

УДК 351:342.571

DOI <https://doi.org/10.32782/1813-3401.2024.2.28>

**I.A. Семенець-Орлова,**

доктор наук з державного управління, професор,  
завідувач кафедри публічного адміністрування  
Міжрегіональної Академії управління персоналом,  
ORCID ID: 0000-0001-9227-7426

**A.B. Дакал,**

доктор наук з державного управління, доцент,  
професор кафедри публічного адміністрування  
Міжрегіональної Академії управління персоналом,  
ORCID ID: 0000-0003-3221-353X

**Я.І. Чмир,**

доктор філософії в галузі публічного управління,  
докторант кафедри публічного адміністрування,  
Міжрегіональної Академії управління персоналом,  
ORCID ID: 0000-0002-4476-6687

## **АКТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ В ОРГАНАХ ПУБЛІЧНОЇ ВЛАДИ В УКРАЇНІ В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ**

*Відзначено, 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, що негативно впливає на діяльність адміністративних органів та створює напругу в суспільстві.*

*Наголошено, що внутрішній контроль виступає процесом, сукупністю дій, здійснюваних на постійній 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 «частиною процесу», а не його «надбудовою». З часом формування системи внутрішнього контролю перетворюється на частину базового управлінського циклу планування, реалізації і моніторингу. Запровадження внутрішнього контролю відображається і на системі стримування витрат. Додавання нових контрольних процедур, що відокремлені від існуючих, збільшує витрати. Фокусуючись на поточній діяльності та її внеску в ефективний внутрішній контроль та інтегруючи заходи контролю в базові операції, установа або організація має змогу уникнути непотрібних додаткових процедур і витрат. Кадри слугують ресурсом, який чинить вплив на функціонування системи внутрішнього контролю, реалізація якої здійснюється за допомогою дій працівників. Вони повинні знати свої завдання, обов'язки і відповідальність, обмеження і повноваження. Керівництво проводить попередній огляд, визначає цілі установи або організації і несе загальну відповідальність за організацію системи внутрішнього контролю. Через те, що внутрішній контроль покликаний забезпечувати механізми, необхідні для розуміння ризиків у контексті 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.*

**Ключові слова:** механізм державного контролю, Європейський Союз, державний контроль у сфері національної безпеки України, органи публічної влади, євроінтеграція, посилення безпкових викликів, стратегія, стратегічне управління.

**Постановка проблеми.** 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 елемента 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 [1-3].

Також кожен працівник вносить на власне робоче місце унікальний досвід і професійні здібності, різні потреби і пріоритети. Все це впливає на внутрішній контроль, внаслідок чого він має зворотній вплив [5, с. 63].

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'ясувати роль зворотного зв'язку щодо поточних змін [7-8]. 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 особливо значення в умовах економічної та політичної нестабільності, що характеризується систем-

ною 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 [6]. 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.

**Аналіз останніх публікацій.** Висвітленню основних засад внутрішнього контролю в Україні та дослідженню проблем імплементації його базових складових у практичну діяльність бюджетних органів присвячені праці таких вітчизняних науковців, як Т. Бутинець, Н. Виговська, Л. Дікань, Н. Синюгіна, Н. Хорунжак, О. Чечуліна та ін. Деякі аспекти вивчення проблеми державного контролю в публічному управлінні були присвячені дослідженням 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. 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.

**Мета дослідження** - проаналізувати актуальні проблеми забезпечення внутрішнього контролю в сучасній Україні.

**Виклад основного матеріалу.** Діяльність кожного розпорядника бюджетних коштів спря-

мована на реалізацію відповідних завдань, для виконання яких вони власне створені і функціонують. Ця діяльність переважно спрямована на надання публічних послуг, які випливають з суспільних інтересів. Незалежно від того, якою є мета розпорядника бюджетних коштів, досягнення її супроводжується певними ризиками (викликами та обставинами), здатними виникати на шляху діяльності установи або організації і впливати 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 досконала організація системи внутрішнього контролю не може забезпечити абсолютну впевненість, тобто надати повну гарантію, в досягненні мети діяльності установи або організації. Майже завжди існує ймовірність 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 межах розумного, оптимального співвідношення витрат, пов'язаних із здійсненням внутрішнього контролю з вигодою, яку він приносить, запобігає дублюванню чи змішуванню функцій та не перешкоджає управлінню [5, с. 64].

У свою чергу, достатні гарантії детермінуються відповідним рівнем впевненості при існуючих витратах, вигодах і ризиках. Визначення того, наскільки достатнім є рівень гарантій, потребує оцінки, яка має враховувати ризики, визначені керівництвом установи або організації щодо діяльності, рівень прийняття цих ризиків за існуючих умов, а також кількісну і якісну оцінку вказаних ризиків. Достатні гарантії демонструють те, що завжди існує невизначеність і майбутні ризики, які ніхто не може спрогнозувати. Досягненню цілей розпорядника бюджетних коштів можуть перешкоджати зовнішні фактори, на які не мають жодного впливу заходи з внутрішнього контролю. Наслідки недосягнення цілей мають вираз у неефективних рішеннях, прийнятих окремими особами; порушеннях, які можуть виникнути через прості помилки і упущення; невиконанні чи виконанні з порушеннями заходів контролю в результаті змови двох або більше осіб; несприйнятті чи неналежному сприйнят-

тій керівником установи або організації системи внутрішнього контролю та ін. Окрім того, запровадження системи внутрішнього контролю залежить від вартісних затрат на здійснення заходів цього контролю. Все це пояснює, чому керівництво установи або організації може отримати тільки «достатні гарантії» того, що цілі будуть досягнуті. Достатні гарантії означають і те, що витрати на запровадження внутрішнього контролю не повинні перевищувати можливі вигоди. Рішення щодо реагування на ризики і запровадження заходів контролю повинні прийматись на основі врахування необхідних витрат і можливих вигод:

- витрати детермінуються показниками ресурсів, що можуть бути використані, у порів'язі до втрачених можливостей;

- вигоди оцінюються тим, наскільки був зменшений ризик неможливості досягнення цілей.

До переваг зазвичай відносять зростання рівня ймовірності виявлення шахрайства, втрат, зловживань або помилок, попередження незадовільної діяльності, заохочення дотримання вимог чинного законодавства та ін. Розробка заходів контролю з метою зменшення ризиків, які супроводжується витратами, вимагає від керівництва установи або організації чіткого розуміння цілей, яких варто досягти. В протилежному випадку керівник установи або організації може розробити системи контролю, що стосуватимуться інших сфер діяльності, ніж ті, що передбачалось. Так, зокрема, працівники установи або організації можуть уникати обтяжливих процедур, неефективні операції спричиняти затримки, а надмірні і занадто регульовані процедури обмежувати креативність працівників і можливість вирішення проблем чи взагалі знижувати своєчасність або якість послуг, що надаються громадянам. Також важлива наявність цілісних заходів контролю щодо ризиків з високим ступенем впливу, зокрема, операцій з готівкою (заробітна плата, відрядження і представницькі витрати). Витрати на відповідні заходи контролю можуть видаватись надмірними відносно суми загальних витрат розпорядника бюджетних коштів, але ці заходи контролю спроможні відігравати значну роль у забезпеченні впевненості суспільства в діях установи або організації.

Підзвітність є процесом, завдяки якому керівник і працівники установи або організації несуть відповідальність за власні рішення і дії, включаючи використання державних

ресурсів і решту аспектів діяльності. Це досягається за допомогою розвитку, впровадження і забезпечення надійної фінансової і нефінансової інформації, достовірного та своєчасного розкриття вказаної інформації у звітах перед внутрішніми та зовнішніми зацікавленими сторонами. Нефінансова інформація стосується економності, ефективності та результативності політик і операцій (інформація про діяльність), внутрішнього контролю і його результатів. Від розпорядників бюджетних коштів вимагається дотримання значної кількості законів та інших нормативно-правових актів, що регулюють способи надходження і витрачання державних коштів, управління 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», законодавства щодо боротьби з корупцією, бюджетного законодавства та ін.) [4].

Слід зробити акцент на важливості збереження державних коштів та майна, і саме тому особливої уваги потребує питання їх використання. Контроль має стосуватись кожного виду діяльності щодо управління ресурсами установи або організації, починаючи з їх отримання до використання і звітування. Облікові записи і первинні документи повинні забезпечувати прозорість і підзвітність за операції, а також мають належним чином зберігатись. Проте існує небезпека, що вони можуть бути втрачені, неправильно використані чи знищені. У випадку, якщо не вживається достатньо заходів для збереження важливої інформації, вона може бути знищена, скопійована, розповсюджена або використана не за призначенням.

Створення потужної системи внутрішнього контролю вимагає зусиль керівництва установи або організації, спрямованих на перехід від відповідності до оцінювання рівня її ефективності та результатів. Позаяк керівник є відповідальним за постановку цілей для виконання завдань установи або організації, стратегічного плану і встановлених вимог до діяльності, належним чином організований внутрішній контроль має забезпечити впевненість у тому, що цілі цілком реальні та досяжні. Вони повинні зумовлюва-

тись конкретними і вимірюваними умовами задля того, щоб керівник установи або організації міг виявляти, аналізувати і реагувати на пов'язані з ними ризики.

Діяльність розпорядника бюджетних коштів повинна змістити фокус уваги з дотримання вимог чинного законодавства на зосередження на тому, як саме функціонування системи внутрішнього контролю підвищує результативність і ефективність діяльності установи або організації і прогресу в досягненні визначених цілей. Результативна система внутрішнього контролю, незалежно від того, наскільки ретельно вона розроблена та функціонує, не спроможна бути абсолютною. Як наслідок, вона забезпечує тільки достатні гарантії керівнику щодо досягнення цілей розпорядника бюджетних коштів; може надавати інформацію про прогрес чи його відсутність у досягненні поставлених цілей. Але внутрішній контроль не здатний замінити незадовільний рівень управління. Водночас зміни державної політики, демографічні й економічні умови – це елементи середовища, які перебувають поза межами впливу керівництва установи або організації, проте вони можуть потребувати змін заходів контролю чи перегляд рівня прийнятності ризиків. Ефективна система внутрішнього контролю покликана знизити рівень ймовірності недосагнення 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, завжди існує можливість незадовільної розробки, помилкової оцінки, нерозуміння або непорозуміння, зловживань, недотримання належного збереження майна чи зайвого 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 розробку. Розробка заходів контролю, які будуть цілком виключати ризик втрат, нереалістична і її ціна може більша за вигоду від них. Приймаючи рішення щодо доцільності впровадження відповідного заходу внутрішнього контролю, варто враховувати ймовірність виникнення ризику, його можливий вплив на установу або організацію, враховуючи потрібні для впровадження кошти. Організаційні зміни і поведінка керівника можуть мати сут-



тевий вплив на результативність внутрішнього контролю і діяльність установи або організації. Керівник повинен на постійній основі переглядати і оновлювати заходи внутрішнього контролю, доводити їх зміну 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 повинні визначатись у конкретних і вимірюваних показниках, які дають змогу керівництву виявити, проаналізувати і реагувати на ризики, які пов'язані з їх досягненням. Ефективний внутрішній контроль забезпечує впевненість у тому, що цілі визначені і досягнуті (див. Табл.1).

Хоча 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 впровадження, допомагає керівництву структурних підрозділів у визначенні порядку та підходів до управління ризиками, які можуть мати загальний вплив на виконання основних завдань або досягнення визначе-

ної мети, певних способів реагування на ризики й інформування керівника з метою вжиття заходів внутрішнього контролю, узагальнює інформацію про стан організації і здійснення внутрішнього контролю, а також включення її до щорічного звіту, пропонує керівнику заходи, покликані усунути виявлені недоліки та поліпшити стан функціонування системи внутрішнього контролю [32].

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.

Тому задля забезпечення єдності підходів до формування або вдосконалення системи внутрішнього контролю і їх реалізації на практиці розпорядник бюджетних коштів повинен: розробити і затвердити єдиний порядок організації і здійснення внутрішнього контролю (Єдиний порядок внутрішнього контролю), де визначити внутрішніх і зовнішніх учасників системи внутрішнього контролю, формат і перелік необхідних документів, відповідальних виконавців, терміни виконання завдань та заходів по реалізації його положень, регулярність внесення змін до системи внутрішнього контролю та ін.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Внутрішній контроль – це інструмент, що використовується задля забезпечення досягнення цілей установи або організації. Керівництво установи публічного сектору є вагомим елементом внутрішнього контролю, хоча до його здійснення завжди залучається увесь персонал установи або організації. Функціонування системи внутрішнього контролю значною мірою

Таблиця 1

**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 щодо використання бюджетних коштів та інших ресурсів, делегованих їм; управління персоналом та досягнення цілей, за які він несе відповідальність
3.	автономія	простір для ухвалення керівництвом структурних підрозділів установи або організації рішень щодо управління на власний розсуд делегованими бюджетними коштами та іншими видами ресурсів

Розробка авторів.

залежить від людського фактору, оскільки працівники не завжди все належним чином розуміють або правильно обмінюються інформацією, або діють послідовно. Таким чином, роль контролю в органах державної влади зумовлена такими 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.

#### Список використаної літератури:

1. Ключко О., Семенець-Орлова І. Національна безпека: український вимір. *Наукові праці Міжрегіональної Академії управління персоналом. Політичні науки та публічне управління*. 2022. № 2 (62). С. 66-75.
2. Коломоець 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.
3. Криворучко І., Щур Н., Семенець-Орлова І. Концептуальні засади розвитку безпекового середовища в Україні. *Наукові праці Міжрегіональної Академії управління персоналом. Політичні науки та публічне управління*. 2023. № 6 (72). С. 33-43.
4. Купрій Т., Коцур В. Семенець-Орлова І., Шкляр Н., Дракохруст Т., Березовська-Хміль О. Security issues on the European continent in conditions of russia's aggression against Ukraine, 2023, *Revista de Gestão Social e Ambiental* (6). С. 1-12.
5. Нормативно-правове та методологічне забезпечення внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту. *Державна аудиторська служба України*: веб-сайт. URL: <https://cutt.ly/Rfi3rys>
6. Піхоцький В. Ф. Реформування системи державного фінансового контролю. *Збірник тез та доповідей XV наукового міжнародного конгресу*. Харків : Хар РІДУ НАДУ, 2015, С. 62-64.
7. Ровинська К. І. Законодавче закріплення прозорості та відкритості владних інституцій місцевого рівня: міжнародний досвід. *Правова держава*. 2018. № 31. С. 17-24.
8. Radchenko O., Kovach V., Semenets-Orlova I., Zaporozhets A. (Eds.). *National security drivers of Ukraine: information technology, strategic communication, and legitimacy*, 2023, Springer Nature.

#### **Semenets-Orlova I.A., Dakal A.V., Chmyr Ya.I. Current problems of ensuring internal control in public authorities in Ukraine in the context of European integration**

*It is noted that the modern Ukrainian practice of internal control in public authorities is characterized by the lack of a systematic approach to its implementation based on European models. All this leads to the growth of corruption in the public sector, inefficient use of limited resources, which negatively affects the activities of administrative bodies and creates tension in society.*

*It is emphasized that internal control is a process, a set of actions carried out on a permanent basis in the process of implementing its activities by the administrator of budget funds. These actions mainly determine the way in which management manages an institution or organization. Internal control is a "part of the process", not its "superstructure". Over time, the formation of an internal control system becomes part of the basic management cycle of planning, implementation and monitoring. The introduction of internal control is also reflected in the cost containment system. Adding new control procedures that are separate from existing ones increases costs. By focusing on current activities and their contribution to effective internal control and integrating control measures into basic operations, an institution or organization can avoid unnecessary additional procedures and costs. Human resources serve as a resource that influences the functioning of the internal control system, the implementation of which is carried out through the actions of employees. They must know their tasks, duties and responsibilities, limitations and authorities. Management conducts a preliminary review, determines the objectives of the institution or organization and bears overall responsibility for the organization of the internal control system. Since internal control is designed to provide the mechanisms necessary to understand risks in the context of the objectives of the institution or organization, management must ensure the implementation of control measures and conduct their assessment and monitoring. The implementation of internal control requires significant initiative on the part of the head of the institution or organization, as well as intensive exchange of information between him and employees.*

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