

**Мищенко Т.М.**

Університет державної фіскальної служби України

## УДОСКОНАЛЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ БЮДЖЕТНОЇ УСТАНОВИ

*У статті досліджено міжнародний досвід підвищення ефективності та результативності системи внутрішнього контролю в бюджетній сфері. Обґрунтовано необхідність його запровадження з врахування вітчизняних реалій: дефіциту державних фінансових ресурсів, посилення тенденції зростання кількості та обсягів порушень законодавства щодо їх використання. Узагальнено алгоритм впровадження фінансового управління та посилення управлінської підзвітності на вищому рівні управління органу виконавчої влади.*

**Ключові слова:** внутрішній контроль, фінансове управління, відповідальність, середовище контролю, підзвітність, фінансові ресурси, децентралізація.

**Постановка проблеми.** Сучасна вітчизняна практика внутрішнього контролю в органах виконавчої влади свідчать про відсутність системного підходу до його здійснення, який би відповідав європейським зразкам. Така ситуація призводить до посилення корумпованості в бюджетній сфері, неефективності використання обмежених ресурсів, і, відповідно, позначається на результатах діяльності органів виконавчої влади – якості надання послуг населенню, що призводить до соціальної напруги в суспільстві.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Особливості організації системи внутрішнього контролю державних суб'єктів, які функціонують у різних галузях бюджетної сфери та економіки достатньо широко висвітлені у наукових працях вітчизняних вчених: С. В. Бардаша, Н. В. Виговської, В. Л. Дікань, Є. В. Дейнеки, Є. В. Калюги, С. П. Чорнуцького та інших науковців. Проте, функціонування органів виконавчої влади в умовах кризових явищ в економіці, дефіциту фінансових ресурсів у державному секторі вимагає переосмислення концептуальних основ організації системи внутрішнього контролю. При цьому необхідним є поєднання вітчизняного практичного досвіду, орієнтованого на відстеження та запобігання ризикам та міжнародного досвіду практичної роботи служб внутрішнього контролю, що сприятиме побудові системи внутрішнього контролю якісно нового рівня, забезпечить ефективне та раціональне використання ресурсів, гарантуватиме інформаційну безпеку під час прийняття управлінських рішень в умовах бюджетного дефіциту. У зв'язку з цим питання

запровадження нових підходів до організації внутрішнього контролю в органах публічної влади набуває особливої актуальності.

**Мета статті.** Метою статті є визначення концептуальних підходів до побудови сучасної системи внутрішнього контролю, яка б ґрунтувалася на управлінській підзвітності та відповідала новим запитам системи управління фінансами в органах державної влади в процесі їх децентралізації та реформування.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Наразі вітчизняні реалії свідчать про тенденції щодо зростання кількості та обсягів порушень законодавства у використанні фінансових та матеріальних ресурсів, водночас відчутним є брак відповідальності державних службовців в органах публічної влади щодо законного, ефективного та результативного використання державної власності. Така ситуація зумовлюється низкою проблем організаційно-правового характеру в сфері державного фінансового контролю, серед яких найсуттєвішими є:

– переважанням централізованої моделі державного внутрішнього фінансового контролю з елементами децентралізованої (в частині здійснення попереднього контролю);

– надзвичайно низький рівнем фінансової бюджетної дисципліни у бюджетній сфері та в державному секторі економіки;

– низький рівень відшкодування втрат фінансових і матеріальних ресурсів, виявлених під час проведення контрольних заходів.

Дані публічного звіту Державної аудиторської служби України за 2016 рік свідчать, що і надалі

залишається розповсюдженою негативна практика незаконного, неефективного використання державних ресурсів. За результатами проведених 2,7 тис. контрольних заходів на понад 2,4 тис. підприємствах, в установах та організаціях порушення фінансово-бюджетної дисципліни виявлено у 90 %, а сума втрат ресурсів у середньому на один перевірений об'єкт контролю становила понад 1,3 млн грн. проти 88% і 1,26 млн грн. у 2015 році [1]. Водночас, в результаті прийняття неправомірних та неефективних управлінських рішень, безвідповідальності державних службовців бюджетами усіх рівнів, бюджетними установами та організаціями, підприємствами втрачена можливість отримати належні їм доходи в сумі майже 1,3 млрд грн, у тому числі бюджетами всіх рівнів – більше 440,2 млн грн.[1]. При цьому, відшкодування втрат становило лише 23,4 % або 611,5 млн грн. В частині забезпечення персональної відповідальності посадових осіб за порушення фінансово-бюджетної дисципліни до правоохоронних органів передано понад 1,4 тис. ревізійних матеріалів, за результатами розгляду яких розпочато 669 досудових розслідувань, при цьому відсоток кількості розпочатих досудових розслідувань до кількості переданих до правоохоронних органів матеріалів ревізій становить лише 46,1 % [1].

Наслідком такої ситуації є зниження довіри громадян та зарубіжної спільноти до держави, погіршення умови розвитку бізнесу, інвестиційного клімату. Спроби вирішення вказаних проблем шляхом традиційного провадження внутрішнього контролю, який передбачає лише порівняння фактичних результатів зі встановленими вимогами, правилами, показниками, прийняття коригуючих заходів та звичайні перевірки арифметичних показників є малоефективними тому повинні відійти у минуле. У державних установах повинен бути організований та реалізований внутрішній контроль управлінської підзвітності (відповідальності), за якого керівництво (вищого, середнього, операційного рівнів) несло б відповідальність не тільки за належний рівень фінансово-бюджетної дисципліни, а також за досягнення визначених цілей відповідно до виділеного бюджету та наявних ресурсів. Виконання цієї вимоги буде підґрунтям для розбудови системи державного фінансового контролю в Україні, а отже, однією з важливих ознак готовності країни — кандидата до вступу в Європейське співтовариство [3, с. 8].

Основним завданням організації сучасної системи внутрішнього контролю є заміна старої

практики та фокусування уваги на визначених для бюджетної установи цілях, виділених ресурсах та їх ефективному та результативному використанні. Виконання зазначених завдань можливе лише за умови впровадження в діяльність бюджетних установ фінансового управління і контролю та посилення управлінської підзвітності [4].

Зарубіжні та вітчизняні науковці і практики Манфред ван Кестерен, Ян ван Тайнен, Р.М. Рудніцька, С.П. Чорнуцький, Д.А. Сидоренко підкреслюють, що фінансове управління і контроль (далі – ФУК) є одним із трьох стовпів Європейської концепції державного внутрішнього фінансового контролю. ФУК розуміється як система, що забезпечує планування, використання та контроль за фінансовими ресурсами з метою ефективного та результативного досягнення поставлених перед установою цілей [3, с. 10].

Процес ФУК є безперервним та стосується керівників усіх рівнів та працівників установи, а заходи ФУК, що діють в установі повинні в першу чергу забезпечити керівнику достатні гарантії того, що установа досягне поставлених цілей, її діяльність буде ефективною і результативною, у відповідному правовому полі, а звіти (фінансові та не фінансові, внутрішні та зовнішні) міститимуть надійну інформацію. При цьому, керівництво має бути підзвітне про досягнуті результати і використаний бюджет та інші ресурси. Таким чином управлінська відповідальність щодо економного, ефективного, результативного та законного витрачання ресурсів є ключовим принципом ФУК. Без управлінської відповідальності неможливо досягти результатів удосконалення системи ФУК, і навпаки, без належної системи ФУК не можливо забезпечити систему управлінської підзвітності щодо досягнення цілей у економний, ефективний, результативний та законний способи.

Професор Є. В. Калюга наголошує, що відповідальність за організацію і здійснення внутрішнього контролю повинна покладатися на керівника бюджетної установи, а головний бухгалтер є відповідальним тільки за контроль у підпорядкованому йому підрозділі та роботою матеріально відповідальних осіб, що, у свою чергу, підвищує авторитет керівництва і ефективність контролю [2, с. 357]. Цю ж думку підтримують науковці Р.М. Рудніцька, С.П. Чорнуцький, Д.А. Сидоренко, які вказують, що керівник є відповідальним за систему ФУК, при цьому це його пряма відповідальність. Керівники фінансового, бухгалтерського, підрозділів не несуть прямої відповідальності за впровадження заходів ФУК. Їх

роль полягає у сприянні керівнику установи щодо розробки стандартів, забезпечення інформацією, наданні рекомендацій та, за необхідності, забезпечення аналітичної підтримки. Саме керівник бюджетної установи відповідальний за використання бюджетних коштів, взяті зобов'язання відповідно до визначених цілей та завдань, здійснення діяльності відповідно до визначених стандартів у економічний, ефективний та результативний способи [3, с. 13].

Оскільки керівник установи приймає рішення щодо використання фінансових та матеріальних ресурсів його роль в системі управлінської підзвітності є визначальною.

ФУК та управлінська підзвітність (відповідальність) є взаємопов'язаними елементами. Це означає, що призначення керівника повинно визначати його чітку відповідальність та управлінську підзвітність за діяльність установи. Без управлінської підзвітності неможливо здійснювати ФУК. У випадку її відсутності, ФУК звужується до традиційного внутрішнього контролю, тобто перевірки витрачання коштів відповідно до бюджету та правового поля. Основою традиційної системи

внутрішнього контролю є лише дотримання принципу відповідності незалежно від ефективності та результативності витрачання цих коштів, а управлінська відповідальність за прийняті рішення відсутня. Як результат – неефективне витрачання державних коштів, відсутність взаємозв'язку із цілями, які будь-яка бюджетна установа, зокрема орган виконавчої влади намагається досягнути.

Запровадження системи ФУК та управлінської підзвітності (відповідальності) повинні бути спрямовані на досягнення результатів та здійснюватися систематично. В першу чергу системний підхід передбачає розробку стратегії (політики) установи щодо впровадження ФУК та управлінської підзвітності (відповідальності). Стратегія впровадження системи ФУК та посилення управлінської підзвітності передбачає таку послідовність (рис. 1):

Першочерговим заходом, який має здійснити керівник установи в рамках впровадження ФУК та управлінської підзвітності на стратегічному рівні, є його власна оцінка рівня відповідальності керівників середнього і операційного рівня за діяльність структурних підрозділів, виконання



**Рис. 1. Послідовність впровадження системи ФУК та посилення управлінської підзвітності в бюджетній установі**

Джерело: складено автором за матеріалами [3]

окремих процесів, функціонування систем, виконання програми, які залежать від особливостей установи та регламентуючих документів, що визначають розподіл відповідальності від вищого (центрального) до нижчого рівнів управління. За результатами оцінки керівник отримує (не отримує) впевненість, що існуюча система розподілу обов'язків управління та відповідальності в установі забезпечує економічне, ефективне, результативне та законне використання фінансових та матеріальних ресурсів для досягнення визначених цілей.

Для отримання позитивної відповіді на запитання, щодо здатності існуючої системи розподілу функцій контролю та відповідальності забезпечити економічне, ефективне, результативне та законне використання ресурсів керівник повинен призначити професійно підготовлених, досвідчених лінійних керівників, спроможних реалізувати політику та досягати визначених цілей у ефективний та результативний спосіб. Такий організаційний розподіл повинен забезпечити керівнику достатні гарантії досягнення цілей в межах виділених ресурсів, ефективності їх використання для виконання установою функцій відповідно вимогам нормативно-правових актів та в інтересах громадян, а не будь-яких особистих інтересах [3, с. 21].

Персональна відповідальність не означає, що керівник повинен одноосібно приймати всі рішення та підписувати всі документи, які стосуються фінансового управління та використання державного майна. Навіть якщо керівник буде приймати всі рішення та підписувати всі документи, це не свідчить, що контролюватиметься вся діяльність установи, оскільки керівник, як правило, не є експертом, щоб приймати технічні (операційні) рішення, або займатися деталями окремих операцій, крім того йому не вистачатиме часу на стратегічні та політичні аспекти забезпечення керівництва в установі. В результаті багато рішень, що приймаються на центральному рівні, будуть недостатньо компетентними, навіть якщо керівник залучатиме до прийняття рішень відповідальних працівників, то, враховуючи, що вони часто не мають повноважень щодо прийняття остаточного рішення та не мають права підпису, що призведе до втрати мотивації, марного витрачання людських ресурсів [4].

Адекватний розподіл функціональних обов'язків щодо фінансового управління та управлінської підзвітності (відповідальності) між керівниками та посадовими особами установи є

потенційно більш ефективним та результативним, ніж у випадку їх концентрації на вищому рівні управління. Це забезпечить можливість фокусування керівника на прийнятті управлінських рішень стратегічного і політичного рівнів та приділенню часу і уваги на стратегічних пріоритетах розвитку установи.

З цією метою керівник установи повинен забезпечити ефективне та результативне управління шляхом реалізації наступних кроків:

- просування чіткої та зрозумілої політики, цілей та стандартів діяльності, розробки стратегії їх досягнення;

- формування відповідної структури управління установою, спроможної забезпечити реалізацію усіх компонентів політики та цілей установи, за які керівник несе відповідальність;

- забезпечення та призначення керівників структурних підрозділів, які активно залучені до реалізації політики та компонентів стратегії та розуміють операційне середовище;

- визначення сфер розподілу та делегування повноважень і фінансових ресурсів (в межах затвердженого бюджету) відповідним рівням управління, що забезпечить їх можливість у реалізації покладених завдань та відповідальності;

- організація лінії підзвітності, де кожен лінійний керівник звітує щодо досягнутих чи не досягнутих цілей, труднощів та потенційних проблем, щодо яких необхідне прийняття рішень на рівні керівника установи.

Після належного аналізу існуючої системи розподілу обов'язків, відповідальності та делегованих повноважень, необхідно оцінити систему ФУК, управлінську підзвітність (відповідальність) та ФУК окремих процесів, систем, програм та делегування повноважень, що визначаються відповідними нормативно-правовими актами та стосуються установи в цілому. Границі та межі ФУК організаційних рівнів нижчого порядку також визначаються на центральному рівні управління установою.

Наступний крок впровадження системи ФУК та посилення управлінської підзвітності в бюджетній установі – це оцінка системи ФУК на вищому рівні, яка включає аналіз внутрішнього середовища в цілому, зокрема контрольного. Тобто необхідно оцінити стратегію (політику), організаційну структуру, механізм розподілу бюджету, процесів та процедур планування та контролю, етики, а також допоміжних процесів (бюджетування, підзвітності, звітності, ІТ, управління людськими ресурсами, закупівлі, документування, управління

майном, комунікації тощо). Питання, на яке керівник має отримати відповідь – чи внутрішнє середовище установи в цілому сприяє належній реалізації операційних (основних) процесів її діяльності на різних рівнях установи у законний, економічний та ефективний спосіб? При цьому керівник, найперше, повинен впевнитися, що до підпорядкованих йому галузевих керівників доведені чіткі цілі, стандарти діяльності, бюджет, а делеговані повноваження зрозумілі та достатні для досягнення цих цілей. Наступним аспектом є визначення чітких ліній звітності щодо досягнутих цілей та стандартів діяльності відповідно до бюджету, правових вимог та у встановлені терміни.

Рівень відповідальності можна оцінити за наступними критеріями:

- стратегія (політика) діяльності бюджетної установи доведена до всієї установи, тому весь персонал поінформований про те, що потрібно досягнути;

- цілі та стандарти визначені для кожної послуги та сфери діяльності;

- рівні делегування повноважень та відповідальності чітко визначені для кожного управлінського рівня установи;

- фінансові ресурси (в межах затвердженого бюджету) розподілені для кожного управлінського рівня, галузеві (лінійні) керівники несуть відповідальність за їх використання та збір доходів, що забезпечує належну реалізацію відповідальності;

- існують чіткі лінії розмежування підзвітності для кожного рівня управління, кожен галузевий керівник звітує щодо досягнутих чи не досягнутих цілей, що відбувалося не належним чином, потенційних проблем, рішення яких потребує втручання керівника бюджетної установи;

- аналіз та оцінка інформації та звітів формують відповідну культуру оцінювання якості (надана інформація та звіти без аналізу та оцінки можуть містити помилки та прийняття неналежних рішень);

- систематичне тестування та оцінка вимог користувачів послуг чи учасників заходів, реалізованих установою (незалежно чи це зовнішні, чи внутрішні користувачі) дозволяє визначити рівень задоволення очікуваних потреб користувачів щодо часу, стандартів та очікуваної форми чи змісту;

- усвідомлення мінливості умови середовища і, що їх зміна впливає на приведення послуг та заходів у відповідність до змін що відбулися;

- розуміння можливих ризиків та врахування їх при прийнятті управлінських рішень та пошук способів управління цими ризиками;

- розуміння, що часто будь-яка послуга чи діяльність мають ширший вплив, особливо на інші частини державного сектору, відповідно це враховується в процесі прийняття управлінських рішень;

- розуміння важливості прозорості у процесах прийняття ключових управлінських рішень та визначенні пріоритетів;

- розуміння вищого керівництва, що розмежування повноважень може приводити до помилок, на яких потрібно вчитися, та які не повинні автоматично означати пошук винних (це стосується процесів управлінської відповідальності «знизу-вверх» та навпаки) [3, с. 32].

Науковці та експерти зазначають, що процес адміністративних реформ, децентралізації управління фінансами буде вимагати тривалого часу, при цьому, насамперед, важливою є зміна адміністративної та управлінської культури, що вимагає від керівників органів виконавчої влади переглянути (включно із рівнем делегування) заходи підзвітності (відповідальності). Ефективні заходи підзвітності, особливо щодо досягнутих результатів, приведуть до потреби нової інформації, що стосується діяльності та досягнутих результатів, яку можна отримати тільки від ефективної системи фінансового управління і контролю (внутрішнього контролю).

Важливим етапом впровадження системи ФУК та посилення управлінської підзвітності (відповідальності) у державних установах є складання чіткого графіку заходів із визначеними пріоритетами проведення оцінки всередині установи. Цей етап є найскладнішим, оскільки пов'язаний із складністю системи внутрішнього контролю та її впливом на щоденну діяльність установи, реалізацію операцій та процесів, що вимагає тривалих змін та необхідних ресурсів. Тому послідовність впровадження системи ФУК та посилення управлінської підзвітності (відповідальності) на операційному рівні потребують додаткових наукових досліджень.

**Висновки.** Вирішення проблем, пов'язаних з функціонування системи внутрішнього контролю в органах виконавчої влади можливе лише шляхом запровадження нових сучасних підходів до його організації, переосмислення контролю не стільки як засобу збереження ресурсів бюджетної установи, а як інструменту управління цими ресурсами, зниження різних ризиків незаконного, неефективного та не результативного їх використання. При цьому, ефективні зміни системи внутрішнього неможливо досягнути лише через

норми права, регулюючі документи та інструкції. Тому, першим кроком в цьому тривалому процесі повинна бути кампанія із підвищення розуміння керівництвом вищого рівня управління місця та ролі системи внутрішнього контролю у належ-

ному управлінні державними ресурсами, усвідомлення можливості досягнення позитивних змін лише через її реформування з використанням міжнародної практики служб внутрішнього контролю.

#### Список літератури:

1. Публічний звіт про діяльність Державної аудиторської служби України за 2016 рік. – URL: <http://www.dkrs.gov.ua>.
2. Калюга Є. В. Внутрішній контроль: сучасний стан та шляхи удосконалення // Економічний аналіз. Випуск № 6. – 2010. – С. 357-359.
3. Практичні вказівки щодо впровадження фінансового управління і контролю та посилення управлінської підзвітності (відповідальності) в органах державної влади України. / Ян ван Тайнен, Рудніцька Р. М., Манфред ван Кестерен, Чорнуцький С. П., Сидоренко Д. А. Посібник для керівників установ та державних внутрішніх аудиторів. – Київ.: «Європейський інститут державного управління та аудиту». – 2015. – 56 с.
4. Практичний посібник з питань стандартів внутрішнього контролю в державних установах України. – Київ.: «Європейський інститут державного управління та аудиту». – 2015. – 56 с.

### СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ БЮДЖЕТНОГО УЧРЕЖДЕНИЯ

*В статье исследован международный опыт повышения эффективности и результативности системы внутреннего контроля в бюджетной сфере. Обоснована необходимость его введения с учета отечественных реалий: дефицита государственных финансовых ресурсов, усиление тенденции роста количества и объемов нарушений законодательства о их использовании. Обзор алгоритм внедрения финансового управления и усиления управленческой подотчетности на высшем уровне управления органа исполнительной власти.*

**Ключевые слова:** *внутренний контроль, финансовое управление, ответственность, среда контроля, подотчетность, финансовые ресурсы, децентрализация.*

### IMPROVEMENT OF INTERNAL CONTROL OF A BUDGET INSTITUTION

*The article investigates the international experience of increasing the efficiency and effectiveness of the internal control system in the budgetary sphere. The necessity of its introduction in consideration of the domestic realities: the deficit of the state financial resources, strengthening of the tendencies of increase in the number and volume of violations of the legislation regarding their use are substantiated. The algorithm of implementation of financial management and strengthening of managerial accountability at the top level of the executive branch is generalized.*

**Key words:** *internal control, financial management, responsibility, control environment, accountability, financial resources, decentralization.*