективність і результативність. У результаті адаптації української системи до стандартів ЄС відбувається поступове впровадження інструментів, що забезпечують більш високий рівень контролю за використанням бюджетних коштів, зміцнення фінансової дисципліни, а також формування довіри до публічних інституцій.

Не менш важливим напрямом реформування є реалізація інституційних змін, які спрямовані на створення ефективних органів та механізмів контролю. Інституційні зміни передбачають реформування структур, що займаються внутрішнім контролем, підвищення їх автономії та незалежності. Одним із кроків на цьому шляху є посилення ролі внутрішнього аудиту в органах публічної влади. В Україні вже реалізовано низку заходів, спрямованих на розвиток інституту внутрішнього аудиту в державному секторі, що дозволяє

забезпечити більш об'єктивну та професійну перевірку використання публічних коштів. Завдяки змінам у структурі органів публічної влади створюються спеціалізовані підрозділи, відповідальні за впровадження внутрішнього контролю, а також запроваджуються нові моделі координації між центральними органами виконавчої влади, органами місцевого самоврядування та інституціями громадянського суспільства. Це сприяє формуванню відкритої системи контролю, орієнтованої на прозорість і підзвітність діяльності публічних установ. Важливою складовою таких змін є запровадження сучасних інструментів управління ризиками, електронних систем контролю, навчання та професійного розвитку персоналу, залученого до виконання контрольних функцій. Разом із цим, ефективність інституційних трансформацій значною мірою залежить від нормативно закріпленого розмежування повноважень, чітко визначеної відповідальності кожного рівня контролю, а також від наявності механізмів внутрішньої координації та зовнішньої оцінки якості контролю. Без системного підходу до розбудови інституційної спроможності реформа внутрішнього контролю не зможе досягти стійких результатів.

Професіоналізація кадрів є важливим аспектом у реформуванні системи внутрішнього контролю, адже саме людський капітал визначає якість реалізації контрольних функцій у публічному секторі. В Україні спостерігається певний прогрес у навчанні та сертифікації внутрішніх аудиторів, контролерів та інших осіб, які займаються перевіркою фінансових і управлінських процесів. Зокрема, Міністерство фінансів України у співпраці з міжнародними партнерами розробляє професійні стандарти для аудиторів, а також впроваджує курси підвищення кваліфікації для державних службовців.

Однак для досягнення високих стандартів внутрішнього контролю цього недостатньо. Необхідно створити сталі інституційні механізми безперервного професійного розвитку, що включають спеціалізовані навчальні програми, міжнародно визнані сертифікації (наприклад, Certified Internal Auditor, CIA) [63] та активну участь у професійних мережах, таких як Інститут внутрішніх

аудиторів (ПА) [92]. Це дозволить не лише удосконалити технічні знання фахівців, але й забезпечити інтеграцію в міжнародну професійну спільноту.

Систематичне навчання і професійний розвиток кадрів є ключовими елементами, що дозволяють працівникам органів державної влади більш ефективно виконувати свої обов'язки, виявляти ризики, пропонувати рекомендації для удосконалення процесів управління та дотримання фінансової дисципліни. Професійна освіта повинна включати не лише базові теоретичні знання з управління, контролю та аудиту, а й розвиток практичних компетентностей і, зокрема, в частині аналізу ризиків, планування аудиторських перевірок, застосування ІТ-інструментів для збору та обробки даних. Також, важливим напрямом є впровадження наставництва, професійної сертифікації для працівників на різних етапах кар'єри та підтримка обміну досвідом між органами публічної влади. Такі заходи сприятимуть не лише зростанню професійного рівня фахівців, а й формуванню етичної культури та підвищенню довіри суспільства до механізмів внутрішнього контролю.

Впровадження інформаційних технологій є важливим і стратегічно необхідним елементом реформування системи внутрішнього контролю в Україні. В умовах цифрової трансформації державного управління ІТ-рішення стають інструментом не лише технічного, а й концептуального оновлення контролюючих процесів. Інформаційні технології дозволяють автоматизувати основні процедури внутрішнього контролю, зокрема процеси збору, обробки, зберігання та аналізу даних, що значно зменшує ймовірність людської помилки, суб'єктивних впливів і підвищує загальну точність та об'єктивність результатів перевірок.

Використання сучасних цифрових платформ, аналітичного програмного забезпечення, систем штучного інтелекту для аналізу ризиків, виявлення аномалій у фінансових потоках, управлінського контролю, бухгалтерського обліку та аудиту дає змогу оперативно реагувати на порушення й запобігати їхньому повторенню. Такий підхід сприяє зниженню витрат на проведення перевірок, а також скороченню часу на прийняття управлінських рішень.

Завдяки використанню електронних систем документообігу, порталів для подачі звітності та інтегрованих баз даних досягається єдність інформаційного простору між органами державної влади. ІТ-рішення також сприяють забезпеченню прозорості функціонування системи внутрішнього контролю. Реалізація електронних публічних реєстрів, інформаційних порталів для відкритого доступу до звітності щодо витрачання бюджетних коштів, цифрових платформ для громадського моніторингу та електронних систем зворотного зв'язку з громадянами підвищує підзвітність органів влади та зменшує ризики корупції. Відкритість даних і можливість їх аналітичної обробки незалежними експертами створює додатковий рівень контролю з боку суспільства, медіа та громадських організацій.

Крім того, інтеграція інформаційних технологій у процеси контролю сприяє зміцненню міжвідомчої співпраці, оскільки дозволяє об'єднувати дані з різних джерел, синхронізувати контрольні дії та координувати зусилля між державними органами, зменшуючи дублювання функцій і підвищуючи загальну ефективність. Розробка та впровадження єдиних електронних стандартів для систем внутрішнього контролю також дозволяє забезпечити уніфікацію процедур, що є важливою умовою для подальшого гармонійного розвитку сфери державного управління та її адаптації до європейських стандартів.

Цифровізація є не лише технічним нововведенням, а й ключовим фактором підвищення ефективності, прозорості та інституційної стійкості системи внутрішнього контролю в Україні. Водночас, реформування цієї системи є комплексним процесом, який потребує одночасного вдосконалення нормативно-правової бази, реалізації інституційних змін, підвищення кваліфікації кадрів та впровадження сучасних ІТ-рішень. Лише комплексний підхід, що поєднує ці складові, дозволить забезпечити високий рівень ефективності та прозорості у функціонуванні публічної адміністрації і сприятиме досягненню стратегічних цілей державної політики.

Реформування системи внутрішнього контролю в Україні є важливим етапом на шляху до підвищення ефективності публічного управління та забезпечення прозорості в державних установах. Однак, незважаючи на численні ініціативи та зусилля, процес реформування стикається з кількома ключовими проблемами, які значною мірою гальмують його ефективне впровадження. Серед найбільш важливих факторів, що обмежують реформування, можна виокремити фрагментарність реформ, дефіцит фінансування та інерцію державного апарату (рис. 3.2).



Рис. 3.2. Бар'єри щодо впровадження реформ

Розробка авторки

Однією з ключових проблем, що суттєво гальмує реформування системи внутрішнього контролю в Україні, є її фрагментарність. На сьогодні реформи у цій сфері здебільшого реалізуються не в рамках єдиного комплексного плану, а через поодинокі ініціативи, які часто охоплюють лише окремі елементи управлінської діяльності або певні структури публічної влади. Такий підхід призводить до того, що відсутня цілісна стратегія, яка б забезпечила комплексну взаємодію між різними підсистемами внутрішнього контролю. Як результат, реформування відбувається уривчасто, без належної координації та інтеграції, що ускладнює створення єдиної, ефективної системи.

Відсутність системності означає, що кожна ініціатива з реформування функціонує за власними правилами, що не враховують загальну картину і потреби державного управління в цілому. Замість послідовної та гармонізованої трансформації усіх елементів внутрішнього контролю, ми спостерігаємо появу численних локальних проектів, які часто не синхронізовані між собою. Це призводить до ситуації, коли певні підрозділи або органи публічної влади оновлюють свої процедури контролю, а інші залишаються з застарілими, неефективними практиками.

Подібна фрагментарність не лише знижує загальну ефективність системи, а й ускладнює масштабування успішних практик на всю державу. Відсутність єдиного підходу перешкоджає формуванню чітких стандартів, уніфікованих процедур і загальних правил гри, які є необхідними для забезпечення послідовності та прозорості контролю. Через це державні установи часто працюють за різними моделями, що створює плутанину, дублювання функцій і нерідко конфлікти компетенцій. Таким чином, фрагментарність реформ є одним із основних бар'єрів побудови дієвої, прозорої та координованої системи внутрішнього контролю, яка могла б ефективно реагувати на виклики сучасного державного управління. Подолання цієї проблеми потребує формування єдиного, комплексного бачення реформ, яке включатиме всебічний аналіз, планування та впровадження змін на всіх рівнях управлінської системи.

Іншою серйозною і системною перешкодою для успішного реформування системи внутрішнього контролю в Україні є брак належного фінансування. Впровадження сучасної, ефективної та комплексної системи внутрішнього контролю потребує значних інвестицій на різних рівнях. Для того щоб реформи дали відчутні результати, необхідно забезпечити розвиток інфраструктури, закупівлю сучасного програмного забезпечення, автоматизованих систем моніторингу та аналітики, які є незамінними інструментами для якісного контролю. Крім того, дуже важливими є кошти на організацію та проведення навчання, перепідготовки та сертифікації кадрів,

які безпосередньо здійснюють контрольні функції. Окремою статтею видатків є модернізація внутрішніх процесів управління, адаптація їх до сучасних стандартів і вимог, що також потребує ресурсів.

На жаль, у реальних умовах фінансування цих критично важливих заходів часто виявляється недостатнім або нестабільним. Це суттєво знижує можливості для комплексного впровадження нових підходів до внутрішнього контролю і гальмує подальші зміни. Брак фінансових ресурсів призводить до того, що не всі необхідні кроки можуть бути реалізовані вчасно або у повному обсязі, а іноді реформування звужується до епізодичних чи точкових ініціатив без загальної системної підтримки. Варто також відзначити, що недостатність фінансування негативно впливає не лише на матеріально-технічне забезпечення реформ, а й значно обмежує проведення якісних і регулярних навчальних програм для працівників державних органів. Без належного професійного розвитку та постійного підвищення кваліфікації кадрів внутрішній контроль не зможе відповідати сучасним вимогам і стандартам, що, в свою чергу, знижує його ефективність. Окрім того, обмежені фінансові ресурси ускладнюють організацію системного моніторингу та оцінки результатів впровадження реформ, що є важливим етапом для коригування курсу змін і забезпечення їх успішності. Через це багато ініціатив залишаються лише на рівні документів і планів, а на практиці не дають очікуваного ефекту.

Отже, без адекватного і стабільного фінансування жодні навіть найпрогресивніші реформи системи внутрішнього контролю не зможуть бути повноцінно реалізовані та забезпечити підвищення прозорості, ефективності і відповідальності у державному управлінні.

Інерція державного апарату є однією з вагомих і тривалих перешкод на шляху реформування системи внутрішнього контролю. Тривалий період роботи за усталеними, традиційними схемами та підходами формує в державних органах певну стійкість до змін. Багато посадовців і структур звикли до існуючих процедур, правил та способів взаємодії, які часто закріплені не лише в нормативних актах, а й у внутрішній культурі

організацій. У таких умовах будь-які ініціативи, що вимагають суттєвої адаптації, впровадження нових методик або перегляду звичних процедур, часто зустрічають активний або пасивний опір.

Цей опір іноді має бюрократичний характер через надмірну формалізацію, складність внутрішніх регламентів, надмірну кількість погоджень і паперової роботи, які значно гальмують прийняття і впровадження нововведень. Водночас він може бути зумовлений кадровими проблемами: відсутністю достатньої кількості висококваліфікованих професіоналів, які володіють сучасними знаннями і навичками, а також мотивації чи бажання змінювати усталені підходи. У результаті, реформа часто затягується або виконується формально, без належного впливу на якість внутрішнього контролю. Інерція державного апарату також проявляється в низькій швидкості реагування на зміни зовнішніх факторів, зокрема, нові законодавчі вимоги, технологічний розвиток, міжнародні стандарти і кращі практики. Державні органи часто не мають достатньої гнучкості для оперативної адаптації до таких змін, що суттєво уповільнює реалізацію реформ. Застарілі управлінські практики, які не враховують сучасних потреб ефективного публічного управління, часто зберігаються, незважаючи на наявність нових законів або методологій.

Крім того, інерція часто посилюється через недостатню мотивацію керівництва державних установ підтримувати і стимулювати реформи. У багатьох випадках відсутність чіткої відповідальності за результати впровадження нових підходів призводить до того, що зміни сприймаються як додаткове навантаження, а не як необхідність для підвищення якості роботи. Таким чином, інерція державного апарату створює значні ризики того, що реформи внутрішнього контролю можуть залишатися декларативними, а не реальною трансформацією системи. Для подолання цієї проблеми необхідні комплексні заходи, спрямовані на зміну організаційної культури, посилення мотивації кадрів, оптимізацію бюрократичних процедур та підтримку лідерства на всіх рівнях державного управління.

Таким чином, для ефективного реформування системи внутрішнього контролю в Україні необхідно подолати низку значущих проблем, серед яких фрагментарність реформ, дефіцит фінансування та інерція державного апарату. Лише за умови комплексного підходу, усвідомлення необхідності змін на всіх рівнях публічної влади та забезпечення належного фінансування, реформи можуть стати ефективними та привести до створення стійкої та прозорої системи внутрішнього контролю, що сприятиме підвищенню ефективності управління в Україні.

Покращення ефективності внутрішнього контролю в державних установах є надзвичайно важливим етапом для досягнення високої якості публічного управління, забезпечення прозорості та мінімізації корупційних ризиків. Для досягнення цих цілей необхідно застосовувати комплексний підхід, що враховує сучасні виклики та потреби державного сектору, а також спирається на досвід успішних реформ в інших країнах. Ось кілька ключових напрямів, які можуть суттєво підвищити ефективність внутрішнього контролю в Україні.

Для суттєвого покращення ефективності системи внутрішнього контролю в Україні першочерговим завданням є розробка та впровадження сучасної нормативно-правової бази, що відповідатиме найкращим європейським стандартам і сучасним вимогам управління. Це є фундаментом, на якому базується якісне функціонування внутрішніх контрольних механізмів у державних установах. Вкрай важливо, щоб законодавство України було адаптоване до сучасних європейських норм і стандартів, що передбачає врахування рекомендацій і нормативів Європейського Союзу у сфері боротьби з корупцією, ефективного управління державними фінансами та прозорості використання ресурсів. Такий підхід не лише підвищить довіру міжнародних партнерів, а й сприятиме більшій відкритості і підзвітності державних органів.

Водночас необхідно розробити єдиний національний стандарт внутрішнього контролю, який регламентуватиме уніфіковані правила та

процедури здійснення контролю в усіх державних установах. Це дозволить забезпечити узгодженість дій між різними органами, уніфікувати підходи до управлінських процесів і виключити дублювання або прогалини у контрольних функціях. Такий стандарт гарантуватиме, що контрольні процедури виконуються відповідно до принципів ефективності, прозорості та підзвітності, що суттєво підвищить якість державного управління загалом.

Крім того, система внутрішнього контролю має бути доповнена дієвими механізмами регулярного аудиту і моніторингу, які дадуть змогу своєчасно виявляти порушення та неефективне використання ресурсів, а також своєчасно реагувати на них. Прозорі та об'єктивні процедури аудиту сприятимуть не лише усуненню проблем, але й попередженню їх виникнення, що у підсумку покращить довіру суспільства до державних інституцій. Важливим аспектом є також проведення інформаційних кампаній та навчання відповідальних осіб для забезпечення розуміння нових вимог і належного впровадження змін. У комплексі усі ці заходи створять надійну основу для системних і послідовних реформ, які сприятимуть підвищенню ефективності і прозорості системи внутрішнього контролю в Україні.

Застосування сучасних інформаційних технологій відкриває широкі можливості для суттєвого підвищення ефективності системи внутрішнього контролю в державних установах. Впровадження автоматизованих систем управління та контролю здатне радикально змінити підходи до здійснення контрольних функцій, знижуючи залежність від людського фактору, який часто стає причиною помилок, зловживань чи корупційних ризиків. Використання спеціалізованого програмного забезпечення для автоматизації рутинних операцій допомагає мінімізувати людські помилки, що виникають через неуважність або суб'єктивні мотиви, а також значно ускладнює можливості для маніпуляцій і порушень у роботі державних органів.

Крім того, сучасні ІТ-рішення сприяють підвищенню прозорості та відкритості процесів внутрішнього контролю. Автоматизація дозволяє забезпечити безперервний і оперативний доступ до актуальних даних для

відповідальних осіб, що робить процес моніторингу більш гнучким і ефективним. Завдяки цьому можна значно скоротити час на виявлення порушень, реагування на них і вжиття необхідних заходів, що підвищує загальний рівень відповідальності і дисципліни у державних структурах.

Важливою складовою є також впровадження електронного документообігу, який не тільки спрощує обмін інформацією між різними державними органами, а й пришвидшує обробку і перевірку документів. Цей підхід дозволяє уникнути паперової бюрократії, зменшує ризики втрати чи підробки інформації, а також підвищує оперативність проведення внутрішніх перевірок і аудитів. У результаті, інтеграція сучасних ІТ-систем створює більш прозору, ефективну і надійну систему внутрішнього контролю, що відповідає викликам сучасного публічного управління та сприяє зміцненню довіри суспільства до державних інституцій.

Для забезпечення ефективної роботи системи внутрішнього контролю необхідно постійно підвищувати рівень професійної підготовки працівників державних установ, які безпосередньо виконують контрольні функції. Важливо створювати і впроваджувати спеціалізовані навчальні програми, спрямовані на підвищення компетентності працівників у сферах внутрішнього контролю, аудиту, управління фінансами та запобігання корупції. Такі програми мають знайомити фахівців з міжнародними стандартами та найкращими світовими практиками, що дозволить їм ефективно застосовувати сучасні методи контролю.

Крім того, досягнення високої ефективності внутрішнього контролю неможливе без професіоналізації кадрового складу. Для цього слід формувати чіткі кадрові стандарти, які визначають вимоги до кандидатів на посади, пов'язані з реалізацією контрольних функцій. Підвищення кваліфікаційних критеріїв і відбір компетентних спеціалістів сприятиме формуванню у державних органах професійної команди, здатної вирішувати складні завдання внутрішнього контролю та забезпечувати стабільність і прозорість управлінських процесів. Таким чином, інвестиції у розвиток людського

капіталу є ключовим фактором для успішного впровадження і функціонування системи внутрішнього контролю.

Одним із найважливіших аспектів реформування системи внутрішнього контролю є впровадження системного підходу, який об'єднує розрізнені ініціативи в єдину, логічно побудовану стратегію. Замість реалізації окремих, фрагментарних заходів, необхідно розробити комплексний план дій, що охоплюватиме всі ключові етапи реформування. Такий підхід дозволить послідовно та координаційно впроваджувати зміни, максимально використовуючи наявні ресурси і досягаючи суттєвих результатів у підвищенні ефективності системи внутрішнього контролю.

У межах цієї стратегії важливо уніфікувати процедури внутрішнього контролю, створивши єдині стандарти та правила, які будуть застосовуватися у всіх державних установах. Це забезпечить оптимальне використання ресурсів, зменшить дублювання функцій і сприятиме стандартизації процесів, що, у свою чергу, підвищить прозорість і підзвітність органів публічної влади. Уніфікація процедур також дозволить більш чітко визначити ролі та обов'язки всіх учасників системи контролю, що зробить управлінські процеси більш зрозумілими і керованими.

Не менш важливою складовою є впровадження ефективних механізмів постійного моніторингу та оцінки результатів роботи системи внутрішнього контролю. Це дасть змогу своєчасно визначати, наскільки успішно реалізуються реформи, а також виявляти і усувати слабкі місця та проблемні ділянки у функціонуванні системи. Регулярний моніторинг і оцінка сприятимуть підвищенню якості прийняття управлінських рішень, формуванню прозорих показників ефективності та забезпеченню адаптивності системи до змін як у законодавчому полі, так і в зовнішньому середовищі. Загалом, такий системний підхід стане основою для сталого розвитку і модернізації внутрішнього контролю у державних органах України.

Для суттєвого підвищення прозорості та ефективності системи внутрішнього контролю вкрай важливо активно залучати до процесу реформ

не лише громадянське суспільство, але й міжнародних експертів. Такий багатосторонній підхід забезпечує більш відкритий, підзвітний і професійно обґрунтований розвиток системи контролю, сприяє формуванню довіри з боку суспільства та відповідає сучасним викликам у публічному управлінні.

Залучення громадянського суспільства створює додатковий рівень прозорості, оскільки громадськість стає активним учасником контролю за діяльністю державних органів. Це може здійснюватися через публікацію регулярних звітів про результати контролю, впровадження різноманітних інструментів зворотного зв'язку, а також через організацію громадських слухань, обговорень і оцінок діяльності публічних установ. В результаті забезпечується не лише відкритість інформації, але й формування механізмів взаємодії між владою і суспільством, що стимулює підвищення відповідальності державних службовців та якість управління.

Водночас співпраця з міжнародними організаціями та експертами має ключове значення для підвищення професійного рівня системи внутрішнього контролю. Незалежні міжнародні аудити та експертні оцінки допомагають ідентифікувати недоліки, пропонують рекомендації на основі передових світових практик і стандартів, а також сприяють адаптації національного законодавства і процедур до міжнародних норм. Така підтримка не лише підсилює потенціал внутрішнього контролю, а й створює умови для більшої інтеграції України у глобальне управлінське середовище, підвищуючи її імідж і привабливість у міжнародних партнерів. Таким чином, поєднання активної участі громадянського суспільства і співпраці з міжнародними експертами формує міцну основу для успішного реформування та сталого розвитку системи внутрішнього контролю.

Не менш важливою складовою реформування системи внутрішнього контролю є розробка та впровадження ефективної системи санкцій, спрямованої на органи та посадових осіб, які порушують встановлені процедури контролю. Така система має бути чітко структурованою, справедливою і передбачати адекватні заходи впливу, що стимулюватимуть

дотримання норм і підвищать загальний рівень дисципліни в державних установах.

Необхідно посилити відповідальність посадових осіб, які нехтують правилами внутрішнього контролю або свідомо порушують їх. Введення більш жорстких і чітко визначених санкцій, що можуть включати як адміністративні, так і дисциплінарні заходи, дозволить значно знизити ризики корупційних проявів, зловживань та неефективного використання ресурсів. Такий підхід сприятиме формуванню у державних службовців усвідомлення того, що порушення норм контролю матиме реальні і передбачувані наслідки.

Крім того, важливо забезпечити прозорість і передбачуваність процедури накладення санкцій. Кожен повинен чітко розуміти, які дії або бездіяльність призводять до відповідальності, а також які саме покарання можуть бути застосовані у випадку порушень. Прозорість системи санкцій підвищує рівень довіри до органів контролю і створює рівні умови для всіх учасників публічного управління. Це також запобігає корупційним зловживанням у процесі притягнення до відповідальності, адже чіткі правила унеможливають вибіркове або свавільне застосування покарань.

Таким чином, розробка ефективної системи санкцій, що поєднує посилення відповідальності з прозорістю і справедливістю процедур, є ключовим чинником для зміцнення внутрішнього контролю, підвищення дисципліни та забезпечення належного виконання реформ у сфері публічного управління.

Покращення ефективності системи внутрішнього контролю в державних установах є надзвичайно важливим і невід'ємним аспектом забезпечення стабільності публічного управління, підвищення довіри громадян до державних інституцій та суттєвого зниження корупційних ризиків. Система внутрішнього контролю виступає фундаментальним елементом, який дозволяє своєчасно виявляти і запобігати порушенням, нераціональному використанню ресурсів та зловживанням владою, що в свою чергу сприяє зміцненню правового порядку і підвищенню якості державних послуг.

Впровадження комплексних реформ у цій сфері має включати кілька ключових напрямів. Перш за все, необхідно удосконалити нормативно-правову базу, адаптувавши її до сучасних вимог та європейських стандартів, що забезпечить правову визначеність і уніфікацію процедур внутрішнього контролю. Інституційні зміни, які передбачають реорганізацію відповідних структур та впровадження нових моделей управління, створять передумови для більш злагодженої і ефективної роботи контролюючих підрозділів.

Важливим чинником успішних реформ є професіоналізація кадрового складу. Підвищення кваліфікації працівників, впровадження системи навчання та сертифікації, а також залучення фахівців з відповідним досвідом і знаннями дозволять сформувати команду висококваліфікованих фахівців, здатних оперативно реагувати на виклики та впроваджувати найкращі практики внутрішнього контролю.

Не менш значущою складовою є інтеграція новітніх інформаційних технологій, які автоматизують рутинні процеси, підвищують прозорість і доступність даних, а також сприяють оперативному моніторингу і аналізу діяльності державних органів. Використання сучасних ІТ-рішень створить умови для більш ефективного управління ризиками, своєчасного виявлення порушень та зменшення корупційних загроз.

Варто усвідомити, що внутрішній контроль - це не тягар і не додаткове навантаження, а потужний інструмент для підвищення ефективності управління державними ресурсами та процесами. Реформа системи внутрішнього контролю є стратегічною інвестицією в майбутнє країни, що сприяє її стабільності, прозорості та сталому розвитку. Без сформованої та дієвої системи внутрішнього контролю неможливо побудувати сучасну, сервісно орієнтовану і підзвітну публічну владу, здатну адекватно реагувати на виклики часу. У цьому контексті керівники на всіх рівнях повинні чітко усвідомлювати свою ключову роль і відповідальність за створення та підтримку ефективної системи внутрішнього контролю, яка є запорукою успішного функціонування державних інституцій. Усі ці заходи в сукупності

дозволять значно підвищити ефективність внутрішнього контролю, створити прозору, відповідальну та результативну систему публічного управління, яка відповідатиме очікуванням суспільства і сприятиме сталому розвитку України.

3.2 Європейська інтеграція системи внутрішнього контролю України як фактор зміцнення ефективності публічного управління

Європейська інтеграція України є не лише геополітичним вибором, а й глибоким процесом внутрішньої трансформації, який вимагає модернізації всіх елементів системи державного управління відповідно до стандартів Європейського Союзу. Одним із ключових інструментів забезпечення ефективності, прозорості та підзвітності в публічному секторі є система внутрішнього контролю. У контексті євроінтеграційного курсу реформування внутрішнього контролю набуває особливої ваги як один із основоположних елементів належного врядування (good governance) [8], що є фундаментальним принципом функціонування інституцій ЄС.

Європейська інтеграція становить один із найвпливовіших зовнішніх чинників інституційної трансформації в системах публічного управління країн, що перебувають на шляху демократизації та реформ. У цьому контексті важливе місце займає реформування внутрішнього контролю як ключового інструменту забезпечення належного управління державними фінансами, зміцнення фінансової дисципліни, зменшення корупційних ризиків та підвищення ефективності державної політики. Європейський Союз у процесі розширення висуває до країн-кандидатів комплекс чітко сформульованих вимог, спрямованих на формування прозорої, результативної та підзвітної системи управління публічними ресурсами, зокрема у сфері фінансового контролю.

У цьому контексті важливою нормативною основою виступає Розділ 32 «Фінансовий контроль» *Acquis Communautaire* [66], який містить вимоги до побудови незалежної, ефективної та функціональної системи внутрішнього фінансового контролю (Public Internal Financial Control, PIFC). Ця система повинна охоплювати як механізми внутрішнього аудиту, так і систему управлінського контролю, що базується на принципах управління ризиками, чіткої відповідальності керівників за результати діяльності та належного використання бюджетних коштів [1].

Значну роль у формуванні відповідних стандартів відіграє програма SIGMA (Support for Improvement in Governance and Management), яка є спільною ініціативою Європейського Союзу та Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) [88]. Методологія SIGMA визначає підходи до оцінювання інституційної спроможності органів публічного управління, зокрема у сферах фінансового менеджменту, внутрішнього контролю, стратегічного планування та управління результатами [81]. Вона акцентує увагу на інтеграції системи контролю в загальну систему державного управління, де контроль не ізолюється як суто наглядовий інструмент, а розглядається як складова циклу управлінських рішень і функціональної відповідальності.

Таким чином, європейська інтеграція не лише сприяє імплементації нових інституційних та процедурних рішень, а й змінює управлінську культуру, заохочуючи перехід від формального дотримання нормативів до практик, що базуються на результативності, прозорості та доброчесності. Успішне запровадження стандартів ЄС у сфері внутрішнього контролю дозволяє країнам-реформаторам не лише ефективніше управляти внутрішніми ресурсами, але й формує довіру з боку міжнародних партнерів, створює сприятливе середовище для залучення інвестицій, а також забезпечує сталість розвитку публічного сектору.

У процесі інтеграції до європейського адміністративного простору Україна активно впроваджує міжнародно визнані стандарти внутрішнього

контролю, що є закріпленими документами Європейського Союзу та провідних міжнародних організацій. Зокрема, широко застосовуються принципи, сформульовані COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission), які є однією з найвідоміших концептуальних основ для побудови системи внутрішнього контролю, орієнтованої на досягнення цілей організації, управління ризиками та запобігання шахрайству [64].

Концепція COSO Internal Control – Integrated Framework базується на розумінні внутрішнього контролю як процесу, який реалізується керівництвом і персоналом організації з метою забезпечення: досягнення стратегічних та операційних цілей; надійності фінансової звітності; відповідності чинному законодавству та регуляторним вимогам [84].

Модель COSO складається з п'яти взаємопов'язаних компонентів, які формують цілісну архітектуру ефективного контролю [89]:

- контрольне середовище (Control Environment) - формує загальну атмосферу всередині організації, де визначаються етичні стандарти, організаційна структура, компетентність персоналу, розподіл повноважень і відповідальності. Саме контрольне середовище задає тон управлінню контролем і є основою для інших компонентів;
- оцінка ризиків (Risk Assessment) - процес ідентифікації та аналізу ризиків, що можуть завадити досягненню цілей організації. COSO підкреслює важливість періодичної переоцінки ризиків у змінному середовищі та встановлення прийнятного рівня ризику;
- контрольні заходи (Control Activities) - конкретні політики та процедури, що впроваджуються для мінімізації імовірності виникнення ризиків. Вони охоплюють такі аспекти, як затвердження операцій, перевірка, поділ обов'язків, захист активів тощо;
- інформація та комунікація (Information and Communication) - своєчасне, повне і точне інформування відповідальних осіб про ключові показники, ризики та інші аспекти діяльності. Ефективна комунікація гарантує обмін інформацією як у межах організації, так і з зовнішніми партнерами;

– моніторинг (Monitoring Activities) - це безперервний процес оцінки якості функціонування системи контролю, включаючи регулярні внутрішні та зовнішні аудити, з метою виявлення недоліків і вжиття коригувальних заходів.

Однією з найважливіших складових ефективного управління у будь-якій організації є контрольне середовище, яке є фундаментальним елементом системи внутрішнього контролю, що формує загальну атмосферу всередині організації. Воно визначає не лише етичні стандарти та цінності, які мають бути дотримані всіма працівниками, але й організаційну структуру, компетентність персоналу, а також розподіл повноважень і відповідальності. Саме контрольне середовище задає тон управлінню контролем і слугує основою для побудови всіх інших компонентів системи. У широкому розумінні цей елемент відображає позицію керівництва щодо доброчесності, етики, дотримання норм, а також відповідальності за досягнення цілей і мінімізацію ризиків. До ключових складових контрольного середовища належать чітко визначені етичні стандарти та цінності, організаційна структура, яка забезпечує поділ обов'язків і підзвітність, а також незалежність функцій контролю. Важливою є також кадрова політика, що гарантує компетентність працівників, і прозорий розподіл повноважень і відповідальності на всіх рівнях управління. Контрольне середовище передбачає нагляд з боку вищих керівних або незалежних органів, а також послідовність і прозорість у прийнятті управлінських рішень. Саме сприятлива організаційна культура, у якій система контролю розглядається не як формальність, а як інструмент досягнення стратегічних цілей і підвищення відповідальності, забезпечує ефективність всього механізму внутрішнього контролю. Навпаки, недосконале або пасивне контрольне середовище може звести нанівець навіть найкращі контрольні процедури, створюючи передумови для корупції, зловживань і неефективного управління.

Від контрольного середовища безпосередньо переходять до оцінки ризиків, яка є наступним важливим етапом у побудові системи внутрішнього контролю. Оцінка ризиків полягає в процесі ідентифікації та аналізу

потенційних загроз, які можуть завадити досягненню цілей організації. Важливо відзначити, що COSO наголошує на необхідності періодичної переоцінки ризиків, адже зовнішнє і внутрішнє середовище організації постійно змінюється, а разом із ним і фактори ризику. Визначення прийняттого рівня ризику є ключовим моментом, який дозволяє сфокусувати зусилля на найбільш критичних загрозах. Саме на основі результатів оцінки ризиків формуються подальші стратегії управління ризиками та відповідні контрольні заходи.

Контрольні заходи виступають практичним виміром системи внутрішнього контролю, оскільки саме вони втілюють у життя стратегії управління ризиками, визначені на етапі оцінки. Ці заходи включають різноманітні політики та процедури, що впроваджуються на всіх рівнях організації з метою мінімізації ймовірності виникнення ризиків або усунення недоліків. Контрольні дії охоплюють як превентивні механізми, такі як затвердження і погодження операцій, так і виявлявальні заходи - перевірки, звірки, моніторинг відповідності встановленим стандартам. Ефективність контрольних заходів значною мірою залежить від їхньої інтеграції у повсякденні бізнес-процеси, регулярного оновлення відповідно до змін ризикового середовища, а також від активної участі керівництва у контролі за їх виконанням. У європейському підході значна увага приділяється документуванню процедур, визначенню відповідальних осіб, що передбачає поділ ключових функцій між двома особами для зниження ризику помилок і зловживань. Крім того, контрольні заходи забезпечують дотримання принципів доброчесності, прозорості та відповідальності, які є наріжними каменями сучасного публічного управління.

Для забезпечення ефективного функціонування всіх попередніх компонентів системи внутрішнього контролю критично важливими є інформація та комунікація. Інформація розглядається не просто як сукупність даних, а як якісний ресурс, який має бути релевантним, повним, точним і своєчасним. Вона включає внутрішні дані - оперативні, фінансові,

управлінські, а також зовнішні джерела інформації, які можуть впливати на діяльність організації. Комунікація створює канали для обміну інформацією, завдяки чому працівники на всіх рівнях мають можливість отримувати й передавати важливі повідомлення, що стосуються внутрішнього контролю. Важливим аспектом є створення відкритого інформаційного середовища, в якому заохочується повідомлення про виявлені порушення або ризики, зокрема через механізми захисту викривачів. Відповідно до європейських стандартів, ефективна комунікація має охоплювати як вертикальні інформаційні потоки згори вниз і знизу вгору, так і горизонтальні між підрозділами, що сприяє узгодженості дій і досягненню спільних цілей у публічному управлінні. Таким чином, грамотне управління інформацією та комунікацією є визначальним чинником прозорості, підзвітності та ефективності системи внутрішнього контролю.

Наступним важливим елементом є моніторинг, який здійснюється як безпосередньо керівництвом на операційному рівні у підрозділах, так і через незалежні внутрішні аудити. Цей процес передбачає систематичну оцінку фактичного функціонування системи контролю, порівняння його з встановленими стандартами та вимогами. Результати моніторингу не лише фіксуються, а й служать основою для прийняття управлінських рішень щодо вдосконалення системи контролю та зниження ризиків. Практика ЄС наголошує на необхідності системного, регулярного і комплексного моніторингу, що дозволяє адаптувати систему внутрішнього контролю до змін зовнішнього і внутрішнього середовища організації. Завдяки цьому процесу організація має можливість своєчасно реагувати на нові виклики, зберігати ефективність управління і досягати стратегічних цілей. Моніторинг таким чином перестає бути просто формальністю, а стає безперервним процесом, що забезпечує зворотний зв'язок і сприяє постійному вдосконаленню системи внутрішнього контролю.

Отже, кожен із зазначених елементів, а саме: контрольне середовище, оцінка ризиків, контрольні заходи, інформація і комунікація, а також

моніторинг, складає невід'ємну частину цілісної структури системи внутрішнього контролю за моделлю COSO. Ця структура покликана не лише забезпечити відповідність діяльності організації вимогам законодавства, а й підвищити загальну ефективність її функціонування. Водночас, особливу увагу слід звернути на практичне впровадження цих принципів у контексті реформування публічного управління, особливо в умовах європейської інтеграції, що потребує належного поєднання стандартів і адаптації до специфіки національного середовища.

Інтеграція принципів COSO у практику публічного управління дозволяє підвищити передбачуваність і результативність управлінських рішень, забезпечити відповідальність за використання бюджетних коштів, а також сформувати прозору систему звітності. Варто наголосити, що COSO не є жорстким регламентом, а методологічною основою, яку кожна організація адаптує відповідно до власних потреб, розміру, складності процесів та ризик-профілю. Саме тому його гнучкість та універсальність сприяють широкому застосуванню в країнах ЄС та за його межами.

Поряд із внутрішніми механізмами контролю, що реалізуються безпосередньо в межах організацій, ключову роль у формуванні національних систем контролю відіграють міжнародні стандарти, розроблені Міжнародною організацією вищих аудиторських інституцій (INTOSAI - International Organization of Supreme Audit Institutions) [75]. INTOSAI встановлює фундаментальні принципи та методологічні підходи до здійснення зовнішнього та внутрішнього аудиту у публічному секторі. Діяльність організації спрямована на уніфікацію та гармонізацію процедур аудиту, що є критично важливим для підвищення прозорості та підзвітності у використанні державних бюджетних коштів. Ця організація встановлює основоположні принципи зовнішнього та внутрішнього фінансового контролю, сприяючи гармонізації підходів щодо аудиту в публічному секторі та забезпеченню прозорості у використанні бюджетних коштів.

Розроблені INTOSAI стандарти INTOSAI Framework of Professional Pronouncements (IFPP) [74] служать орієнтирами для національних аудиторських органів у забезпеченні якості, об'єктивності та незалежності контрольних процедур. Вони формують нормативну базу, що визначає вимоги до планування, проведення та звітування аудиторських перевірок, а також до етичних норм, яких мають дотримуватися аудитори. Завдяки цьому забезпечується сталість і порівнянність результатів аудиту, що дає змогу не лише підвищувати ефективність контролю на національному рівні, а й створювати умови для міжнародного співробітництва та обміну досвідом. Особливо важливим є застосування стандартів INTOSAI GOV [76] та INTOSAI P [73], які сприяють підвищенню якості як зовнішнього, так і внутрішнього контролю. Впровадження цих стандартів дає змогу формувати культуру доброчесності у державному секторі, що є необхідною умовою для забезпечення ефективного управління публічними ресурсами та зміцнення довіри суспільства до державних інституцій.

Враховуючи сучасні виклики у сфері державного управління та необхідність підвищення ефективності контролю за використанням публічних ресурсів, особливого значення набуває стандарт INTOSAI GOV, який визначає принципи та рекомендації щодо організації та функціонування систем державного управління та внутрішнього контролю в публічному секторі. Цей стандарт надає структурований підхід до оцінки ефективності, результативності та відповідності діяльності державних установ, акцентуючи увагу на систематичному управлінні ризиками, контролі за виконанням завдань і забезпеченні належного рівня прозорості.

INTOSAI GOV встановлює методологічні засади для побудови інтегрованих систем внутрішнього контролю, які охоплюють усі рівні управління в державних органах і спрямовані на посилення відповідальності посадових осіб. Цей стандарт підкреслює важливість координації між різними структурними підрозділами, створення механізмів своєчасного моніторингу, а також впровадження ефективних процедур аудиту та оцінки ризиків. Він

служує орієнтиром для розробки політик і процедур, що забезпечують належний контроль за використанням бюджетних ресурсів і виконанням державних програм. Також, INTOSAI GOV сприяє формуванню культури доброчесності, підзвітності та прозорості у державному секторі, що є важливим чинником підвищення довіри громадськості до державних інституцій. Стандарт наголошує на необхідності дотримання етичних норм, професійних стандартів і прозорих процедур прийняття рішень, що в сукупності забезпечує стабільність і ефективність системи управління. Застосування INTOSAI GOV також дозволяє створити основу для впровадження кращих міжнародних практик управління, адаптованих до національного контексту, що підвищує якість внутрішнього контролю та аудиту. Це сприяє не лише підвищенню ефективності державного управління, але й мінімізації корупційних ризиків та зловживань, що є важливим для розвитку правової держави та демократичних інститутів.

Таким чином, INTOSAI GOV є не просто набором рекомендацій, а комплексним інструментом, який допомагає державним органам системно впроваджувати принципи прозорості, ефективності та відповідальності, забезпечуючи надійний контроль за діяльністю публічного сектору і сприяючи сталому розвитку державних фінансів і суспільства загалом.

У сучасних умовах реформування державного управління та зростаючих вимог до прозорості й ефективності використання публічних ресурсів особливу роль набувають стандарти, що регламентують діяльність внутрішніх аудиторів у державних установах. Одним із найважливіших документів у цій сфері є стандарт INTOSAI P, що представляє собою комплексний набір рекомендацій і принципів, який став основою для формування сучасних підходів до внутрішнього аудиту у публічному секторі. Цей стандарт охоплює широкий спектр аспектів аудиторської діяльності від етичних норм [77] до методології [78] проведення аудиту, що в сукупності створює надійну базу для забезпечення високої якості аудиторських перевірок. INTOSAI P підкреслює критичну важливість незалежності внутрішніх аудиторів, наголошуючи на

тому, що вони мають бути вільними від будь-якого впливу з боку управлінських структур організації. Саме незалежність є ключовим чинником, який забезпечує об'єктивність і неупередженість у проведенні аудиторських заходів. Така автономність сприяє формуванню довіри як з боку керівництва, так і з боку суспільства, адже висновки внутрішніх аудиторів стають основою для прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Для досягнення цього аудитори повинні мати безперешкодний доступ до всієї необхідної інформації, документації та ресурсів, що дає змогу провести всебічний і глибокий аналіз діяльності організації.

Методологія, запропонована стандартом INTOSAI Р, ґрунтується на системному підході до оцінки ризиків. Це дозволяє планувати аудиторські перевірки максимально ефективно, зосереджуючи увагу на найбільш вразливих і важливих напрямках діяльності. Такий підхід передбачає не просто формальне виконання контрольних процедур, а стратегічне управління процесом аудиту з урахуванням як внутрішніх, так і зовнішніх факторів, що можуть впливати на функціонування організації. Внутрішній аудит за цим стандартом має на меті не лише виявлення недоліків і порушень, а й формування практичних рекомендацій, які допоможуть підвищити ефективність управління та зміцнити систему внутрішнього контролю.

Не менш важливим є дотримання високих етичних стандартів у діяльності аудиторів. Вони зобов'язані проявляти максимальну конфіденційність стосовно отриманої інформації, дотримуватися принципів об'єктивності, професійної компетентності та доброчесності у виконанні своїх функцій. Постійний професійний розвиток і підвищення кваліфікації є невід'ємною складовою діяльності внутрішніх аудиторів, що дозволяє їм відповідати сучасним викликам і зростаючим вимогам у сфері державного управління.

Застосування стандарту INTOSAI Р сприяє формуванню у державних органах культури доброчесності, відповідальності та прозорості, що має особливе значення в контексті боротьби з корупцією і нераціональним

використанням бюджетних коштів. Внутрішній аудит перестає бути виключно інструментом контролю, він перетворюється на дієвий механізм підтримки і посилення управлінських рішень, базованих на глибокому аналізі та об'єктивних фактах.

У контексті еволюції міжнародної нормативної бази у сфері державного зовнішнього аудиту важливим є порівняння двох категорій документів, які відображають різні етапи методологічного розвитку INTOSAI - це попередні настанови INTOSAI GOV та чинні INTOSAI-P (Principles), які з'явилися внаслідок реформи 2016 року. Обидві категорії відіграють значну роль у формуванні концептуального та практичного підґрунтя для діяльності органів державного аудиту, однак мають відмінності як за змістовим наповненням, так і за призначенням, структурою та статусом у системі професійних стандартів INTOSAI. Документи INTOSAI GOV, які функціонували до реформи, мали переважно прикладний характер і надавали методичні рекомендації з питань внутрішнього контролю, аудиту ефективності, управління ризиками та боротьби з шахрайством у державному секторі. Вони були спрямовані на практичну підтримку вищих органів аудиту (BOA) та інших державних інституцій, що впроваджують принципи належного врядування. Наприклад, такі документи як INTOSAI GOV 9100 (щодо зміцнення функції внутрішнього аудиту) або INTOSAI GOV 9130 (щодо внутрішнього контролю на основі COSO) були інструментами забезпечення методичної узгодженості при реалізації функцій контролю в публічному секторі.

Водночас, із 2016 року INTOSAI запровадила нову рамкову структуру професійних положень (IFPP), яка передбачає чіткий поділ документів на чотири категорії: принципи (INTOSAI-P), стандарти (ISSAI), керівництва (GUID) та допоміжні матеріали. У цій системі INTOSAI-P становлять найвищий рівень нормативних положень і репрезентують фундаментальні принципи, що визначають роль, мандат, незалежність, відповідальність та стратегічну місію BOA в демократичному суспільстві. Вони мають декларативно-нормативний характер і покликані закріпити основоположні

концепти зовнішнього державного контролю, зокрема принципи верховенства права, підзвітності, ефективного управління публічними ресурсами та зміцнення інституційної довіри.

На відміну від більш технічних та методичних документів INTOSAI GOV, нові принципи INTOSAI-P мають концептуально-засадничий характер. Вони формують ідеологічну основу всієї системи державного аудиту, а їхній вплив простягається не лише на аудиторські практики, а й на формування політики, побудову партнерських відносин з урядами та міжнародними організаціями, а також на забезпечення прозорості й доброчесності в державному управлінні. У цьому контексті варто згадати такі документи, як INTOSAI-P 1 «Декларація Ліми», INTOSAI-P 12 «Цінності і вигоди BOA», INTOSAI-P 20 «Принципи транскордонної підзвітності» - кожен із яких акцентує увагу на окремих аспектах ролі BOA у демократичних суспільствах.

Таким чином, перехід від INTOSAI GOV до INTOSAI-P знаменує собою не просто зміну класифікації чи термінології, а глибше переосмислення функціональної сутності органів державного аудиту. Це відображає прагнення до інституційного укріплення, підвищення професійної довіри, міжнародної конвергенції стандартів та забезпечення єдності підходів у глобальній спільноті аудиторів публічного сектору. Водночас нова структура дозволяє краще орієнтуватися у нормативно-методичній базі INTOSAI, надаючи її користувачам можливість послідовного та інтегрованого застосування як стратегічних принципів, так і прикладних керівництв відповідно до конкретного контексту.

Інтеграція міжнародних стандартів INTOSAI у національні аудиторські системи не позбавлена певних викликів. Зокрема, необхідно враховувати специфіку правового поля, організаційної структури, ресурсного забезпечення та рівня розвитку аудиторських інститутів кожної конкретної країни. Проте запровадження цих стандартів створює передумови для уніфікації підходів щодо аудиту, підвищення професійного рівня внутрішніх аудиторів, а також сприяє покращенню співпраці та взаєморозуміння на міжнародній арені. Це є

вагомим чинником реформ у системі державного управління, які мають на меті посилення контролю і підзвітності публічних фінансів.

Додатково INTOSAI акцентує увагу на важливості побудови інтегрованих систем внутрішнього контролю, що базуються на управлінні ризиками та їх постійній оцінці. Стандарт передбачає комплексний підхід, який включає оцінку ефективності управлінських процесів, регулярний моніторинг виконання рекомендацій аудитів, а також активне використання сучасних інформаційних технологій. Це сприяє оперативності та точності аудитів, забезпечуючи формування прозорої, гнучкої і відповідальної системи управління державними ресурсами, яка відповідає вимогам сучасності. INTOSAI також має важливу роль у наданні технічної допомоги країнам із різним рівнем розвитку аудиторських систем. Організація підтримує навчальні програми, консультує з питань адаптації міжнародних стандартів до національних особливостей правових, економічних і соціальних систем. Такий комплексний підхід забезпечує впровадження передових методик контролю, роблячи їх максимально релевантними та ефективними у конкретних національних умовах.

Отже, стандарти INTOSAI є не лише базовими рамками для здійснення державного аудиту, а й потужним каталізатором системних реформ у сфері публічного фінансового контролю. Вони сприяють підвищенню інституційної спроможності аудиторських органів, формуванню культури доброчесності та підзвітності, що в результаті забезпечує стабільність державних фінансів і зміцнення демократичних інститутів. Впровадження стандартів INTOSAI у національну практику є ключовою умовою розвитку ефективних, прозорих та підзвітних систем управління державними ресурсами, що відповідають найвищим міжнародним вимогам і очікуванням суспільства.

Впровадження зазначених міжнародних практик у сфері внутрішнього контролю є надзвичайно важливим і водночас складним процесом, що вимагає не лише технічного врегулювання, а й глибокої стандартизації процедур. Для досягнення високої ефективності управління державними ресурсами

необхідно запровадити уніфіковані підходи до оцінки результативності функціонування систем внутрішнього контролю та аудиту. Це, у свою чергу, потребує чіткого розподілу функцій і відповідальності між усіма суб'єктами контролю, що забезпечує скоординовану і прозору роботу на різних рівнях державного управління.

Особливу увагу слід звернути на забезпечення прозорості звітності, яка відіграє ключову роль у формуванні довіри не лише серед внутрішніх учасників процесу, але й серед широкої громадськості та міжнародних партнерів. Незалежність внутрішнього аудиту, як один із фундаментальних принципів, має бути гарантована на всіх етапах діяльності аудиторських органів, що сприяє об'єктивності оцінок та дозволяє уникнути будь-яких конфліктів інтересів. Регулярна оцінка ризиків, комплексний аналіз якості управлінських рішень і своєчасне впровадження рекомендацій є запорукою підвищення ефективності системи внутрішнього контролю.

Практичний досвід країн Європейського Союзу демонструє, що системний і комплексний підхід до організації внутрішнього контролю значно знижує ризики виникнення корупційних схем, зловживань бюджетними коштами та неефективного використання державних ресурсів. Водночас це сприяє підвищенню рівня довіри з боку громадськості, інвесторів і міжнародних організацій, що є надзвичайно важливим у сучасних умовах глобалізації та посилення міжнародної співпраці [67]. Такі успішні приклади підтверджують необхідність впровадження єдиних стандартів і підходів у національних системах внутрішнього контролю.

Разом із тим, адаптація до міжнародних стандартів у сфері внутрішнього контролю і це не лише технічне завдання. Це комплексний інституційний та культурний виклик, що вимагає постійного підвищення рівня компетентності управлінського персоналу, активного впровадження сучасних електронних інструментів для автоматизації обліку і звітності, а також зміцнення ролі наглядових органів у забезпеченні контролю та підзвітності. Лише системна і послідовна реалізація цих кроків може створити ефективну, прозору та

адаптивну систему внутрішнього контролю, яка відповідатиме викликам сучасного державного управління і сприятиме сталому розвитку країни.

Таким чином, адаптація до міжнародних стандартів у сфері внутрішнього контролю є не лише технічним, а й складним інституційним та культурним процесом, що вимагає системного оновлення компетенцій управлінського персоналу, впровадження інноваційних електронних інструментів обліку і звітності, а також суттєвого підвищення ролі наглядових органів. Впровадження міжнародних практик внутрішнього контролю не можна розглядати винятково як механічне відтворення стандартів: це трансформація системи управління, що вимагає інтеграції нових підходів до оцінки ефективності, розподілу функцій і відповідальності, а також забезпечення прозорості та підзвітності на всіх рівнях державного управління.

Практика країн Європейського Союзу свідчить, що успішність впровадження таких стандартів наряду пов'язана з цілісним підходом, який охоплює не лише нормативно-правове забезпечення, але й організаційні, технічні та кадрові аспекти. Наприклад, у Естонії процес цифровізації системи внутрішнього аудиту став каталізатором якісних змін у всьому ланцюжку управління державними ресурсами. Автоматизація аудитів і застосування аналітичних платформ для оцінки ризиків дозволили значно підвищити оперативність і точність перевірок, а також забезпечити інтеграцію результатів аудиту у процес ухвалення управлінських рішень [68]. Цей приклад ілюструє, що технологічні інновації відіграють ключову роль у підвищенні прозорості та ефективності внутрішнього контролю, водночас зміцнюючи довіру з боку громадськості та міжнародних партнерів.

Досвід Нідерландів демонструє, що інституційна структура та розмежування відповідальності є фундаментальними складовими побудови дієвої системи контролю. Централізація внутрішнього аудиту в цій країні забезпечує стандартизовані процедури, послідовність застосування нормативів і незалежність аудиторів від підзвітних органів [86]. Такий підхід дозволяє мінімізувати ризики конфлікту інтересів і корупційних зловживань,

що, у свою чергу, посилює контроль над ефективністю витрачання бюджетних коштів. Отже, організаційна архітектура системи внутрішнього контролю має не менш важливе значення, ніж технічні інструменти.

У Великій Британії, навпаки, особлива увага приділяється інтегрованому управлінню ризиками, що передбачає комплексний аналіз зовнішніх і внутрішніх чинників впливу та гнучкі механізми реагування. Використання цифрових платформ для моніторингу та звітності дозволяє оперативно ідентифікувати потенційні загрози та приймати превентивні заходи, що істотно знижує ймовірність виникнення системних проблем [85]. Такий інструментальний підхід демонструє синергію між міжнародними стандартами і національною політикою, спрямованою на забезпечення довготривалої стійкості системи управління.

Швеція, у свою чергу, є прикладом, де внутрішній аудит тісно інтегрований у загальну систему управління ризиками та корпоративного управління державними структурами. Тут превентивна функція аудиту та систематична оцінка ефективності управлінських рішень здійснюються у режимі реального часу, що забезпечує оперативне виявлення недоліків і максимізацію ресурсів [62]. Це підтверджує, що системний підхід із постійним моніторингом і оцінкою ризиків є ефективним інструментом підвищення якості державного управління.

Варто також звернути увагу на німецький досвід, де наголос робиться на безперервному розвитку людського капіталу в сфері внутрішнього аудиту. Професійні стандарти, етичні кодекси та регулярне навчання дозволяють створити середовище, в якому аудитори не тільки контролюють, але й консультують керівництво, допомагаючи приймати стратегічні рішення [61]. Це підкреслює роль людського фактора як одного з ключових елементів успішної імплементації міжнародних стандартів.

Отже, усі ці приклади демонструють, що впровадження міжнародних практик у сфері внутрішнього контролю є багатограним процесом, який

потребує не лише формального прийняття стандартів, а й глибинної організаційної перебудови, активного використання технологій і розвитку професійних компетенцій [91]. Лише такий системний, комплексний підхід здатен забезпечити стійкість і ефективність державного управління, мінімізувати корупційні ризики та сприяти підвищенню довіри громадськості й міжнародної спільноти.

У результаті аналізу міжнародних практик у сфері внутрішнього контролю, зокрема досвіду країн Європейського Союзу, можна констатувати, що ефективність систем внутрішнього аудиту та контролю значною мірою залежить від комплексного впровадження стандартизованих процедур, чіткого розподілу функцій і відповідальності, а також дотримання принципів прозорості і незалежності. Впровадження міжнародних стандартів, зокрема INTOSAI P, сприяє не лише підвищенню рівня професіоналізму аудиторських кадрів, а й формуванню інституційної культури, орієнтованої на доброчесність, ефективність і підзвітність.

Приклади держав-членів ЄС свідчать, що інтеграція сучасних технологічних рішень та інноваційних підходів до управління ризиками дозволяє значно підвищити якість аудиторських перевірок, що, у свою чергу, зменшує ймовірність виникнення корупційних практик і зловживань. Водночас, адаптація міжнародних стандартів до національних умов вимагає значних зусиль щодо реформування нормативно-правової бази, підвищення кваліфікації фахівців, а також формування відповідної управлінської культури, що є складним і багатогранним процесом.

Отже, для забезпечення сталого розвитку систем внутрішнього контролю у публічному секторі необхідно поєднувати нормативно-правове регулювання, інституційні зміни, кадрову політику і впровадження сучасних технологій, що разом утворюють міцний фундамент для прозорого, ефективного та підзвітного державного управління.

Для підвищення ефективності систем внутрішнього контролю в публічному секторі та забезпечення успішної імплементації міжнародних

стандартів слід керуватися низкою принципових рекомендацій. По-перше, важливо забезпечити уніфікацію процедур внутрішнього аудиту шляхом розробки та впровадження єдиних методологічних підходів, які відповідатимуть вимогам міжнародних стандартів. Це сприятиме підвищенню прозорості та послідовності аудиторських перевірок, а також створенню єдиного простору професійних практик. По-друге, необхідно законодавчо закріпити незалежність внутрішніх аудиторів від управлінських органів, що гарантуватиме об'єктивність, неупередженість та відсутність конфлікту інтересів під час проведення аудиту. Забезпечення автономності аудиторських підрозділів посилить довіру до результатів їх діяльності як з боку керівництва державних установ, так і громадськості. По-третє, пріоритетним завданням є впровадження сучасних інформаційних технологій, які сприятимуть автоматизації процесів аудиту, підвищенню оперативності збору та аналізу даних, а також оптимізації контролю за використанням державних ресурсів.

Водночас необхідно систематично інвестувати у професійний розвиток аудиторських кадрів, забезпечуючи регулярне підвищення кваліфікації, підготовку фахівців із урахуванням актуальних міжнародних вимог і сучасних тенденцій у сфері публічного управління.

Крім того, впровадження інтегрованих систем управління ризиками слугуватиме переходу від реактивних методів контролю до проактивного аналізу й мінімізації потенційних загроз, що позитивно вплине на якість управлінських рішень і зменшить корупційні ризики.

Не менш вагомим є розвиток культури доброчесності, відповідальності та підзвітності в державних установах, що сприятиме зміцненню внутрішньої дисципліни, підвищенню довіри громадськості та міжнародних партнерів.

Останнім, але не менш важливим аспектом є забезпечення прозорості звітності та відкритості взаємодії з громадськістю і міжнародними організаціями. Такий підхід дозволить покращити імідж державних органів і створить умови для ефективної комунікації й контролю з боку суспільства.

Отже, реалізація цих рекомендацій є необхідною передумовою формування ефективної, прозорої та відповідальної системи внутрішнього контролю, здатної адекватно реагувати на виклики сучасності та забезпечувати сталий розвиток публічного сектору.

У процесі формування ефективної, цілісної та адаптивної системи внутрішнього контролю й аудиту в умовах постійних викликів, пов'язаних із глобалізацією, фінансовими ризиками, а також необхідністю посилення прозорості та підзвітності, надзвичайно важливим є вивчення, порівняння й адаптація міжнародно визнаних методологічних основ. З-поміж таких концептуальних підходів особливе значення мають модель COSO та стандарти INTOSAI, які тривалий час залишаються орієнтирами у сфері побудови контрольних і антикризових систем як у приватному, так і в публічному секторах.

Обидва ці підходи представляють собою фундаментальні рамкові системи, які, попри певні відмінності у своїй структурі й меті, поділяють спільну мету - забезпечення належного контролю за діяльністю організацій, своєчасне виявлення ризиків, мінімізацію зловживань, оптимізацію управлінських процесів і, зрештою, підвищення довіри до інституцій. При цьому як COSO, так і INTOSAI ґрунтуються на системному й аналітичному підході до управління, який передбачає послідовне охоплення різних рівнів — від стратегічного планування до поточного моніторингу та незалежної оцінки ефективності.

Водночас ці моделі виникли й еволюціонували в різних інституційних контекстах, що зумовило розбіжності в акцентах, які вони роблять у своїй структурі. Зокрема, модель COSO сформувалася як відповідь на потреби корпоративного середовища, де надзвичайно важливою є інтеграція внутрішнього контролю із системою управління ризиками, що дозволяє компаніям не лише убезпечити себе від зовнішніх та внутрішніх загроз, а й підвищити якість управлінських рішень, посилити конкурентоспроможність і відповідати вимогам міжнародних інвесторів. COSO широко

використовується транснаціональними корпораціями, банками, страховими компаніями, а також регуляторними органами, що прагнуть уніфікувати підходи до забезпечення фінансової звітності та операційної ефективності.

З іншого боку, INTOSAI, як модель, яка формувалася в рамках діяльності найвищих органів фінансового контролю держав, від самого початку орієнтувалася на публічний сектор. Її цільова функція полягає у забезпеченні демократичної легітимності, публічної підзвітності та законності використання бюджетних коштів. Цей підхід передбачає не лише технічний аудит, а й дотримання етичних принципів управління, включаючи транспарентність, інституційну доброчесність та сприяння сталому розвитку. INTOSAI охоплює також питання зовнішнього аудиту, що є критично важливим для країн із низьким рівнем довіри до органів державної влади та високим рівнем корупційних ризиків.

Попри наявність спільних засад, таких як оцінка ризиків, формування контрольного середовища, здійснення моніторингу й аналізу, ці моделі розрізняються за ступенем формалізації процедур, джерелами легітимності, методами впровадження та характером суб'єктів, на які вони орієнтовані. COSO значною мірою апелює до внутрішньої мотивації організації, до її здатності впроваджувати політики саморегулювання, тоді як INTOSAI фокусується на забезпеченні контролю через зовнішні інститути нагляду, що покликані гарантувати об'єктивність і неупередженість оцінки.

Таким чином, порівняльний аналіз цих двох підходів дозволяє не лише виявити суттєві відмінності в підходах до організації контролю, а й глибше усвідомити потенціал їхньої взаємної адаптації. Обидві моделі не суперечать одна одній, а, навпаки, можуть слугувати основою для формування гібридних систем внутрішнього контролю, які враховуватимуть як потреби стратегічного управління, так і вимоги до публічної прозорості й законності. У таблиці нижче представлено ключові характеристики моделей COSO та INTOSAI, згруповані за основними критеріями, що дозволяють здійснити глибоке й системне порівняння цих концептуальних рамок.

Таблиця. 3.2. Порівняльна таблиця: INTOSAI та COSO (розроблено авторкою)

Критерій	INTOSAI	COSO
Призначення	Для публічного сектору	Універсальна модель, зосереджена на корпоративному управлінні
Цільова аудиторія	Органи державного управління, контрольні органи	Бізнес-структури, фінансові установи, організації будь-якого типу
Фокус	Законність, ефективність витрат, підзвітність перед громадськістю	Досягнення стратегічних цілей, мінімізація ризиків
Компоненти контролю	5 компонентів (аналогічні до COSO), з адаптацією до специфіки державного управління	5 компонентів: контрольне середовище, оцінка ризиків, контрольні заходи, комунікація, моніторинг
Оцінка ризиків	Оцінка наслідків для суспільства, законності та політики	Оцінка ймовірності та впливу ризиків на бізнес-ціль
Нормативна база	Орієнтована на державні стандарти, публічну відповідальність	Базується на корпоративних підходах до внутрішнього контролю
Розподіл відповідальності	Чітке розмежування функцій між внутрішнім і зовнішнім контролем	Відповідальність лежить здебільшого на керівництві компанії
Гнучкість та адаптація	Менш гнучка, базується на стандартизованих підходах	Висока гнучкість, адаптується до галузевих і організаційних особливостей
Основна перевага	Орієнтація на публічні інтереси, доброчесність управління	Комплексність, стратегічна інтеграція контролю в управлінські процеси
Сфера застосування	Державні установи, аудит публічних фінансів	Комерційні, некомерційні та державні організації

У контексті розвитку систем внутрішнього контролю надзвичайно важливим є порівняння провідних міжнародних моделей, серед яких особливе місце займають концепції, запропоновані COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) та INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions). Обидві моделі мають високий

рівень визнання у професійному середовищі та широко застосовуються як у державному, так і в корпоративному секторах. Їхнє вивчення дозволяє не лише глибше зрозуміти концептуальні засади організації внутрішнього контролю, а й визначити потенціал їх практичного впровадження в умовах реформування управлінських систем.

Модель COSO була розроблена передусім для потреб приватного сектору, однак її універсальні принципи виявилися корисними й для публічної сфери, особливо у частині оцінки ризиків, забезпечення достовірності звітності та дотримання законодавчих вимог. Основними цілями, які ставить перед собою ця модель, є підвищення ефективності операційної діяльності, досягнення надійності фінансової інформації та дотримання нормативно-правових актів. У свою чергу, INTOSAI орієнтована переважно на державний сектор і враховує його специфіку: ієрархічну структуру, нормативну визначеність процесів управління, обов'язок дотримання принципів законності, прозорості та підзвітності. Основна увага в межах цієї моделі зосереджена на зміцненні суспільної довіри, зниженні ризиків зловживань і корупційних практик, а також забезпеченні раціонального використання публічних ресурсів.

Ключовими елементами системи COSO є п'ять інтегрованих складових: контрольне середовище, оцінка ризиків, контрольні заходи, інформація і комунікація, а також моніторинг. Ці компоненти взаємодіють між собою, формуючи цілісну систему, в якій внутрішній контроль органічно вбудовується в загальну структуру управління. INTOSAI, натомість, ґрунтується на багаторівневій моделі, що охоплює як внутрішні, так і зовнішні механізми контролю, передбачає наявність нормативного регулювання, інституційно незалежних органів аудиту, процедур оцінки ефективності управлінських рішень, а також вимоги до регулярної звітності перед органами нагляду й громадськістю.

Особливістю COSO є її чітка орієнтація на ризик-менеджмент, гнучкість адаптації до умов бізнес-середовища та активна роль менеджменту в процесі

прийняття рішень. INTOSAI натомість оперує більш широким набором контрольних інструментів, у яких враховується публічна відповідальність, підзвітність вищим органам державної влади та потреба у дотриманні міжнародних стандартів належного врядування. У COSO контрольні механізми є складовою внутрішньої корпоративної культури, тоді як в INTOSAI - інституційно забезпеченим і формалізованим процесом, який значною мірою регулюється зовнішніми чинниками.

У підсумку можна стверджувати, що обидві моделі, хоча і ґрунтуються на різних принципах та обслуговують різні інституційні контексти, мають спільне прагнення до посилення ефективності управління та зниження ризиків, пов'язаних із порушенням законодавства, неефективністю використання ресурсів та недостатньою прозорістю. Їх порівняльний аналіз дозволяє ідентифікувати найкращі практики, які можуть бути адаптовані до конкретних національних умов у процесі вдосконалення систем внутрішнього контролю, сприяючи підвищенню якості державного управління та довіри з боку суспільства.

У процесі європейської інтеграції ключовим завданням для держав-кандидатів є адаптація національних систем публічного управління до стандартів Європейського Союзу. Одним із таких стандартів є концепція Public Internal Financial Control (PIFC) [93] - це система, що була розроблена Європейською Комісією з метою гармонізації та зміцнення внутрішнього фінансового контролю в публічному секторі країн-членів і країн, що прагнуть до членства в ЄС. Її основною метою є підвищення ефективності, прозорості, підзвітності та законності у використанні державних ресурсів через впровадження цілісної системи управління і контролю.

Концепція PIFC охоплює три базові компоненти: систему фінансового управління і контролю (FMC), внутрішній аудит (IA), а також центральну гармонізаційну одиницю (CHU). Система фінансового управління і контролю передбачає, що відповідальність за організацію належного внутрішнього

контролю покладається на керівництво державної установи. Це означає посилення інституційної автономії органів влади у прийнятті рішень щодо управління ресурсами з одночасним забезпеченням їх ефективності, економності та результативності.

Внутрішній аудит, у свою чергу, забезпечує незалежну оцінку якості функціонування систем внутрішнього контролю та управління ризиками. Він спрямований не на виявлення і покарання порушень, а на покращення внутрішніх процесів управління через систематичний аналіз і надання рекомендацій. Третій елемент - центральна гармонізаційна одиниця виконує координаційну, методологічну та моніторингову функції, забезпечуючи єдність підходів до впровадження системи PIFC у межах усієї державної адміністрації. Впровадження PIFC тісно пов'язане з адаптацією національного законодавства до європейських норм. Законодавче забезпечення є визначальним фактором ефективності реформи: ухвалення нормативно-правових актів, що закріплюють принципи прозорості, підзвітності, відповідальності посадових осіб та незалежності контролюючих структур, є необхідною умовою для створення ефективного та стійкого механізму внутрішнього контролю. Серед пріоритетів визначають встановлення процедур контролю, аудитної звітності, а також передбачення відповідальності за порушення норм фінансової дисципліни. Реалізація концепції PIFC не є суто технічною реформою, вона передбачає зміну управлінської культури в публічному секторі. Створення орієнтованої на результат системи управління публічними фінансами сприяє підвищенню довіри громадян до держави, покращенню якості адміністративних послуг та раціональному використанню бюджетних коштів. У контексті сучасних викликів, таких як війна, економічна нестабільність та зростання суспільних очікувань, функціонуюча система PIFC забезпечує гнучкість, стабільність та відповідальність публічного управління.

Загалом, PIFC є не лише інструментом внутрішнього фінансового контролю, а й важливою складовою загальної політики доброго врядування. Її

ефективне впровадження вимагає інституційної злагожденості, належного нормативного супроводу, кадрового потенціалу та політичної волі. Успішна реалізація цієї концепції свідчить про прагнення держави до підвищення стандартів управління, прозорості державного сектору та сталого розвитку у відповідності до європейських вимог.

Поглиблення процесів європейської інтеграції справляє системний вплив на всі рівні публічного управління в Україні, формуючи не лише нові інституційні орієнтири, але й змінюючи саму парадигму державного адміністрування. Одним із ключових аспектів цього впливу є впровадження європейських стандартів внутрішнього контролю, що розглядається як необхідна умова для побудови ефективної, прозорої та підзвітної системи публічного управління. У цьому контексті європейська інтеграція виконує функцію своєрідного каталізатора, що активізує реформи у сфері фінансового менеджменту, бюджетного процесу, антикорупційної політики та державної служби.

Європейська інтеграція також передбачає активну роботу над приведенням національного законодавства у відповідність до європейських стандартів. Це стосується як законів, так і підзаконних актів, що регулюють внутрішній контроль у державних органах, процедури аудиту, звітності та відповідальності посадових осіб. Важливим кроком на цьому шляху є ухвалення законодавчих ініціатив, які закріплюють принципи прозорості, підзвітності, незалежності контролюючих органів, а також встановлюють санкції за порушення норм внутрішнього контролю. Такі зміни створюють міцний нормативно-правовий фундамент для ефективного впровадження реформ і гарантують сталий розвиток національної системи внутрішнього контролю.

Впровадження європейської моделі внутрішнього контролю, насамперед концепції PIFC (Public Internal Financial Control) передбачає системну перебудову механізмів контролю в державному секторі. PIFC базується на принципах децентралізації контролю, автономності

внутрішнього аудиту, інтегрованого підходу до управління ризиками та стратегічної орієнтації управлінських рішень. Така модель вимагає від публічних інституцій не лише формального дотримання процедур, але й глибокого усвідомлення відповідальності за результати використання державних ресурсів. У результаті, внутрішній контроль перестає бути виключно інструментом виявлення порушень, натомість він трансформується у механізм превентивного управління, що дає змогу зменшити імовірність помилок, зловживань і неефективного витрачання коштів ще до їх виникнення.

Слід також зазначити, що запровадження європейських підходів до внутрішнього контролю сприяє гармонізації управлінських практик в Україні із загальноєвропейськими нормами. Це, у свою чергу, підвищує привабливість України як партнера для міжнародних фінансових інституцій і донорських організацій, які надають допомогу на умовах дотримання принципів належного врядування. Особливе значення мають ті елементи системи контролю, що спрямовані на запобігання корупції, зміцнення публічної доброчесності та підвищення відповідальності за прийняті рішення. Завдяки інтеграції європейських стандартів, механізми оцінки ефективності державного управління набувають більшої об'єктивності, системності й прозорості.

У стратегічній перспективі європейська інтеграція відкриває для України можливості інституційного оновлення, що включає не лише адаптацію технічних регламентів чи управлінських стандартів, але й формування нової управлінської культури, заснованої на довірі до державних інституцій, орієнтації на результат і дотриманні етичних принципів у роботі публічної адміністрації. Надзвичайно важливим є також те, що система внутрішнього контролю, побудована на європейських засадах, підвищує рівень стійкості державного управління в умовах багатовимірних криз: воєнних, економічних, соціальних. Вона забезпечує здатність держави швидко реагувати на зміни, приймати обґрунтовані рішення

та ефективно управляти обмеженими ресурсами, що особливо актуально в умовах повномасштабної війни та повоєнного відновлення.

На цьому тлі не менш важливим є зростання довіри громадян до публічної влади, яке прямо пов'язане з рівнем прозорості, підзвітності й результативності діяльності державних органів. Успішна імплементація європейських стандартів внутрішнього контролю формує умови для якісного надання адміністративних послуг, зменшення рівня бюрократії, боротьби з неефективністю та зловживаннями. Відтак, система внутрішнього контролю, інтегрована у публічне управління в контексті європейської інтеграції, виступає важливою складовою не лише інституційного, а й ціннісного оновлення держави.

Загалом, можна стверджувати, що європейська інтеграція справляє трансформаційний вплив на публічне управління в Україні, стимулюючи не лише модернізацію структур і процедур, але й глибоку переоцінку ролі держави, функцій державних інституцій та механізмів реалізації публічної політики. У цьому контексті система внутрішнього контролю виконує роль ключового інструменту забезпечення ефективності, легітимності й стійкості сучасного публічного адміністрування.

3.3 Вдосконалення внутрішнього контролю в державних установах України в контексті євроінтеграційних процесів

У процесі адаптації системи публічного управління України до європейських стандартів особливої актуальності набуває інституційне зміцнення внутрішнього контролю як фундаментальної складової належного врядування. Внутрішній контроль виступає не лише як засіб забезпечення законності та ефективності використання публічних ресурсів, але й як інструмент управлінської відповідальності, стратегічного планування й оцінювання результатів. У цьому контексті інституційне зміцнення означає

створення стійкої, функціональної, нормативно та організаційно забезпеченої системи внутрішнього контролю в державному секторі.

У контексті поступової імплементації європейських стандартів державного управління в Україні ключову роль відіграє розвиток ефективної системи державного внутрішнього фінансового контролю (ДВФК). Центральною інституцією, відповідальною за формування, координацію та гармонізацію відповідної політики, є Центральна гармонізаційна одиниця (ЦГО), що функціонує у структурі Міністерства фінансів України у вигляді Департаменту гармонізації державного внутрішнього фінансового контролю.

Діяльність ЦГО базується на концепції Public Internal Financial Control (PIFC), адаптованої до українських умов, що передбачає взаємодію трьох основних складових: внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту та функції центральної гармонізації. Метою впровадження цієї концепції є підвищення ефективності, прозорості та підзвітності у сфері управління державними фінансами, а також запобігання фінансовим зловживанням у бюджетному секторі.

ЦГО виконує низку стратегічно важливих функцій. Зокрема, до її повноважень належить розроблення нормативно-методичних засад функціонування систем внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в органах державної влади й бюджетних установах, координація діяльності підрозділів внутрішнього аудиту, організація професійного навчання та сертифікації внутрішніх аудиторів, а також здійснення моніторингу якості впровадження зазначених механізмів у публічному секторі.

Правовий статус та функціональні засади діяльності ЦГО закріплені у низці нормативно-правових актів. Визначальним документом є Бюджетний кодекс України, зокрема стаття 26 «Контроль та аудит у бюджетному процесі» [6], яка формулює базові положення щодо організації системи внутрішнього контролю та аудиту в бюджетних установах. У цій статті відображено загальні принципи функціонування ДВФК та визначено роль органів виконавчої влади у його реалізації. Важливе нормативне підґрунтя також забезпечує постанова

Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 року № 1001 «Деякі питання здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту» [44]. У ній конкретизовано організаційні та функціональні аспекти створення й діяльності підрозділів внутрішнього аудиту, а також визначено Міністерство фінансів України як центральний орган виконавчої влади, уповноважений на здійснення гармонізації відповідної сфери. Окрему групу нормативно-правових джерел складають накази Міністерства фінансів України, що регламентують професійні стандарти та методичні підходи до здійснення внутрішнього аудиту. Зокрема, Наказ від 4 жовтня 2011 року № 1247 «Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту» [48] (із подальшими змінами) є ключовим документом, який визначає вимоги до організації, планування, виконання та звітування внутрішнього аудиту в органах державного сектору.

Незважаючи на відсутність окремого публічного вебресурсу, присвяченого безпосередньо діяльності Центральної гармонізаційної одиниці, основну інформацію щодо її функцій, структури та завдань можна знайти на офіційному сайті Міністерства фінансів України, зокрема у розділах, що стосуються внутрішнього аудиту, фінансової політики та контролю.

Також важливим напрямом діяльності є забезпечення незалежності підрозділів внутрішнього аудиту в межах органів державної влади та органів місцевого самоврядування. Цей аспект є критично важливим для ефективного функціонування системи державного внутрішнього фінансового контролю, оскільки незалежність аудитора є передумовою для об'єктивного, неупередженого та професійного оцінювання діяльності контрольованих об'єктів. Згідно з усталеними європейськими підходами, що базуються, зокрема, на міжнародних стандартах внутрішнього аудиту (наприклад, Стандартах Інституту внутрішніх аудиторів (ІІА) [35] та концепції RIFC), внутрішній аудит має бути інституційно та функціонально відокремлений від підрозділів, які він перевіряє. Йдеться не лише про фізичне чи організаційне розмежування, а передусім про підпорядкування внутрішнього аудиту

найвищому керівництву органу влади або його керівному органу (наприклад, голові або виконавчому комітету), а не структурним підрозділам, які є об'єктами перевірки.

Такий підхід забезпечує підвищення об'єктивності висновків аудитора, мінімізує ризик конфлікту інтересів і сприяє зміцненню довіри до результатів аудиторських перевірок як з боку внутрішніх користувачів (керівництва, відповідальних підрозділів), так і з боку зовнішніх стейкхолдерів (громадськості, міжнародних партнерів, контрольних органів). Крім того, незалежність внутрішнього аудиту значно знижує імовірність адміністративного тиску на аудиторів, що, у свою чергу, підвищує стійкість системи ДВФК до політичного або управлінського впливу. Таким чином, ЦГО виступає системоутворювальним елементом у розбудові сучасної моделі державного внутрішнього фінансового контролю, що відповідає найкращим європейським практикам. Її діяльність сприяє підвищенню рівня фінансової дисципліни, ефективності використання бюджетних коштів та забезпечує належний рівень інституційної підзвітності у сфері публічних фінансів.

Наступним важливим інструментом інституційного зміцнення системи державного внутрішнього фінансового контролю (ДВФК) є формування цілісної та узгодженої нормативно-правової бази, яка регламентує діяльність внутрішнього контролю відповідно до міжнародних стандартів та європейських практик. Адекватна правова інфраструктура є необхідною умовою для забезпечення системності, прозорості й ефективності механізмів контролю в публічному секторі, а також для запровадження чітких стандартів відповідальності та підзвітності.

У цьому напрямі Україна вже здійснила низку суттєвих кроків, що заклали підґрунтя для модернізації внутрішнього контролю. Зокрема, було ухвалено Концепцію розвитку системи внутрішнього контролю у сфері публічних фінансів [30], яка визначає стратегічні цілі, принципи та основні етапи розбудови ефективної системи внутрішнього контролю, орієнтованої на досягнення результатів, управління ризиками, законність і ефективність

використання бюджетних коштів. Цей документ слугує дороговказом для узгодження національних підходів із європейською моделлю PIFC, що рекомендована для країн-кандидатів на вступ до ЄС.

Крім того, Бюджетний кодекс України, зокрема його стаття 26, містить положення, які встановлюють нормативні рамки для запровадження системи внутрішнього контролю в бюджетних установах. Ці положення закладають основи для розмежування функцій внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, а також для визначення відповідальності керівників установ за належне функціонування системи контролю.

Разом із тим, подальший розвиток системи потребує глибшої деталізації та закріплення ключових положень у вигляді спеціалізованих законодавчих актів, які б чітко визначали статус, функціональні повноваження, відповідальність та підзвітність органів і підрозділів внутрішнього контролю. Йдеться, зокрема, про законодавче врегулювання питань організаційної незалежності контрольних структур, процедур проведення контрольних заходів, стандартів контролю, а також механізмів зовнішнього нагляду та координації.

Таке правове забезпечення має слугувати основою для подальшої гармонізації національної системи ДВФК з вимогами Європейського Союзу, а також сприяти посиленню довіри до управління публічними фінансами як з боку громадськості, так і міжнародних донорів та партнерів.

У процесі інституційного зміцнення системи внутрішнього контролю у публічному секторі України, особливого значення набуває інституціоналізація функції управління ризиками. Цей процес передбачає створення системного та методологічно обґрунтованого підходу до ідентифікації, оцінки, моніторингу та реагування на ризики, що можуть негативно впливати на досягнення стратегічних і операційних цілей державних органів. Відповідно до сучасних європейських практик у сфері належного врядування, управління ризиками розглядається як невід'ємна складова внутрішнього контролю, що забезпечує

проактивність управлінських рішень і підвищення ефективності реалізації державної політики.

Інституціоналізація цієї функції сприяє формуванню культури управління ризиками на всіх рівнях організації та стимулює керівний персонал до активної участі у побудові ефективного контрольного середовища. Ризик-орієнтований підхід дозволяє не лише попереджати порушення та неефективність, а й оптимізувати розподіл ресурсів і посилити відповідальність за досягнення результатів. Таким чином, інтеграція управління ризиками в систему внутрішнього контролю є необхідною умовою модернізації управлінських процесів відповідно до принципів належного врядування, закріплених у нормативних документах Європейського Союзу, зокрема у концепції PIFC (Public Internal Financial Control).

Ще одним важливим напрямом інституційного зміцнення є розвиток кадрового потенціалу, зокрема формування системи підготовки, перепідготовки та сертифікації фахівців у сфері внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту. Ефективне впровадження міжнародних стандартів можливе лише за умови належного рівня професіоналізму відповідальних працівників, які повинні володіти актуальними знаннями про принципи PIFC, сучасними інструментами аналізу, оцінювання ризиків, методами аудиту ефективності та навичками цифрового оброблення даних. У цьому контексті актуальним є створення національної системи сертифікації та безперервного професійного розвитку, яка б відповідала вимогам міжнародних організацій, таких як INTOSAI та IFAC.

Крім того, важливою складовою забезпечення належного функціонування системи внутрішнього контролю є створення ефективного механізму моніторингу та оцінювання її результативності. Така система має на меті забезпечення постійного зворотного зв'язку, що дає змогу своєчасно виявляти та усувати недоліки в організації контрольних процедур, адаптувати стратегії управління до змін у зовнішньому та внутрішньому середовищі, а також підвищувати рівень прозорості та фінансової дисципліни в органах

державної влади та місцевого самоврядування. Моніторинг дозволяє не лише здійснювати оцінку дотримання процедур, а й аналізувати ефективність досягнення запланованих результатів і надання публічних послуг.

Отже, інституційне зміцнення внутрішнього контролю в умовах євроінтеграційних трансформацій вимагає системного підходу, що включає інституціоналізацію управління ризиками, удосконалення кадрової політики, запровадження стандартів професійної підготовки та створення ефективної системи моніторингу й оцінювання. Реалізація зазначених заходів є передумовою для формування сучасної, прозорої та підзвітної системи публічного управління, здатної забезпечити ефективне управління державними ресурсами відповідно до принципів належного врядування, прийнятих у Європейському Союзі.

У контексті імплементації європейських стандартів публічного управління значну увагу слід приділяти удосконаленню системи внутрішнього контролю як одного із ключових інструментів забезпечення ефективності, прозорості та підзвітності у сфері управління бюджетними ресурсами. Враховуючи виклики та вимоги європейської інтеграції, необхідно здійснювати комплексні реформи, які охоплюють нормативно-правові, організаційні, кадрові та методологічні аспекти функціонування внутрішнього контролю.

Перш за все, одним із пріоритетних напрямів є забезпечення незалежності підрозділів внутрішнього аудиту в органах державної влади та місцевого самоврядування. Відповідно до сучасних європейських підходів, внутрішній аудит повинен функціонувати незалежно від об'єктів контролю та безпосередньо підпорядковуватися керівництву організації або вищому органу управління. Такий механізм підвищує об'єктивність аудиторських висновків, зміцнює довіру до результатів перевірок та мінімізує ризики адміністративного впливу на діяльність аудиторів.

Наступним важливим напрямом є формування та вдосконалення нормативно-правової бази, що унормовує діяльність внутрішнього контролю

відповідно до міжнародних стандартів. Україна вже здійснила вагомі кроки в цьому напрямі, зокрема прийняла Концепцію розвитку системи внутрішнього контролю у сфері публічних фінансів і імплементує положення Бюджетного кодексу щодо внутрішнього контролю. Проте подальше реформування потребує прийняття спеціалізованих законодавчих актів, які визначатимуть правовий статус, функції, повноваження та відповідальність відповідних контрольних структур.

Окрему увагу слід приділяти інституціоналізації функції управління ризиками. Запровадження системного підходу до виявлення, оцінки та реагування на ризики, що можуть впливати на досягнення стратегічних та оперативних цілей державних установ, є невід'ємною складовою підвищення ефективності системи контролю. Впровадження ризик-орієнтованого підходу до управління бюджетними ресурсами дає можливість зосереджувати контрольні заходи на найбільш значущих і пріоритетних напрямках, що суттєво підвищує результативність діяльності контрольних органів.

Важливим елементом зміцнення системи внутрішнього контролю є розвиток кадрового потенціалу. Запровадження системи професійної підготовки, перепідготовки та сертифікації фахівців з внутрішнього контролю та аудиту є ключовим фактором підвищення якості та ефективності контрольних процедур. Забезпечення високого рівня кваліфікації працівників, їх обізнаності з принципами міжнародної ініціативи RIFC, а також володіння сучасними методами оцінювання та аналітики є передумовою успішної реалізації реформ.

Крім того, створення ефективної системи моніторингу та оцінки функціонування внутрішнього контролю сприяє своєчасному виявленню недоліків у роботі контрольних структур, коригуванню стратегій управління, підвищенню якості послуг і рівня фінансової дисципліни.

Отже, модернізація системи внутрішнього контролю в умовах європейської інтеграції передбачає комплексне посилення функціональної спроможності контрольних органів, нормативне забезпечення їх діяльності,

підвищення рівня незалежності та об'єктивності аудиту, розвиток управління ризиками та професійний розвиток кадрового складу. Впровадження вказаних напрямів створює підґрунтя для формування ефективного, прозорого та відповідального публічного управління відповідно до принципів належного врядування, прийнятих у європейських країнах.

Підвищення прозорості та підзвітності є одним із ключових напрямів реформування системи внутрішнього контролю в державному управлінні, особливо в контексті інтеграції України до європейського простору. Ці категорії розглядаються як фундаментальні принципи сучасного публічного управління, що забезпечують ефективність, легітимність і довіру до органів влади з боку суспільства та інших зацікавлених сторін. Прозорість визначається як ступінь відкритості державних установ щодо надання повної, своєчасної і достовірної інформації про свою діяльність, зокрема про управління бюджетними ресурсами, результати внутрішнього контролю, а також про прийняті рішення і їхнє виконання. Забезпечення прозорості в державному секторі сприяє не лише зниженню корупційних ризиків, а й формуванню культури відповідальності та підзвітності на всіх рівнях управління. Відкритість інформації сприяє більш широкому залученню громадськості до контролю за використанням публічних коштів, що, у свою чергу, стимулює підвищення якості прийняття управлінських рішень та їх адаптацію до суспільних потреб.

Підзвітність у публічному управлінні означає наявність механізмів, які забезпечують відповідальність посадових осіб і структурних підрозділів за результати своєї діяльності. Вона передбачає чітке визначення ролей, обов'язків і повноважень, а також встановлення системи оцінки ефективності, що базується на об'єктивних критеріях та показниках. Підзвітність є важливим засобом контролю, який дозволяє виявляти недоліки в роботі, приймати коригувальні заходи та забезпечувати належне використання ресурсів. Своєчасна і прозора звітність, яка є складовою частиною системи підзвітності,

формує умови для підвищення відповідальності державних службовців та структур за їхні рішення і дії.

Важливо зазначити, що у контексті європейської інтеграції підвищення прозорості та підзвітності набуває особливого значення, оскільки відповідає міжнародним стандартам належного врядування, зокрема принципам, закріпленим документами Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР), Європейського Союзу та інших міжнародних організацій. Ці стандарти передбачають комплексний підхід до вдосконалення публічного управління, який охоплює не лише нормативно-правове регулювання, а й розвиток інституційної спроможності, впровадження сучасних інформаційних технологій і підвищення професійного рівня працівників.

З метою реалізації зазначених принципів держава повинна розвивати і впроваджувати ефективні механізми публічного інформування, включаючи створення відкритих електронних реєстрів, порталів державних послуг, публікацію детальної інформації про бюджетні видатки, закупівлі та результати аудиту. Водночас необхідним є забезпечення інтеграції інформаційних систем на різних рівнях управління, що дозволить формувати цілісну та достовірну картину стану управління публічними ресурсами.

Кадровий аспект також має вагоме значення у підвищенні прозорості та підзвітності. Необхідно формувати високопрофесійний корпус працівників внутрішнього контролю та аудиту, які здатні забезпечити незалежність і об'єктивність оцінювання, а також вести відкриту та достовірну звітність про результати своєї діяльності. Підвищення кваліфікації, впровадження системи сертифікації та стандартизації діяльності сприятимуть формуванню відповідної культури у сфері внутрішнього контролю.

Особливу увагу слід приділити нормативно-правовому забезпеченню прозорості і підзвітності. Законодавчі акти мають чітко визначати вимоги до відкритості інформації, строків і форм звітності, а також відповідальність за порушення цих норм. Водночас слід запроваджувати механізми громадського контролю, які б забезпечували можливість моніторингу діяльності державних

органів з боку зацікавлених суб'єктів, включаючи неурядові організації, медіа та громадськість.

Впровадження даних підходів сприятиме формуванню системи внутрішнього контролю, яка відповідатиме європейським стандартам належного врядування та ефективного управління публічними ресурсами. Це, в свою чергу, створить передумови для підвищення рівня довіри громадян до державних інституцій, зміцнення демократичних засад та забезпечення сталого соціально-економічного розвитку України.

Отже, підвищення прозорості та підзвітності виступає як ключовий стратегічний напрям удосконалення системи внутрішнього контролю в умовах європейської інтеграції, що реалізується через комплекс заходів нормативного, інституційного, технологічного і кадрового характеру. Ефективна реалізація цього напрямку сприятиме формуванню ефективного, відкритого і відповідального публічного управління, яке відповідає сучасним викликам і очікуванням суспільства.

В умовах європейської інтеграції вдосконалення системи внутрішнього контролю є невід'ємною складовою процесу гармонізації державного управління з європейськими стандартами належного врядування. Представлені напрями (інституційне зміцнення, впровадження ризик-орієнтованого підходу та підвищення прозорості й підзвітності) забезпечують цілісну трансформацію контрольного середовища (Таб. 3.3.).

Їх реалізація сприяє не лише зміцненню фінансової дисципліни, а й підвищенню довіри до державних інституцій, ефективності розподілу бюджетних ресурсів та забезпеченню результативного й прозорого управління в публічному секторі. У комплексі ці заходи формують основу для стійкого соціально-економічного розвитку та ефективної інтеграції України в європейський простір управлінських практик.

Впровадження удосконаленої системи внутрішнього контролю в публічному секторі спрямоване на суттєве підвищення рівня довіри громадян до органів державної влади та місцевого самоврядування.

Таблиця 3. 3. Напрями вдосконалення системи внутрішнього контролю в умовах європейської інтеграції *(розроблено автором)*

Напрямок	Зміст та характеристика
Механізми інституційного зміцнення внутрішнього контролю	Формування нормативно-правової бази відповідно до європейських стандартів; створення ефективної організаційної структури; розвиток кадрового потенціалу у сфері контролю.
Запровадження ризик-орієнтованого підходу в управлінні бюджетними ресурсами	Ідентифікація, оцінювання та мінімізація потенційних ризиків у процесі планування й виконання бюджету; підвищення ефективності розподілу державних фінансів.
Підвищення прозорості та підзвітності як основа ефективного управління	Забезпечення відкритості процедур та рішень у сфері державного управління; налагодження зворотного зв'язку з громадськістю; посилення контролю з боку органів аудиту.

Довіра суспільства до інституцій публічної влади є фундаментальним чинником, що визначає ефективність функціонування державних механізмів і формує основу для сталого розвитку демократичного суспільства. У контексті реформування системи внутрішнього контролю значна увага приділяється забезпеченню прозорості, підзвітності та відповідальності державних органів, що сприяє зміцненню соціального капіталу та підвищенню легітимності публічної влади. Вдосконалена система внутрішнього контролю, базуючись на сучасних міжнародних стандартах, дозволяє забезпечити системний та комплексний підхід до організації контролю, який сприяє своєчасному виявленню, аналізу та усуненню недоліків, а також запобіганню порушень у сфері управління бюджетними ресурсами та іншими публічними активами. Окрім того, публічність результатів діяльності внутрішнього контролю, у тому

числі через регулярне оприлюднення звітності та аудитів, сприяє формуванню у суспільства упевненості у прозорості державних процесів і підвищує рівень взаємодії між громадськістю та органами влади. А це, у свою чергу, стимулює розвиток інститутів громадянського суспільства і створює сприятливі умови для ефективного громадського контролю.

Незалежність підрозділів внутрішнього аудиту є одним із ключових факторів, що забезпечують об'єктивність висновків та рекомендацій. Професійна автономія та відсутність зовнішнього впливу на процес аудиту значною мірою мінімізують ризики корупції, адміністративного тиску та зловживань, що підвищує рівень довіри не лише з боку керівництва установ, а й серед широкого кола зацікавлених сторін. Тому особливе значення має розвиток кадрового потенціалу фахівців з внутрішнього контролю. Високий рівень професійної компетентності, систематичне навчання, сертифікація та дотримання етичних стандартів є необхідною передумовою для ефективного функціонування системи [55]. Вони сприяють застосуванню передових методів управління ризиками, оцінки і контролю, що є критично важливим для підвищення якості прийняття управлінських рішень.

Таким чином, удосконалена система внутрішнього контролю є фундаментом для підвищення рівня довіри до публічної влади, що, в свою чергу, позитивно впливає на якість публічного управління, сприяє зміцненню демократичних інституцій та підтримує процеси європейської інтеграції України. Ефективна реалізація внутрішнього контролю як складової системи належного врядування забезпечує належний рівень прозорості, відповідальності та стабільності державних інституцій, що є необхідними умовами сталого соціально-економічного розвитку країни.

Впровадження ефективної та вдосконаленої системи внутрішнього контролю в публічному секторі є ключовим фактором у боротьбі з корупцією та підвищенні якості державних послуг. Корупція, як багатогранне соціально-економічне явище, негативно впливає на функціонування державних інституцій, підриває довіру громадян до органів влади, спричиняє

неефективне використання бюджетних ресурсів та загалом гальмує розвиток суспільства. В умовах інтеграції України до європейського простору, де принципи прозорості, підзвітності та належного врядування є основоположними, особливо важливо забезпечити механізми, що мінімізують корупційні ризики на всіх рівнях державного управління. Одним із найдієвіших механізмів у цьому напрямі виступає вдосконалена система внутрішнього контролю, що ґрунтується на принципах незалежності, об'єктивності та системності. Така система дозволяє своєчасно виявляти потенційні корупційні загрози, попереджувати випадки зловживань та забезпечувати неупереджений аналіз діяльності державних органів. Внутрішній контроль інтегрує різноманітні інструменти: аудит, моніторинг, управління ризиками, що у комплексі створюють прозоре середовище функціонування публічної влади.

Важливим аспектом є запровадження прозорих процедур та чітких нормативних вимог, які регламентують діяльність органів влади та їх підрозділів. Це сприяє зменшенню можливостей для корупційних маніпуляцій, зокрема під час розподілу бюджетних ресурсів, закупівель, кадрових призначень та надання публічних послуг. Водночас системний підхід щодо контролю забезпечує оперативне реагування на порушення, що сприяє більш ефективному застосуванню антикорупційних заходів. Покращення якості державних послуг є безпосереднім наслідком зниження корупційних ризиків. Коли корупція мінімізується, підвищується рівень відповідальності посадовців, що безпосередньо впливає на підвищення ефективності виконання ними службових обов'язків. Це дозволяє створювати більш зручні, доступні та якісні послуги для громадян, забезпечувати дотримання їхніх прав і законних інтересів. Окрім технічних та процедурних аспектів, зменшення корупції значною мірою залежить від формування культури доброчесності серед працівників державних установ. Професійна підготовка, навчання етичним стандартам, підвищення мотивації до дотримання законності та прозорості це є фундаментальні складові

ефективного внутрішнього контролю. Важливо, щоб кожен працівник розумів свою відповідальність за результати роботи і усвідомлював негативні наслідки корупції для суспільства в цілому.

Також системний підхід до внутрішнього контролю дозволяє проводити комплексний аналіз ризиків, оцінювати їхню ймовірність і потенційний вплив, що дає змогу керівництву приймати обґрунтовані управлінські рішення. В результаті реалізації цих заходів створюються умови для сталого розвитку державних інституцій, підвищення їхньої ефективності та зміцнення правової держави.

Загалом, зменшення корупційних ризиків у поєднанні з підвищенням якості державних послуг формує підґрунтя для довготривалого соціально-економічного розвитку країни. Це сприяє збільшенню інвестиційної привабливості, покращенню міжнародного іміджу України та забезпеченню більш ефективної інтеграції у європейську спільноту, де прозорість і підзвітність є важливими критеріями співпраці та партнерства. Одним із ключових очікуваних результатів впровадження вдосконаленої системи внутрішнього контролю є сприяння сталому соціально-економічному розвитку держави. Ефективне функціонування внутрішнього контролю забезпечує належне управління публічними ресурсами, що є основою для стабільного зростання економіки та поліпшення соціального добробуту населення. Сталий соціально-економічний розвиток передбачає не лише підтримку темпів економічного зростання, але й забезпечення справедливого розподілу ресурсів, збереження соціальної стабільності, покращення якості життя громадян та екологічну безпеку. У цьому контексті внутрішній контроль відіграє роль системи, що мінімізує ризики неефективного використання бюджетних коштів, запобігає корупційним практикам та сприяє прозорості управлінських процесів.

Вдосконалена система внутрішнього контролю дозволяє створити передумови для оптимізації бюджетного процесу, підвищення якості планування та виконання державних програм, що в свою чергу сприяє

реалізації довгострокових стратегічних цілей розвитку. Адекватне управління ризиками та регулярний моніторинг діяльності державних установ забезпечують своєчасне виявлення та усунення недоліків, що позитивно впливає на стабільність і передбачуваність державних фінансів.

Крім того, зміцнення внутрішнього контролю сприяє підвищенню рівня довіри з боку громадян, бізнес-спільноти та міжнародних партнерів. Підвищення прозорості та підзвітності у використанні публічних ресурсів формує позитивний імідж держави, що є важливим фактором залучення інвестицій та підтримки міжнародних програм технічної та фінансової допомоги. Це особливо актуально в контексті європейської інтеграції України, де дотримання стандартів належного врядування є однією з ключових вимог.

Інституційне зміцнення системи внутрішнього контролю сприяє формуванню культури відповідального управління, де пріоритетом є ефективність, законність та етичність у діяльності публічних органів. Це, у свою чергу, позитивно впливає на якість надання публічних послуг, зокрема у сферах освіти, охорони здоров'я, соціального захисту, що безпосередньо впливає на добробут населення та зменшує соціальну нерівність.

З погляду макроекономічної стабільності, вдосконалена система внутрішнього контролю сприяє збалансованому бюджетному процесу, що дозволяє уникати надмірного дефіциту державного бюджету, контролювати державний борг та підтримувати стабільний курс національної валюти. Це важливо для створення сприятливих умов економічної діяльності, розвитку малого та середнього бізнесу, а також підтримки інноваційної економіки.

Особливу роль у сприянні сталому розвитку відіграє впровадження сучасних інформаційних технологій у процеси внутрішнього контролю, що підвищує оперативність обробки даних, якість аналітики та можливість прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Це, в свою чергу, стимулює підвищення професіоналізму державних службовців і сприяє інтеграції України у європейське інформаційне та управлінське середовище.

У цілому, система внутрішнього контролю, яка відповідає міжнародним стандартам та практикам, є однією з базових складових ефективного публічного управління. Її впровадження та розвиток створюють надійний фундамент для забезпечення сталого соціально-економічного розвитку, зміцнення інституційної спроможності держави та підвищення якості життя громадян. Таким чином, вдосконалення внутрішнього контролю сприяє реалізації стратегічних пріоритетів держави та інтеграції України у європейське співтовариство на засадах прозорості, підзвітності та ефективності.

У контексті сучасних викликів і процесу європейської інтеграції України особливо актуальним стає питання удосконалення системи внутрішнього контролю в публічному секторі. Забезпечення ефективності, прозорості та підзвітності державного управління неможливе без впровадження сучасних методологічних підходів і системного підходу до організації контролю. Саме тому створення спеціалізованої національної структури, яка б здійснювала методологічний супровід, навчання та акредитацію фахівців, а також моніторинг впровадження кращих практик, є важливим кроком до підвищення якості управління державними ресурсами. Така інституція дозволить уніфікувати підходи до внутрішнього контролю, сприятиме професійному розвитку кадрів і забезпечить системний нагляд за впровадженням новітніх стандартів, що відповідатимуть європейським вимогам.

Створення національної незалежної структури з методологічного супроводу системи внутрішнього контролю в публічному секторі є важливим кроком для підвищення ефективності управління державними установами. Така структура, яку можна визначити як Центр розвитку внутрішнього контролю, має відігравати ключову роль у забезпеченні єдності та сталості методологічних підходів до організації внутрішнього контролю відповідно до міжнародних стандартів і національного законодавства.

Центр розвитку внутрішнього контролю повинен функціонувати як незалежна установа, що забезпечує неупередженість і об'єктивність у розробці

методичних рекомендацій, а також координацію впровадження кращих практик у державних органах. Одним із пріоритетних завдань такого Центру є організація навчання та акредитації фахівців, які здійснюють внутрішній контроль, що сприятиме підвищенню їхньої професійної компетентності та забезпечить належний рівень кваліфікації.

Крім того, Центр має виконувати функції методологічного супроводу, зокрема розробляти стандартизовані інструкції, рекомендації, а також адаптувати міжнародні підходи до особливостей національного публічного сектору. Важливим аспектом діяльності є моніторинг стану впровадження внутрішнього контролю, аналіз ефективності діючих механізмів та формування рекомендацій щодо їх удосконалення.

Забезпечення єдності методологічних підходів та підвищення кваліфікації персоналу через діяльність такого Центру сприятиме посиленню прозорості, підзвітності і доброчесності в управлінні державними ресурсами. У свою чергу, це позитивно вплине на якість прийняття управлінських рішень, знизить ризики зловживань та сприятиме формуванню довіри громадськості до державних інституцій.

Враховуючи міжнародний досвід, доцільним є створення Центру розвитку внутрішнього контролю у формі окремої державної установи або агентства, наділеного відповідними повноваженнями та забезпеченого ресурсами для виконання покладених завдань. Такий підхід дозволить сформувати ефективну інституційну інфраструктуру, яка забезпечить сталий розвиток системи внутрішнього контролю в Україні та відповідність її європейським стандартам.

Для реалізації цієї ініціативи необхідно розробити відповідні законодавчі зміни, які визначать статус, функції та повноваження Центру. Також можливим варіантом є пілотне впровадження такого механізму на базі існуючих структур із подальшим виокремленням у самостійну установу. Важливо передбачити залучення міжнародних партнерів для підтримки

створення та функціонування Центру, що сприятиме впровадженню найкращих світових практик у сфері внутрішнього контролю.

Вдосконалення системи внутрішнього контролю в державних установах України є важливим аспектом інтеграції країни до європейського простору, що передбачає наближення національних стандартів публічного управління до вимог Європейського Союзу. У цьому контексті внутрішній контроль набуває нових функцій, спрямованих на забезпечення прозорості, підзвітності та ефективного управління державними фінансами. Європейські принципи та стандарти ставлять акцент на необхідності своєчасного виявлення ризиків, запобігання корупційним проявам і оптимізації використання бюджетних ресурсів, що дозволяє підвищити якість державних послуг і зміцнити довіру громадян.

Значну роль у цьому процесі відіграє розвиток професійних компетенцій кадрів, які здійснюють внутрішній контроль. Підвищення кваліфікації, акредитація фахівців і впровадження кращих практик є невід'ємними складовими реформування системи внутрішнього контролю. Особливо важливим є запровадження ризик-орієнтованого підходу, що дозволяє сфокусувати увагу контролюючих органів на найбільш уразливих ділянках управління, знижуючи ймовірність фінансових втрат і зловживань.

Осьже, важливим кроком вдосконалення внутрішнього контролю є створення національної незалежної структури, такої як Центр розвитку внутрішнього контролю, який забезпечує методологічний супровід реформ, організовує навчання та акредитацію фахівців, а також здійснює моніторинг впровадження найкращих практик у публічному секторі. Така інституція посилює інституційну спроможність державних установ і сприяє системному впровадженню європейських стандартів.

Впровадження нових підходів до внутрішнього контролю формує в державних органах культуру відкритості, відповідальності та доброчесності, що є важливою умовою для підвищення довіри з боку громадськості та міжнародних партнерів. В цілому, удосконалення системи внутрішнього

контролю в Україні у контексті євроінтеграції не лише сприяє гармонізації національного законодавства з міжнародними стандартами, а й зміцнює ефективність публічного управління, що є фундаментом для сталого соціально-економічного розвитку країни.

Висновки до розділу 3

1. Реформування системи внутрішнього контролю є стратегічним завданням публічного управління. Сучасні виклики вимагають переходу від формального контролю до реального інструменту управління, який дозволяє попереджати ризики, виявляти неефективність і зловживання ще на етапі планування або реалізації рішень. Внутрішній контроль має бути невід'ємною частиною управлінських процесів, а не лише засобом постфактум перевірки.

2. Європейська інтеграція стимулює якісне оновлення підходів до внутрішнього контролю. Адаптація до стандартів ЄС передбачає прозорість, публічну підзвітність, відкритість інформації та належне управління фінансами, це не лише покращує імідж України на міжнародній арені, а й забезпечує ефективніше використання бюджетних коштів. Впровадження таких практик сприяє побудові довіри як з боку громадян, так і міжнародних партнерів.

3. Вдосконалення системи внутрішнього контролю має відбуватись за кількома ключовими напрямками:

- інституційне зміцнення передбачає створення чіткої організаційної структури системи контролю, визначення відповідальності, незалежність внутрішнього контролю від виконавців, підвищення професійної компетентності персоналу через навчання та впровадження сучасних методик;
- ризик-орієнтований підхід полягає у проактивному виявленні та оцінюванні ризиків у процесах управління фінансами та ресурсами. Це

дозволяє зосередити зусилля контролю саме на проблемних зонах, підвищуючи ефективність і зменшуючи ймовірність виникнення втрат, зловживань чи нецільового використання коштів;

- підвищення прозорості та підзвітності включає в себе регулярну звітність, доступ до інформації про результати контролю, відкриті бази даних, контроль з боку громадськості. Це формує доброчесність серед службовців і сприяє розвитку культури підзвітності в державному управлінні.

4. Одним із важливих кроків інституційного зміцнення є створення національної незалежної структури - Центру розвитку внутрішнього контролю, яка б здійснювала методологічний супровід системи внутрішнього контролю в публічному секторі. Такий Центр відповідатиме за навчання, акредитацію фахівців, розробку методичних рекомендацій, а також моніторинг впровадження кращих практик у державних установах. Це сприятиме уніфікації підходів, підвищенню професійного рівня кадрів і забезпеченню системного контролю за якістю функціонування внутрішнього контролю, відповідно до європейських стандартів.

5. Інтеграція внутрішнього контролю в систему управління дозволяє не лише виявляти порушення, а й підвищувати якість прийнятих рішень. Своєчасна та достовірна інформація, яку забезпечує внутрішній контроль, є підґрунтям для стратегічного планування, аналізу ефективності політик, розробки інноваційних рішень. Таким чином, контроль трансформується у механізм управлінського вдосконалення.

6. Ефективна система внутрішнього контролю має безпосередній вплив на соціально-економічний розвиток країни. Адже таким чином вона створює умови для більш справедливого та ефективного розподілу бюджетних ресурсів; підвищення якості державних послуг (у сфері освіти, охорони здоров'я, соціального захисту); стимулювання економічного зростання через зниження рівня корупції та підвищення привабливості для інвесторів; посилення інституційної спроможності держави до реагування на виклики та кризи.

Таким чином, європейська інтеграція системи внутрішнього контролю в Україні виступає не лише необхідною умовою відповідності міжнародним стандартам, а й потужним фактором зміцнення ефективності публічного управління загалом. Гармонізація законодавства, впровадження кращих практик, активна міжнародна співпраця, а також функціонування спеціалізованої національної структури з методологічного супроводу сприяють створенню прозорої, підзвітної і результативної системи внутрішнього контролю. Це є фундаментом для сталого розвитку та підвищення довіри громадян до державних інституцій.

ВИСНОВКИ

У дисертаційній роботі запропоновано вирішення наукової задачі, яка полягає у теоретичному обґрунтуванні та розробленні рекомендацій щодо розбудови систем внутрішнього контролю в органах публічної влади та установах публічного сектору в сучасній Україні. Одержані в процесі дослідження результати дають підстави зробити такі висновки.

1. Внутрішній контроль здійснюється в рамках відносин організаційної підпорядкованості між суб'єктом, що здійснює контроль, і суб'єктом, діяльність якого піддається перевірці. Внутрішній контроль здійснюється адміністративними органами, відіграючи значну роль у зміцненні законності адміністративної дисципліни й підвищенні рівня організованості і порядку в державному управлінні. Проведений нами аналіз дозволяє систематизувати основні концепції та підходи до визначення публічного контролю, який є інструментом державного управління, за допомогою якого забезпечується і перевіряється дотримання законів та інших правил з метою запобігання відхиленням від встановлених законодавством норм, що проявляються в діяльності органів публічної влади та установ публічного сектору. Внутрішній контроль також можна визначити як особливу функцію держави, спрямовану на отримання та аналіз інформації про процеси та явища.

2. Головними об'єктами внутрішнього контролю варто вважати діяльність щодо забезпечення: реалізації прав та свобод громадян; надання органами публічної влади та їхніми посадовими особами управлінських послуг; відповідності та фактичної діяльності органів державної адміністрації нормативно визначеному обсягу їхніх повноважень; дотримання у діяльності вказаних органів вимог чинного законодавства.

Відповідно до місця суб'єкта, що здійснює контроль у системі органів публічної адміністрації, існує такий поділ: контроль, здійснюваний законодавчою владою (парламентський контроль); контроль, здійснюваний Президентом України і його апаратом (президентський контроль); контроль,

здійснюваний Кабінетом Міністрів України (урядовий контроль); контроль, здійснюваний центральними органами виконавчої влади; контроль, здійснюваний місцевими органами виконавчої влади; контроль, здійснюваний органами судової влади; контроль, здійснюваний органами місцевого самоврядування; контроль, здійснюваний громадськістю (громадський контроль).

Згідно з належністю суб'єкта до державних чи громадських структур відзначають державний та громадський контроль. Державний контроль вважається однією з функцій державного управління, яка полягає в оцінці правомірності діяльності об'єкта контролю і здійснюється відповідними державними органами (посадовими особами). Відповідно до етапу управління, на якому здійснюється контроль, існує попередній контроль, спрямований на запобігання прийняттю адміністративним органом незаконних рішень, поточний (оперативний) контроль, спрямований на перевірку виконання покладених на адміністративний орган завдань і здійсненням своїх функцій, та наступний контроль, пов'язаний з перевіркою прийнятих адміністративним органом рішень. Залежно від мети розрізняють загальний контроль, який охоплює діяльність адміністративного органу загалом, та цільовий контроль, який охоплює конкретні напрямки роботи.

3. Вимоги до єдиної системи внутрішнього контролю включають: взаємоузгоджене проведення управлінського, фінансового і адміністративного контролю; незалежність підрозділів контролю в органах управління; наділення контрольної діяльності системністю та плановістю; розподіл документів відповідно до ступеня глибини контролю; встановлення стандартів контролю; чітке і не надмірне документування; спрощення контролю за процедурою та формою; впровадження електронної системи контролю; реальна відповідальність, покладена на посадових осіб.

Система внутрішнього контролю – це інструмент, що використовується керівництвом з метою забезпечення повної впевненості в тому, що діяльність

органу влади законна, справедлива, відкрита і прозора, ресурси використовуються економно, ефективно і результативно, а інформація об'єктивна, достовірна і неупереджена.

До структури системи у внутрішньому контролі входять: суб'єкти (тобто департаменти внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту і поліпшення внутрішнього аудиту), об'єкти (тобто процеси, ресурси і результати діяльності), предмет і середовище контролю, система оцінки ризиків, процедури контролю, система бухгалтерського обліку, моніторингу, санкціонованого доступу до певної інформації і комунікації.

Задля організації дієвої системи внутрішнього контролю в органах публічної влади створюється передбачувана модель процесу, який піддається контролю, визначаються завдання і показники їх вимірювання щодо кожного контрольованого процесу і конкретизуються заходи. Також суб'єкти в системі внутрішнього контролю забезпечуються безперешкодним доступом до інформації та документів, а також наділяються певними правами і можливістю оприлюднювати через ЗМІ результати контрольних заходів, що сприяє формуванню особистої відповідальності управлінців. Саме для цього в Україні була створена певна нормативно-правова база і наявне методологічне забезпечення, що регулюють організацію системи внутрішнього контролю.

За результатами проведеного дослідження було встановлено, що чинне українське нормативно-правове забезпечення в сфері внутрішнього контролю в державному секторі формувалось на основі міжнародних стандартів Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI) і Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту, розроблених Інститутом внутрішніх аудиторів (ІА). Водночас оновлення вітчизняної нормативної бази з упровадження внутрішнього аудиту як складового компонента в системі внутрішнього фінансового контролю на державному рівні з метою вдосконалення функціонування 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 відповідним порядком затвердження нових нормативно-правових документів. Цей процес триває і дотепер. Також була підтверджена необхідність упровадження 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.

4. 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 установа публічного сектору, враховуючи її функції, провідні завдання і фактичний стан внутрішнього контролю на визначений час, формує власну систему внутрішнього контролю. На законодавчому рівні визначено тільки єдині принципи для бюджетних установ, на яких повинні базуватись підходи до забезпечення побудови чи вдосконалення системи внутрішнього контролю.

5. Для ефективного реформування системи внутрішнього контролю в Україні необхідно подолати низку значущих проблем, серед яких фрагментарність реформ, дефіцит фінансування та інерція державного апарату. Лише за умови комплексного підходу, усвідомлення необхідності змін на всіх рівнях публічної влади та забезпечення належного фінансування, реформи можуть стати ефективними та привести до створення стійкої та прозорої системи внутрішнього контролю, що сприятиме підвищенню ефективності управління в Україні.

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;

- незалежно від рівня управління, кожен контроль, здійснюваний персоналом бюджетної установи, 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 повинні виступати критерієм оцінки діяльності бюджетної установи загалом та її персоналу зокрема.

6. Покращення ефективності внутрішнього контролю в державних установах є надзвичайно важливим етапом для досягнення високої якості публічного управління, забезпечення прозорості та мінімізації корупційних ризиків. Для досягнення цих цілей необхідно застосовувати комплексний підхід, що враховує сучасні виклики та потреби державного сектору, а також спирається на досвід успішних реформ в інших країнах. Ось кілька ключових напрямів, які можуть суттєво підвищити ефективність внутрішнього контролю в Україні.

Для суттєвого покращення ефективності системи внутрішнього контролю в Україні першочерговим завданням є розробка та впровадження сучасної нормативно-правової бази, що відповідатиме найкращим європейським стандартам і сучасним вимогам управління. Це є фундаментом, на якому базується якісне функціонування внутрішніх контрольних механізмів у державних установах. Вкрай важливо, щоб законодавство України було адаптоване до сучасних європейських норм і стандартів, що передбачає врахування рекомендацій і нормативів Європейського Союзу у сфері боротьби з корупцією, ефективного управління державними фінансами та прозорості використання ресурсів. Такий підхід не лише підвищить довіру міжнародних партнерів, а й сприятиме більшій відкритості і підзвітності державних органів.

Водночас необхідно розробити єдиний національний стандарт внутрішнього контролю, який регламентуватиме уніфіковані правила та процедури здійснення контролю в усіх державних установах. Це дозволить забезпечити узгодженість дій між різними органами, уніфікувати підходи до управлінських процесів і виключити дублювання або прогалини у контрольних функціях. Такий стандарт гарантуватиме, що контрольні процедури виконуються відповідно до принципів ефективності, прозорості та підзвітності, що суттєво підвищить якість державного управління загалом.

Крім того, система внутрішнього контролю має бути доповнена дієвими механізмами регулярного аудиту і моніторингу, які дадуть змогу своєчасно виявляти порушення та неефективне використання ресурсів, а також своєчасно реагувати на них. Прозорі та об'єктивні процедури аудиту сприятимуть не лише усуненню проблем, але й попередженню їх виникнення, що у підсумку покращить довіру суспільства до державних інституцій. Важливим аспектом є також проведення інформаційних кампаній та навчання відповідальних осіб для забезпечення розуміння нових вимог і належного впровадження змін. У комплексі усі ці заходи створять надійну основу для системних і послідовних реформ, які сприятимуть підвищенню ефективності і прозорості системи внутрішнього контролю в Україні.

Застосування сучасних інформаційних технологій відкриває широкі можливості для суттєвого підвищення ефективності системи внутрішнього контролю в державних установах. Впровадження автоматизованих систем управління та контролю здатне радикально змінити підходи до здійснення контрольних функцій, знижуючи залежність від людського фактору, який часто стає причиною помилок, зловживань чи корупційних ризиків. Використання спеціалізованого програмного забезпечення для автоматизації рутинних операцій допомагає мінімізувати людські помилки, що виникають через неуважність або суб'єктивні мотиви, а також значно ускладнює можливості для маніпуляцій і порушень у роботі державних органів.

Крім того, сучасні ІТ-рішення сприяють підвищенню прозорості та відкритості процесів внутрішнього контролю. Автоматизація дозволяє забезпечити безперервний і оперативний доступ до актуальних даних для відповідальних осіб, що робить процес моніторингу більш гнучким і ефективним. Завдяки цьому можна значно скоротити час на виявлення порушень, реагування на них і вжиття необхідних заходів, що підвищує загальний рівень відповідальності і дисципліни у державних структурах.

Важливою складовою є також впровадження електронного документообігу, який не тільки спрощує обмін інформацією між різними державними органами, а й пришвидшує обробку і перевірку документів. Цей підхід дозволяє уникнути паперової бюрократії, зменшує ризики втрати чи підробки інформації, а також підвищує оперативність проведення внутрішніх перевірок і аудитів. У результаті, інтеграція сучасних ІТ-систем створює більш прозору, ефективну і надійну систему внутрішнього контролю, що відповідає викликам сучасного публічного управління та сприяє зміцненню довіри суспільства до державних інституцій.

Для забезпечення ефективної роботи системи внутрішнього контролю необхідно постійно підвищувати рівень професійної підготовки працівників державних установ, які безпосередньо виконують контрольні функції. Важливо створювати і впроваджувати спеціалізовані навчальні програми, спрямовані на підвищення компетентності працівників у сферах внутрішнього контролю, аудиту, управління фінансами та запобігання корупції. Такі програми мають знайомити фахівців з міжнародними стандартами та найкращими світовими практиками, що дозволить їм ефективно застосовувати сучасні методи контролю.

Крім того, досягнення високої ефективності внутрішнього контролю неможливе без професіоналізації кадрового складу. Для цього слід формувати чіткі кадрові стандарти, які визначають вимоги до кандидатів на посади, пов'язані з реалізацією контрольних функцій. Підвищення кваліфікаційних критеріїв і відбір компетентних спеціалістів сприятиме формуванню у

державних органах професійної команди, здатної вирішувати складні завдання внутрішнього контролю та забезпечувати стабільність і прозорість управлінських процесів. Таким чином, інвестиції у розвиток людського капіталу є ключовим фактором для успішного впровадження і функціонування системи внутрішнього контролю.

Одним із найважливіших аспектів реформування системи внутрішнього контролю є впровадження системного підходу, який об'єднує розрізнені ініціативи в єдину, логічно побудовану стратегію. Замість реалізації окремих, фрагментарних заходів, необхідно розробити комплексний план дій, що охоплюватиме всі ключові етапи реформування. Такий підхід дозволить послідовно та координаційно впроваджувати зміни, максимально використовуючи наявні ресурси і досягаючи суттєвих результатів у підвищенні ефективності системи внутрішнього контролю. Важливо уніфікувати процедури внутрішнього контролю, створивши єдині стандарти та правила, які будуть застосовуватися у всіх державних установах. Це забезпечить оптимальне використання ресурсів, зменшить дублювання функцій і сприятиме стандартизації процесів, що, у свою чергу, підвищить прозорість і підзвітність органів публічної влади. Уніфікація процедур також дозволить більш чітко визначити ролі та обов'язки всіх учасників системи контролю, що зробить управлінські процеси більш зрозумілими і керованими.

Одним із важливих кроків інституційного зміцнення є створення національної незалежної структури - Центру розвитку внутрішнього контролю, яка б здійснювала методологічний супровід системи внутрішнього контролю в публічному секторі. Такий Центр відповідатиме за навчання, акредитацію фахівців, розробку методичних рекомендацій, а також моніторинг впровадження кращих практик у державних установах. Це сприятиме уніфікації підходів, підвищенню професійного рівня кадрів і забезпеченню системного контролю за якістю функціонування внутрішнього контролю, відповідно до європейських стандартів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Абасов Г. Г. Гарантії прав місцевого самоврядування в Україні: актуальні проблеми теорії та практики : монографія. Київ : Юрид. думка, 2011. 248 с.
2. Андрійко О. Ф. Державний контроль в Україні: організаційно-правові засади. Київ : Наукова думка, 2004. 300 с.
3. Арістова І.В. Органи публічної влади України в умовах розбудови інформаційного суспільства: методологія дослідження. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія «Право»*. Вип. № 58. Т. 1. 2019. С.177-186.
4. Біла-Тіунова Л. Р. Державна служба України. Загальна частина: навчальний посібник. 2020. 511 с.
5. Біла-Тіунова Л. Р. Публічна служба як адміністративно-правова категорія. Наукові праці Одеської національної юридичної академії. 2009. Том 8. С. 142-154.
6. Бюджетний кодекс України : Кодекс України; Закон, Кодекс від 08.07.2010 № 2456-VI // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/2456-17>
7. Вищий антикорупційний суд. <https://hcac.court.gov.ua/hcac/>
8. Воробйова О. П. Сучасні управлінські моделі New Public Management і Good Governance та їх запровадження в Україні. Ефективність державного управління. 2015. Вип. 42. С. 230–234.
9. Дейнеко Є. В. Реформування системи державного фінансового контролю в Україні. *Вісник ЖДТУ*. Харків : ХНЕУ. 2012. Вип. 1(59). С. 61-64.
10. Денисов М. Д. Становлення та розвиток державної служби в країнах Східної Європи. *Публічне управління та митне адміністрування*. 2016. № 1 (14). С. 108-116.

11. Державна служба в країнах ЄС: інформаційна довідка, підготовлена Європейським інформаційно дослідницьким центром на запит народного депутата України. URL: <https://infocenter.rada.gov.ua/uploads/documents/28926.pdf> (дата звернення: 15.10.2024 року).
12. Державне управління: словник-довідник / В.Д. Бакуменко (кер. творч. кол.), Д. О. Безносенко, І. М. Варзар та ін.; за заг. ред. В.М. Князева, В.Д. Бакуменка. Київ: УАДУ, 2002. 228 с.
13. Дікань Л. В. Контроль у бюджетних установах : Підручник. Харків : вД «ІНЖЕК». 2010. 408 с.
14. Долженков О. О. Публічне управління та адміністрування: вступ до спеціальності : навч. посібник. Одеса : Видавець Букаєв Вадим Вікторович, 2019. 190 с.
15. Дуліна О. В. Організація системи внутрішнього контролю в органах публічної влади: сутність та складові елементи. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука»*. 2017. № 1(2). С. 61-68.
16. Загорський В. С. Державний фінансовий контроль у системі державного управління. *Ефективність державного управління*. 2015. Вип. 42. С. 283-288.
17. Замула І. В., Танасієва М. М. Внутрішній контроль : Навчальний посібник. Чернівці : Технодрук, 2021. 336 с.
18. Зарубіжний досвід публічного адміністрування : метод. рек. / авт. кол. : Н. М. Мельтюхова, В. В. Корженко, Ю. В. Дідок та ін. ; за заг. ред. Н. М. Мельтюхової. Київ : НАДУ, 2010. 28 с.
19. Іваницька О. М. Теорія нового державного менеджменту та її застосування при модернізації державного фінансового контролю. *Фінанси України*. 2011. № 5. С. 68-77.
20. Іжа М.М., Попов С.А., Пахомова Т.І. Сучасні аспекти професіоналізації державної служби в Україні: монографія. Одеса : ОРІДУ НАДУ, 2009. 220 с.

21. Іншин М. І. Історія виникнення, розвитку та формування державної служби в Україні. *Юридична наука і практика*. 2011. № 2. С. 4-9.
22. Каменська Т. О. Внутрішній контроль і аудит в управлінні : практ. посіб. Київ : ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2015. 375 с.
23. Калюга Є. В. Внутрішній контроль: сучасний стан та шляхи удосконалення. *Економічний аналіз*. Випуск № 6. 2010. С. 357-359.
24. Карпа М. Принципи здійснення публічної служби. Демократичне врядування. Науковий вісник. 2010. Випуск 6. URL: <https://science.lpnu.ua/sites/default/files/journal-paper/2022/jan/26646/karpa.pdf> (дата звернення: 15.10.2024 року).
25. Ковалів М. В., Єсімов С. С., Проць І. М., Лозинський Ю. Р. Правове регулювання фінансового контролю в Україні : Навч. посібник. Львів : Львівський державний університет внутрішніх справ, 2018. 267 с.
26. Козачок І. В. Контроль як складова та регулятор сталого розвитку місцевого самоврядування. *Юридичний вісник*. 2020. №3. С. 335-341.
27. Козачок І. В. Місце та роль фінансового контролю органами місцевого самоврядування в системі фінансового контролю. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2019. №58. Т. 1. С. 32-38.
28. Козачок І. В. Правові засади внутрішнього аудиту фінансової діяльності органів місцевого самоврядування. *Приватне та публічне право*. 2017. №3. С. 106-109.
29. Коломоєць Т. О. Зарубіжний досвід контролю за діяльністю органів місцевого самоврядування як суб'єктів адміністративного права та основні напрямки його запозичення в Україні. *Вісник Запорізького нац. ун-ту. Серія: Юридичні науки*. 2012. №1 (ч. 1). С. 120-129.
30. Концепцію розвитку системи внутрішнього контролю у сфері публічних фінансів. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/158-2005-p#Text>
31. Кравченко І. О. Роговенко О. В. Контроль як правовий інструмент у боротьбі з корупцією в умовах сталого розвитку громад. *Наукові записки Львівського університету бізнесу та права*. 2023. №36. С. 505-511.

32. Лойшин А. А., Кустріч К. Г. Аналіз факторів зовнішнього та внутрішнього впливу на ефективність функціонування системи внутрішнього контролю. *Social development & Security*. 2019. № 9 (2). С. 37-57.

33. Лойшин А. А., Кустріч К. Г. Щодо питання формування бюджетів на управління ризиками. *Social development & Security*. 2018. №7 (5). С. 56-67.

34. Манфред ван Кестерен, Ян ван Тайнен. Посібник з питань організації внутрішнього контролю розпорядниками коштів державного бюджету : посіб. Київ : Міністерство фінансів України та Міністерство фінансів Нідерландів. 2019. 34 с.

35. Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту (стандарти). <https://www.theiia.org/globalassets/site/standards/mandatory-guidance/ippf/2017/ippf-standards-2017-ukrainian.pdf>

36. Наконечний В. Основні світові моделі місцевого самоврядування : порівняльний аналіз. Теорія та практика державного управління. 2014. № 1 (44). URL: <http://www.kbuara.kharkov.ua/e-book/tpdu/2014-1/doc/5/03.pdf> (дата звернення: 15.10.2024 року).

37. Національне агентство з питань запобігання корупції. <https://nazk.gov.ua/uk/>

38. Національне антикорупційне бюро України. <https://nabu.gov.ua>

39. Нормативно-правове та методологічне забезпечення внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту. *Державна аудиторська служба України*: веб-сайт. URL: <https://cutt.ly/Rfi3rys> (дата звернення 01.11.2024 року).

40. Організаційно-правові засади публічного управління та адміністрування : навч. посіб. / Укладачі: О. В. Надьон, І. М. Хмиров, Т. О. Луценко. Харків : НУЦЗУ, 2020. 175 с.

41. Падалко Г. В. Централізація та децентралізація в організації служби в органах місцевого самоврядування: муніципально-правовий аспект. *Держава і право* : зб. наук. пр. Вип. 57. Київ : Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, 2012. С. 123-129.

42. Петришин О. О. Сучасний стан місцевого самоврядування у країнах англосаксонської правової сім'ї: проблеми та перспективи розвитку. *Держ. буд-во та місц. самоврядування*. 2013. Вип. 25. С. 195-207.

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

44. Постанова Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 року № 1001 «Деякі питання здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту».
https://zakononline.com.ua/documents/show/334215___624702

45. Практичний посібник з питань стандартів внутрішнього контролю в державних установах України. Київ : «Європейський інститут державного управління та аудиту», 2015. 56 с.

46. Практичні вказівки щодо впровадження фінансового управління і контролю та посилення управлінської підзвітності (відповідальності) в органах державної влади України / Я. ван Тайнен та ін. Київ: Європейський інститут державного управління та аудиту, 2015. 57 с.

47. Про запобігання корупції: Закон України від 14.10.2014 № 1700-VII // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/1700-18>

48. Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту : Наказ; Мінфін України від 04.10.2011 № 1247 // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z1219-11> (дата звернення: 02.06.2025)

49. Публічна служба. Зарубіжний досвід та пропозиції для України. Заг. ред. В. П. Тимощука, А. М. Школика. Київ : Конус-Ю, 2007. 735 с.

50. Публічне управління та адміністрування : навчальний посібник / [А. О. Азарова, Л. М. Ткачук, Л. О. Нікіфорова та ін.]. Вінниця : ВНТУ, 2019. 181 с.

51. Ровинська К. І. Законодавче закріплення прозорості та відкритості владних інституцій місцевого рівня: міжнародний досвід. *Правова держава*. 2018. № 31. С. 17-24.
52. Рунова Н. О. Публічна служба в Україні: проблеми дефініції. *Публічне право*. 2012. № 3 (7). С. 269-274.
53. САП. <https://nabu.gov.ua/tags/sap/>
54. Селецький О. В., Шестак Л. В. До питання про принципи публічної (державної служби). *Українське право*. 2021. № 5. С. 98-103.
55. Семенець-Орлова І. А. Державне управління освітніми змінами в Україні: теоретичні засади. Монографія. К.: ЮСТОН, 2018. 420 с. <http://er.nau.edu.ua/handle/NAU/38242>
56. Серьогін С. М. Мета, завдання та функції державної служби. *Аспекти публічного управління*. 2013. № 1 (1). Вересень. С. 58-65.
57. Сіцінський А. С. Управління державною службою в умовах розвитку демократичного суспільства. *Актуальні проблеми державного управління*. 2008. Випуск 4 (34). С. 231-239.
58. Соколова Т. А. Особливості проходження державної служби в розвинених країнах. *Інвестиції: практика та досвід*. 2011. № 3. С. 87-92.
59. Технології публічного адміністрування та контроль в публічному управлінні : навч. посібник / В. Д. Бакуменко [та ін.] Харків : Вид-во «Смугаста типографія», 2018. 336 с.
60. Хмельков А. В. Формування цілісної системи державного фінансового контролю в Україні : монографія. Харків : ХНУ ім. В.Н. Каразіна, 2012. 292 с.
61. Audit reports. https://www.bundesrechnungshof.de/EN/2_audit_reports/audit_reports_node.html
62. Audit report for Sveriges Riksbank 2023. <https://www.riksbank.se/globalassets/media/rapporter/arsredovisning/engelska/audit-report-2023.pdf>
63. Certified Internal Auditor. <https://www.theiia.org/en/certifications/cia/>

64. COSO. Internal Control – Integrated Framework. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, 2013. <https://www.coso.org>
65. Drozd O. The Rule of Law as a Principle of State Service in Ukraine. *Наукові записки. Серія Право*. 2017. Вип. 2. Р. 52-61.
66. European Commission. Chapter 32: Financial Control – EU acquis. https://ec.europa.eu/neighbourhood-enlargement/policy/conditions-membership/chapters-of-the-acquis_en
67. European Commission. Public Internal Financial Control - Guidelines and Implementation. <https://ec.europa.eu>
68. Estonian National Audit Office. (2022). Annual Report on Internal Control and Audit Practices. <https://www.fin.ee/sites/default/files/documents/2023-12/Estonia%20Consolidated%20annual%20report%20of%20the%20state%20for%202022.pdf>
69. Feng J. K. Research on national audit system directed by Accountable government. *Auditing Research*. 2005. № 6. P. 13-18.
70. Gong T. Audit for accountability in China: an incomplete mission. *The Australian Journal of Public Administration*. 2009. № 68 (1). P. 5-16.
71. Gul F. A., Sami H. & Zhou H. Auditor disaffiliation program in China and auditor independence. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 2009. № 28 (1). P. 29-51.
72. Internal Audit in the Public Sector: Standards and Practices. <https://english.rekenkamer.nl/publications/reports/2021/01/25/peer-review-of-the-netherlands-court-of-audit>
73. INTOSAI P. https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INT_P_1_u_P_10/INTOSAI_P_1_en_2019.pdf
74. INTOSAI Framework of Professional Pronouncements (IFPP). <https://www.issai.org/issai-framework/>

75. INTOSAI. INTOSAI Principles and Standards. <https://www.intosai.org>
76. INTOSAI GOV. <https://www.issai.org/pronouncements/endorsed-as-intosai-gov-9130/>
77. ISSAI 100. <https://www.issai.org/issai-framework/issai-100/>
78. ISSAI 200. <https://www.issai.org/issai-framework/issai-200/>
79. Jin Liu, Bin Lin Government auditing and corruption control: Evidence from China's provincial panel data China. *Journal of Accounting Research*. 2012. № 5. P. 163-186.
80. Lin K. Z. & Fraser I. A. M. Auditors' ability to resist client pressure and culture: perceptions in China and the United Kingdom. *Journal of International Financial Management and Accounting*. 2008. № 19 (2). P. 161-183.
81. SIGMA. Internal Control and Audit in the Public Sector: A Guide for Managers. OECD/EU, 2020. <https://www.sigmaweb.org>
82. Sucher P. & Katarzyna K. A construction of auditor independence in the Czech Republic: Local insights. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*. 2004 № 17(2). P. 276-305.
83. MacLulich K. & Sucher P. A local realization of auditor independence construct in Poland: Counteracting 'iron curtain' syndrome in academic writing. *Critical Perspectives on Accounting*. 2005. № 16 (5). P. 593-612.
84. Moeller R. R. Executive's Guide to COSO Internal Controls: Understanding and Implementing the New Framework. John Wiley & Sons, 2013. <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/book/10.1002/9781118691656>
85. National Audit Office Annual Report and Accounts 2022-23. <https://committees.parliament.uk/work/7635/national-audit-office-annual-report-and-accounts-202223/>
86. Netherlands Court of Audit. (2021). Internal Audit in the Public Sector: Standards and Practices. <https://english.rekenkamer.nl/publications/reports/2021/01/25/peer-review-of-the-netherlands-court-of-audit>
87. OECD/EU, 2020. <https://www.sigmaweb.org>

88. OECD/SIGMA. Principles of Public Administration. OECD Publishing, 2017. <https://www.sigmaweb.org/publications/principles-public-administration.htm>
89. Rezaee Z. Corporate Governance and Ethics. John Wiley & Sons. 2008.
90. Pronouncements (IFPP). <https://www.issai.org/issai-framework/>
91. Public Internal Control. https://commission.europa.eu/strategy-and-policy/eu-budget/protection-eu-budget/public-internal-control_en
92. The Institute of Internal Auditors. <https://www.theiia.org>
93. Public Internal Financial Control (PIFC). https://commission.europa.eu/strategy-and-policy/eu-budget/protection-eu-budget/public-internal-control_en
94. Zhao J. S. An analytical framework for government audit quality characteristics in China. *Auditing Research*. 2005. № 4. P. 65-68.
95. Zheng S. Q., Yin P. Position of auditing office, auditing compromise and efficiency of auditing decisions. *Auditing Research*. 2010. № 6. P. 53-58.
96. Терещенко М. М. Державний контроль: сутність, основні підходи та концепції. *Вчені записки ТНУ імені В.І. Вернадського*. Том 30 (69) № 4. 2019. С. 117-121.
97. Сорока Л. В. Державний нагляд і контроль як основа адміністративно-правового забезпечення та реалізації державних гарантій. *Вчені записки ТНУ імені В.І. Вернадського*. Серія: юридичні науки. Том 31 (70) № 4. 2020. С. 173-177.
98. Пошедін О. І. Демократичний цивільний контроль над сектором безпеки і оборони України і перспективи його вдосконалення. *Вісник НАДУ*. Серія “Державне управління”. 2019. №1(92). С.31–38.
99. Кобринський В. Ю., Іващенко В. О. Державний контроль у сфері національної безпеки України: моногр.. Переяслав-Хмельницький : [К С В], 2010. 159 с.

100. Бондаренко, В. А., Пустова Н. О. Парламентський контроль у системі державного контролю. Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. серія юридична. 2017. Вип. 1. С. 159-171.
101. Целуйко О. І. Особливості державного фінансового контролю в забезпеченні національної безпеки України. *Державне управління: удосконалення та розвиток*. 2018. № 4. URL: <http://www.dy.nayka.com.ua/?op=1&z=1651> (дата звернення: 29.06.2024).
102. Пасічник В. М. Державний фінансовий контроль як чинник забезпечення національної безпеки України. *Публічне управління та митне адміністрування*, № 3 (38). 2023. С. 107-113.
103. Завадська І. К. Підходи до вдосконалення механізмів громадського моніторингу та контролю в системі публічного управління в Україні. *Наукові перспективи*, № 1(31). 2023. С. 70-77.
104. Шулюк Б. С. Шляхи розвитку державного фінансового контролю в Україні у контексті досвіду економічно розвинутих країн. *Економіка, фінанси, право*. 2018. № 6. С. 25–29.
105. Мельников В. В. Стан теорії та методології контролю у сфері публічної влади. *Науковий вісник Ужгородського Національного Університету*. Випуск 82: частина 1. 2024. С. 203-208.
106. Добош З. Особливості застосування судового контролю у діяльності публічної адміністрації. *Науковий вісник Ужгородського Національного Університету*. 2021. Випуск 68. С. 149–152.
107. Наливайко Т. В. Громадський контроль в Україні як інститут громадянського суспільства: теоретико-правовий аспект: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.01 «Теорія та історія держави і права; історія політичних і правових вчень». Львівський державний університет внутрішніх справ. Львів, 2010. 17 с.
108. Нестеренко К., Камінський П. Контроль як основна функція органів публічної адміністрації України. *Нове українське право*, 2021. Вип. 6. С. 120–125.

109. Ніронка Ю. Сутність громадського контролю за діяльністю органів публічної влади. *Актуальні проблеми правознавства*, 2019. Випуск 2 (18). С. 67–71.
110. Пришляк Г. Я. Правові форми демократичного контролю в Україні: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.01. Львів, 2011. 20 с.
111. Сидоренко Н. Особливості громадського контролю у сфері публічної служби в умовах її реформування в Україні. *Ефективність державного управління*. 2016. Вип. 4 (49). Ч. 1. С. 234–240.
112. Сушинський О. І. Контроль у сфері публічної влади: теоретико-методологічні та організаційно-правові аспекти: Моногр. Львів: ЛРІДУ УАДУ, 2002. 468 с.
113. Теоретико-правові засади громадського контролю за діяльністю органів державної влади: монографія / Л.Р. Наливайко, О.В. Савченко. Київ: «ХайТек Прес», 2017. 276 с.
114. Тимофєєв С. П., Домушей І. В. Теоретико-методологічні засади контролю органів місцевого самоврядування. *Наукові праці. Державне управління*, 2017. Випуск 293. Том 305. С. 56–60.
115. Чаплинська Ю. А. Контроль щодо забезпечення законності та дисципліни в діяльності органів публічного адміністрування. *Науковий вісник Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ*, 2017. № 1. С. 190–195.
116. Косінов С. Контроль над публічною владою: теоретико-правова характеристика. *Вісник Національної академії правових наук України : збірник наук. праць*, 2013. № 4 (75). С. 49–57.
117. Косінов С. А. Контроль у демократичній державі : монографія. Харків : Право, 2015. 360 с.
118. Коломоєць Т. Методи контролю за діяльністю органів місцевого самоврядування України при реалізації ними повноважень у сфері публічного управління: пошук оптимального варіанту. *Юридична Україна*. 2012. № 4. С. 20–24.

119. Непомнящий О. М., Марушева О. А. Контроль і нагляд у системі державного управління економікою. *Право та державне управління*, № 3. 2021. С. 44-51.

120. Антонюк Д. І. Антикорупційний контроль: теоретико-методологічні підходи до розуміння та вивчення. *Регіональні студії*, № 22. 2020. С. 5-9.

121. Мосейко А. Г. Значення інститутів громадянського суспільства в забезпеченні публічного адміністрування у сфері національної безпеки України. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2017. № 1(16). Т. 2. С. 131-135.

122. Мосейко А. Г. Теоретичні засади публічного адміністрування в сфері національної безпеки України. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2018. № 6. Т. 3. С. 79-82.

123. Мосейко А. Г. Національна безпека України як об'єкт публічного адміністрування. *Вісник Луганського державного університету внутрішніх справ імені Е.О. Дідоренка*. Випуск № 2 (86). 2019. С. 59-70

124. Мосейко А. Г., Негодченко В. О. Досвід Сполучених Штатів Америки щодо публічного адміністрування в сфері національної безпеки. *Право і суспільство*. 2019. № 4. С. 323-329.

125. Горник В. Г., Кравченко С. О. Взаємодія держави та громадянського суспільства у запобіганні корупції як чинник національної безпеки. *Вчені записки Таврійського національного університету імені В. І. Вернадського*. Серія : Державне управління. 2018. Т. 29(68), № 3. С. 123-130.

126. Татарова Т. Поняття та зміст контролю в державному управлінні фінансами. *Фінансове право*. № 6. 2020. С. 188–194.

127. Яковлева Г. Державний нагляд і контроль у сфері соціального забезпечення населення України. *Підприємництво, господарство і право*. 2017. № 4. С. 90–93.

128. Орленко В. Проблеми розвитку механізмів державного контролю в Україні. *Наукові праці Міжрегіональної Академії управління персоналом*.

Політичні науки та публічне управління. 2023. № 2(68). С. 118-124. DOI: [https://doi.org/10.32689/2523-4625-2023-2\(68\)-17](https://doi.org/10.32689/2523-4625-2023-2(68)-17).

129. Орленко В. Характеристика державного контролю як інструменту забезпечення національної безпеки в Україні: теоретичний аспект. *Наукові праці Міжрегіональної Академії управління персоналом. Політичні науки та публічне управління*. 2023. №3(69). С. 57-62. DOI: [https://doi.org/10.32689/2523-4625-2023-3\(69\)-8](https://doi.org/10.32689/2523-4625-2023-3(69)-8).

130. Орленко В. Удосконалення системи державного контролю в Україні. *Наукові праці Міжрегіональної Академії управління персоналом. Політичні науки та публічне управління*. 2022. № 2(62). С. 119-123. DOI: [https://doi.org/10.32689/2523-4625-2022-2\(62\)-18](https://doi.org/10.32689/2523-4625-2022-2(62)-18).

131. Доронін І. Контрольні повноваження президента України у сфері національної безпеки: проблеми і перспективи. Підприємництво, господарство і право, № 2. 2019. С. 95-100.

132. Тарасенко О. В. Сутність взаємодії між контролюючими та правоохоронними органами у протидії фіктивному підприємництву. *Соціологія права*. 2017 № 1-2(20-21). С. 91-95.

133. Тарасенко О. В. Адміністративно-правові засади взаємодії між правоохоронними та контролюючими органами у протидії фіктивному підприємництву: проблемні аспекти .Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції. 2017. № 6, том 3. С. 158-162.

134. Крупник А. С. Громадський контроль: сутність та механізми здійснення. Теоретичні та прикладні питання державотворення: електрон. наук. фахове вид. Одеса, 2007. Вип. 1.

135. Наливайко Л. Р., Савченко О. В. Теоретико-правові засади громадського контролю за діяльністю органів державної влади: монографія. Київ: «Хай-Тек Прес», 2017. 276 с.

136. Ігнатенко О. С. Теоретичні основи та розвиток громадського контролю в системі публічного управління. Держава та регіони. Сер.: Держ. управління. 2019. № 4(68). С. 30–34.

137. Логвінова В. В. Конституційно-правові засади громадського контролю при проведенні виборів та референдумів в Україні: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Харків, 2016. 22 с.

138. Гопоненко Л. В. Громадський контроль за діяльністю органів виконавчої влади: сутність та механізми реалізації. Юридичний науковий електронний журнал. 2015. № 4. С. 43–47.

139. Новіков О. О. Громадський контроль як інструмент підвищення ефективності державного управління в Україні: дис...канд. наук з держ. упр. Київ, 2021. 220 с.

140. Крупник А. С. Громадський контроль. Енциклопедія державного управління. Київ, 2011. Т.1. С. 113–115.

141. Наливайко Л. Р., Орешкова А. Ф. Громадський контроль в умовах сучасних євроінтеграційних процесів. Науковий вісник Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ. 2015. №3. С. 47–55.

142. Крупник А., Дуліна О. Державний і громадський контроль у бюджетній сфері: синергія поєднання. URL: <https://samoorg.com.ua/blog/2020/12/03/derzhavnyj-i-gromadskyj-kontrol-u-byudzhethnij-sferi-synergiya-poyednannya/>.

143. Крупник А., Дуліна О. Громадський контроль як складова публічного управління: багаторівневий вимір. Актуальні проблеми державного управління, № 3. Том 3. 2021. URL: <http://uran.oridu.odessa.ua/article/view/246229>.

144. Клочко А. О., Семенець-Орлова І. А. Інструменти впровадження державної політики у сфері оборонної промисловості в умовах реформування. Публічне урядування, № 4 (37). 2023. С. 29-38. URL: [https://doi.org/10.32689/2617-2224-2023-4\(37\)-4](https://doi.org/10.32689/2617-2224-2023-4(37)-4).

145. Дмитренко Г., Семенець-Орлова І. Кардинальне оновлення державного управління. Від минулого до майбутнього. Наукові праці Міжрегіональної академії управління персоналом, № 2 (68). 2023. С. 49-60.

146. Семенець-Орлова І., Щур Н. Світовий досвід державного управління у сфері цивільного захисту. *Наукові праці Міжрегіональної Академії управління персоналом*, № 5(71). 2023. С. 81-86.
147. Майстренко К. М., Семенець-Орлова, І. Протидія контрабанді та корупції під час митного оформлення товарів як механізм формування національної безпеки. *Публічне урядування*, № 5 (33). 2022. С. 40-44.
148. Семенець-Орлова І., Клочко А., Амро, Т. Публічне управління у сфері інформаційної безпеки для забезпечення розвитку демократії в Україні (контекст воєнного стану). *Публічне урядування*, № 5 (33). 2022. С. 73-82.
149. Клочко О., Семенець-Орлова І. Національна безпека: український вимір. *Наукові праці Міжрегіональної Академії управління персоналом. Політичні науки та публічне управління*, № 2(62). 2022. С. 66-75.
150. Клочко О., Семенець-Орлова І. Система співробітництва з НАТО в зміцненні безпеки державного кордону в сучасних умовах. *Наукові праці Міжрегіональної Академії управління персоналом. Політичні науки та публічне управління*, № 67. Том 1. 2023. С. 31-36.

ДОДАТКИ

Додаток А

Довідка про впровадження

962474

Приватне акціонерне товариство
«Вищий навчальний заклад
«МІЖРЕГІОНАЛЬНА
АКАДЕМІЯ УПРАВЛІННЯ
ПЕРСОНАЛОМ»



The Private Joint-Stock Company
«Higher Education Institution
«Interregional
Academy
of Personnel Management»

Україна, 03039, Київ-39, вул. Фрометівська, 2,
Тел. +38 (044) 490-95-00, maup.com.ua
e-mail: iapm@iapm.edu.ua

2, Frometiv's'ka Str., 03039 Kyiv, Ukraine,
Tel. +38 (044) 490-95-00, maup.com.ua
e-mail: iapm@iapm.edu.ua

“26” вересня 2025 № 2359/1

ДОВІДКА

про впровадження результатів наукової роботи
аспірантки кафедри публічного адміністрування
Юрченко Алли Миколаївни

Дослідження Юрченко А.М. на тему “Розбудова систем внутрішнього контролю в органах публічної влади та установах публічного сектору” виконане відповідно до науково-дослідної роботи Міжрегіональної Академії управління персоналом на тему: “Розвиток публічного управління та адміністрування в умовах системних галузевих реформ: соціальні, економічні, безпекові та культурні аспекти” (номер державної реєстрації 0121U110533).

Дисертантка детермінувала такі напрями вдосконалення системи внутрішнього контролю в органах публічної влади та установах публічного сектору, як: інституційне зміцнення, що передбачає створення чіткої організаційної структури системи контролю, визначення відповідальності, незалежність внутрішнього контролю від виконавців, підвищення професійної компетентності персоналу через навчання та впровадження сучасних методик; впровадження ризик-орієнтованого підходу, що полягає у проактивному виявленні, оцінюванні ризиків у процесах управління фінансами та ресурсами та дозволяє зосередити зусилля контролю саме на проблемних зонах, підвищуючи ефективність і зменшуючи ймовірність виникнення втрат, зловживань чи нецільового використання коштів; підвищення прозорості та підзвітності, що включає в себе регулярну звітність, доступ до інформації про результати контролю, відкриті бази даних, контроль з боку громадськості. Це формує доброчесність серед службовців і сприяє розвитку культури підзвітності в державному управлінні.

Методологічне значення мають пропозиції дисертантки щодо створення національної незалежної структури - Центру розвитку внутрішнього контролю, яка б здійснювала методологічний супровід системи внутрішнього контролю в публічному секторі. Такий Центр відповідатиме за навчання, акредитацію фахівців, розробку методичних рекомендацій, а також моніторинг впровадження кращих практик у державних установах. Це сприятиме уніфікації підходів, підвищенню професійного рівня кадрів і забезпеченню системного контролю за якістю функціонування внутрішнього контролю, відповідно до європейських стандартів.

Науковий керівник теми НДР,
доктор наук з державного управління,
професор



І. А. Семенець-Орлова

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ

А. В яких опубліковані основні наукові результати здобувача

Статті у фахових виданнях України:

1. Юрченко А. М. Вдосконалення внутрішнього контролю в органах державної влади в Україні в контексті євроінтеграційних процесів. Держава та регіони. Серія: Публічне управління і адміністрування 2025 р., № 1. С. 201-207. <https://doi.org/10.32782/1813-3401.2025.1.31>.
2. Юрченко А.М. Внутрішній контроль як сучасний механізм публічного управління: теорія та практика. Публічне управління та адміністрування в Україні. 2025. Випуск 45. С. 264-270, <https://doi.org/10.32782/pma2663-5240-2025.45.45>.
3. Юрченко А.М. Проблемні аспекти вдосконалення внутрішнього контролю в органах державної влади в сучасній Україні. Право та державне управління, 2025, №1. С. 296-304, <https://doi.org/10.32782/pdu.2025.1.41>.

Статті у виданнях, що входять у наукометричну базу Scopus:

4. Iurchenko, M., Dzhegur, G., Saliuk-Kravchenko, O., Velgan, O., Yurchenko, A., Onysiuk, S. Energy Security and Its Role in Regional Development: A Probabilistic Assessment of Socio-Economic Indicators. International Journal of Basic and Applied Sciences, 14 (SI-1) (2025), Special Issue: Advances and Innovations in Multidisciplinary Engineering, 264-269, <https://doi.org/10.14419/extrqd70>.

В. Які додатково відображають наукові результати дисертації

Тези конференцій:

5. Юрченко А. М. До питання реформування системи публічного управління в Україні. Організаційно-правові аспекти публічного управління в Україні: матеріали XII Міжнародної науково-практичної Інтернет-

конференції, 24 квітня 2025 р. Полтава: Національний університет імені Юрія Кондратюка, 2025. С. 96-99.

6. Юрченко А. М. Актуальні проблеми публічної соціальної політики в Україні. Проблеми модернізації України: Матеріали VII Міжнародної науково-практичної конференції “Розбудова інноваційних економіки, менеджменту та освіти в умовах нової соціальної реальності”. Вип. 14 (Київ, Міжрегіональна Академія управління персоналом, 26 травня 2022 р.). 2022. С. 225-227.