

Дуліна Оксана Василівна

к.ю.н.

доцент кафедри економічної теорії і економіки підприємства

Одеського державного аграрного університету

Дулина Оксана Васильевна

к.ю.н.

доцент кафедры экономической теории и экономики предприятия

Одесского государственного аграрного университета

Dulina Oksana

Candidate of Juridical Sciences (Ph. D.)

Docent of economic theory and economics of enterprise chair

Odessa state agricultural University

ОРГАНІЗАЦІЯ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ В ОРГАНАХ ПУБЛІЧНОЇ ВЛАДИ: СУТНІСТЬ ТА СКЛАДОВІ ЕЛЕМЕНТИ

ОРГАНИЗАЦИЯ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ В ОРГАНАХ ПУБЛИЧНОЙ ВЛАСТИ: СУЩНОСТЬ И СОСТАВЛЯЮЩИЕ ЭЛЕМЕНТЫ

ORGANIZATION OF THE INTERNAL CONTROL SYSTEM IN PUBLIC AUTHORITIES: ESSENCE AND COMPONENTS

Анотація. У статті обґрунтовано необхідність запровадження внутрішнього контролю в органах публічної влади: переважанням централізованої моделі державного внутрішнього фінансового контролю з елементами децентралізованої; надзвичайно низьким рівнем фінансової дисципліни у бюджетній сфері та в державному секторі економіки. А також потребою встановлення процедури відшкодування втрачених фінансів, оскільки це є однією з важливих ознак готовності країни – кандидата до вступу в ЄС.

Проведено аналіз останніх досліджень та публікацій, який переконливо засвідчив про достатньо широку розробленість даної проблематики і разом з тим, відсутність досліджень щодо сутнісних і змістовних характеристик системи внутрішнього контролю, розходжень у термінологічному визначенні понять.

Встановлено, що контроль є джерелом інформації про соціальні процеси для адаптації програм і моделей або вибору програм і моделей подальшого розвитку. А також одним із основних та найважливіших способів отримання об'єктивної інформації про життєдіяльність суспільства в цілому та про окремі політичні, економічні і соціальні процеси, що відбуваються в державі.

Визначено, що при здійсненні діяльності органів публічної влади в умовах глобалізаційних викликів, перебудови усталених засад функціонування зростає фактор невизначеності, що потребує врахування факторів ризику та викликів сьогодення. Сутнісну характеристику поняття «контроль» складає її розуміння як системи спостереження, оцінювання та моніторингу, аудиту та перевірки стану виконавської дисципліни, якості управління, ефективності використання бюджетних коштів, результативності прийнятих управлінських рішень та якості наданих послуг, реалізації програм, планів, стратегій, відповідності їх результатів встановленим цілям та затracеним ресурсам, а також стану дотримання національного законодавства.

Констатовано, що для створення дієвої системи внутрішнього контролю в органах публічної влади розроблено та затверджено низку нормативно-правових актів, які визначають основні засади його здійснення, завдання із реформування та стратегічні напрями й основні етапи розвитку. Відповідно до зазначених документів сутність внутрішнього контролю складають такі елементи: середовище контролю; оцінка ризиків; контролююча діяльність; інформація та інформаційний обмін; моніторинг.

Вказано на принципову відмінність у поняттях «внутрішній контроль» та «внутрішній аудит». Визначено сутність і змістовні характеристики системи внутрішнього контролю, яка включає: суб'єктів (підрозділи внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту та гармонізації внутрішнього аудиту); об'єкти (процеси, ресурси, результати діяльності); предмет;

середовище контролю; систему оцінки ризиків; процедури контролю; систему бухгалтерського обліку; моніторинг; систему санкціонованого доступу до відповідної інформації та комунікацію.

Надано рекомендації щодо організації ефективної системи внутрішнього контролю в органах публічної влади: потрібно створити передбачувану модель процесу, що контролюється, визначити завдання та показники їх вимірювання стосовно кожного процесу, який контролюється та конкретизувати заходи. І, звичайно ж, забезпечити суб'єктам системи внутрішнього контролю безперешкодний доступ до інформації та документів, наділити їх відповідними правами та можливістю оприлюднювати через засоби масової інформації результати контрольних заходів, що сприятиме формуванню особистої відповідальності управлінців.

Ключові слова: органи публічної влади, система внутрішнього контролю, внутрішній контроль, внутрішній аудит, моніторинг, ефективність, управлінські рішення, управління.

Аннотация. В статье обосновывается необходимость внедрения внутреннего контроля в органах публичной власти такими факторами: преобладанием централизованной модели государственного внутреннего финансового контроля с элементами децентрализованной; чрезвычайно низким уровнем финансовой дисциплины в бюджетной сфере и государственном секторе экономики. А также потребностью установления процедуры возмещения утраченных финансов, поскольку это является одним из важных признаков готовности страны – кандидата к вступлению в ЕС.

Проведен анализ последних исследований и публикаций, который убедительно свидетельствует о достаточно широкой разработанности данной проблематики и вместе с тем, отсутствии исследований относительно сущностных и содержательных характеристик системы внутреннего контроля, различий в терминологическом определении понятий.

Установлено, что контроль является источником информации о социальных процессах для адаптации программ и моделей или выбора программ и моделей дальнейшего развития. А также одним из основных и важнейших способов получения объективной информации о жизнедеятельности общества в целом и отдельных политических, экономических и социальных процессах, происходящих в государстве.

Определено, что при осуществлении деятельности органов публичной власти в условиях глобализационных вызовов, перестройки устоявшихся принципов функционирования, возрастает фактор неопределенности, что требует учета рисков и вызовов современности. Сущностную характеристику понятия «контроль» составляет его понимание как системы наблюдения, оценки и мониторинга, аудита и проверки состояния исполнительской дисциплины, качества управления, эффективности использования бюджетных средств, результативности принимаемых управленческих решений и качества предоставляемых услуг, реализации программ, планов, стратегий, соответствие их результатов установленным целям и затраченным ресурсам, а также состояния соблюдения национального законодательства.

Констатировано, что для создания действенной системы внутреннего контроля в органах публичной власти разработаны и утверждены ряд нормативно-правовых актов, которые определяют основные принципы его осуществления, задачи и стратегические направления реформирования, основные этапы развития. Согласно указанных документов сущность внутреннего контроля составляют следующие элементы: среда контроля; оценка рисков; контролирующая деятельность; информация и информационный обмен; мониторинг.

Указано на принципиальное отличие в понятиях «внутренний контроль» и «внутренний аудит». Определена сущность и содержательные характеристики системы внутреннего контроля, которая включает: субъектов (подразделения внутреннего контроля, внутреннего аудита и гармонизации внутреннего аудита); объекты (процессы, ресурсы, результаты деятельности); предмет; среду контроля; систему оценки рисков; процедуры контроля; систему бухгалтерского учета; мониторинг; систему санкционированного доступа к соответствующей информации и коммуникацию.

Даны рекомендации по организации эффективной системы внутреннего контроля в органах публичной власти: нужно создать предполагаемую модель процесса контроля, определить задачи и показатели его измерения и конкретизировать меры. И, конечно же, обеспечить суб'єктам системы внутреннего контроля беспрепятственный доступ к информации и документам, наділити їх відповідними правами и возможностью обнародовать через средства массовой информации результаты контрольных мероприятий, что будет способствовать формированию личной ответственности управленцев.

Ключевые слова: органы публичной власти, система внутреннего контроля, внутренний контроль, внутренний аудит, мониторинг, эффективность, управленческие решения, управление.

Summary. In the article it is grounded the need of internal control implementation in public authorities: prevalence of centralized model of public internal financial control with elements of decentralized; extremely low level of financial discipline in the budgetary sphere and the public sector of economy. Also the need of procedures for compensation for finances loss establishing, because it is one of the most important features of readiness of the country – a candidate for EU membership.

Recent researches and publications are analyzed, it clearly demonstrates wide enough elaboration of this issue but also lack of researches on the essential and content characteristics of the internal control system, differences in terminology definitions.

It is established that control is the source of information about social processes for programs and models adaptation or programs and models of further development selection. Also, it is one of the most important ways to get objective information about the society livelihoods in general, and on specific political, economic and social processes in the country.

It is determined that in the process of public authorities functions realization in conditions of global challenges, restructuring of established rules for its functioning, uncertainty factor increases, it requires consideration of nowadays risk factors and challenges. The essential characteristic of the concept of «control» is its understanding as the system of observation, evaluation and monitoring, audit and performance discipline verification, administration quality, efficiency of budget funds use, effectiveness of administrative decisions and public services quality, realization of programs, plans, strategies, accordance its results with established goals and spent resources, and also national legislation compliance condition.

It is ascertained that for the creation of the effective internal control system in public authorities a number of regulations, which define the basic principles of its implementation, reforming task, strategic directions and main stages of development are developed and approved. In accordance with these documents the essence of internal control consists of such elements: control environment; risk assessment; controlling activities; information and information exchange; monitoring.

Fundamental difference in terms of «internal control» and «internal audit» is specified. It is determined the essence and content characteristics of the internal control system, which includes: subjects (departments of internal control, internal audit and harmonization of internal audit); objects (processes, resources, results of activities); subject; control environment; risk evaluation system; control procedures; accounting system; monitoring; system of authorized access to appropriate information and communication.

The recommendations for effective internal control system in public authorities' organization are given: it is necessary to create the predictable model of the process, which is controlled, to identify tasks and indicators of its measuring for each process that is controlled and to specify the measures. And, of course, to provide internal control subjects with unrestricted access to the information and documents, to give them appropriate rights and the opportunity to publicize through the media the control activities results, that helps to form personal liability of public officers.

Key words: public authorities, the internal control system, internal control, internal audit, monitoring, efficiency, administrative decision, administration.

Постановка проблеми. Побудова високорозвинутої, демократичної держави неможлива без ефективного контролю в системі державного управління, який є неодмінним атрибутом суспільних відносин та функціонування суспільних систем. В цьому переконує як досвід розвинутих країн світу, так і вітчизняні реалії. Контроль є не тільки повсякденною всеохоплюючою творчою діяльністю, а й одним із основних та найважливіших способів отримання об'єктивної інформації про життя суспільства в цілому та про окремі політичні, економічні і соціальні процеси, що відбуваються в державі. Його призначення контролю полягає у своєчасній фіксації відхилень від норми та внесення коректив у хід роботи на ранньому етапі, коли можна швидко, без особливих витрат виправити помилки, а також вчасно визначити роль зворотного зв'язку із змінами, які мають місце. А з врахуванням того, що за оцінками експертів, дві третини банкрутства обумовлені внутрішніми проблемами підприємства, та лише одна зовнішніми [9, с. 62] — переоцінити необхідність створення та функціонування систем внутрішнього контролю не видається можливим.

На часі ми спостерігаємо відчутний брак відповідальності державних службовців та посадових осіб міс-

цевого самоврядування в органах публічної влади щодо цілеспрямованого, належного і своєчасного здійснення наданої їм влади. Тим більше, що функція контролю набуває надзвичайно актуального звучання особливо в умовах економічної та політичної нестабільності, для якої характерна системна криза законності.

Тим більше, що зростає роль державного управління та регулювання, розширюється сфера застосування новітніх управлінських технологій. Відтак організація спільної та індивідуальної діяльності різних суб'єктів управлінського процесу потребує запровадження саме внутрішнього контролю, який має місце в найрізноманітніших сферах — у державному управлінні, місцевому самоврядуванні, приватному секторі господарювання. Ефективне функціонування системи внутрішнього контролю надає змогу вирішувати низку проблем управлінської діяльності, серед яких — забезпечення прийняття адекватних об'єктивним потребам суспільства державно-управлінських рішень, оптимізація процесів надання послуг населенню, попередження виявлення та усунення відхилень в інформації, що надається зацікавленим особам.

Для України відсутність системного внутрішнього контролю та децентралізованого внутрішнього

аудиту в органах державного і комунального сектору призводить до їх корумпованості, неефективності використання обмежених ресурсів, і, відповідно, позначається на результатах життєдіяльності населення. Неефективне використання ресурсів, недостатність та підчас викривлення інформації, на підставі якої приймаються державно-управлінські рішення, досить часто призводить до соціальної напруги в суспільстві.

Тобто, необхідність запровадження внутрішнього контролю в органах публічної влади зумовлюється низкою причин: переважанням централізованої моделі державного внутрішнього фінансового контролю з елементами децентралізованої (в частині здійснення попереднього контролю); надзвичайно низьким рівнем фінансової дисципліни у бюджетній сфері та в державному секторі економіки, через що в них переважає інспектування. А також потребою встановлення процедури відшкодування втрачених фінансів, оскільки це є однією з важливих ознак готовності країни — кандидата до вступу в ЄС.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Робота з науковими джерелами показала широку розробленість проблеми контролю та контрольно-наглядової діяльності, як невід'ємною складовою управлінської діяльності, однієї із основних її функцій. Зокрема, фахівцями в галузі науки державного управління, юридичних наук В. Авер'яновим, О. Андрійко, Д. Бахрахом, В. Гаращук, Є. Калюгою, В. Колпаковим, А. Мамишевим, Н. Нижник, О. Полінець, Л. Приходченко, І. Стефанюком, М. Студенікіною, Д. Сухініним, О. Сушинським досліджуються проблемні питання створення та функціонування ефективної системи управління як на загальнодержавному, так і на місцевому рівнях. При цьому Т. Маматова фокусує увагу на теоретико-методологічних засадах реалізації функції державного контролю саме стосовно надання публічних послуг, Г. Дмитренко розглядає фінансово-економічні аспекти організації і здійснення державного контролю, В. Стрельцов — питання функціонування фінансово-економічного, державно-фінансового контролю.

Стосовно досліджень особливостей організації системи внутрішнього контролю суб'єктів фінансово-господарської діяльності, що функціонують у різних галузях економіки, то вони достатньо широко висвітлені у наукових працях зарубіжних та вітчизняних дослідників. Зокрема, таких як: Е. Аренс, Дж. К. Лоббек, М. Білуха, Р. Бойко, Ю. Великий, Л. Дікань, О. Дорош, С. Ковач, Т. Ковтун, Т. Крючковська, О. Подолянчук, В. Рудницький, І. Сіменко, Л. Черничук, О. Чечуліна, С. Чорнуцький та ін.

Водночас, слід зазначити, що їх аналіз переконливо засвідчив про достатньо широку розробленість даної

проблематики і разом з тим, відсутність досліджень щодо сутнісних і змістовних характеристик системи внутрішнього контролю, розходжень у термінологічному визначенні понять. Навіть більше того, наявність методологічної помилки, коли внутрішній контроль і внутрішній аудит ототожнюються, навіть підчас внутрішній аудит визначається як система внутрішнього контролю. Зважаючи на вищевикладене, існує об'єктивна потреба у визначенні змістовних характеристик системи внутрішнього контролю.

Відтак, **метою** даної публікації є обґрунтування теоретичних засад змістовних характеристик понять «контроль» та «системи внутрішнього контролю» в органах публічної влади та наданні рекомендацій щодо ідентифікації їх елементів в умовах децентралізації влади та реформування публічної адміністрації.

Виклад основного матеріалу. Реальність свідчить про те, що управлінці у своїй практичній діяльності постають перед дилемою: як підтримувати контроль над процесом і водночас давати простір для динаміки позитивних змін? Адже в умовах децентралізації влади, що відбувається на часі у державі, контроль набуваючи інформаційно-аналітичного характеру, перетворюється у чинник розвитку та прогресу. Це потребує переосмислення природи управління, формування нового погляду на сутність і призначення контролю, що надавало б можливість отримувати розмаїття та різнобарв'я результатів. Тобто, запровадження такого контролю державні управлінці мають сприймати такі зміни як потенційне джерело позитивних перетворень. Адже для перетворення існуючого потенціалу вдосконалення, який існує в організаціях, в реальний ресурс, потребує застосування нових форм та методів контрольно-діяльності (зокрема, аудиту, що надає рекомендації), таких прийомів як аналіз розпорядчих функцій та експертиза відхилень від встановлених цілей.

В процесі управління саме контроль, як один із компонентів цієї системи, виконує роль зв'язуючої ланки між управлінськими циклами, оскільки пронизуючи всі рівні управління, виступає засобом зворотного зв'язку, інформуючи керовану систему про дійсний стан керованого об'єкту. По-суті, це є «управління управлінням», адже саме у спрямуванні управлінського процесу в необхідному (оптимальному) напрямі розвитку, до суспільного прогресу, і проявляється «творча» місія контролю. Поширюючись на всі напрями діяльності органів публічної влади, контроль є джерелом інформації про соціальні процеси для адаптації програм і моделей або вибору програм і моделей подальшого розвитку. А також одним із основних та найважливіших способів отримання об'єктивної інформації про життєдіяльність суспільства в цілому та

про окремі політичні, економічні і соціальні процеси, що відбуваються в державі.

При цьому найважливішим питанням, що постає на даному етапі є, безперечно, усвідомлення доцільності контролю та тієї ролі в державі і суспільстві, як йому відведена. Спроби зведення контролю до порівняння фактичних результатів зі встановленими показниками, до прийняття коригуючих заходів та до звичайної перевірки арифметичних показників відходять у минуле. Це зумовлено тим, що у діяльності органів публічної влади в умовах глобалізаційних викликів, перебудови усталених засад функціонування фактор невизначеності, не встановлення всієї сукупності чинників, а саме: викликів сьогодення, зміни законів, прояв тенденцій та закономірностей, поява нових технологій, зміна умов конкуренції (оточуюче середовище до об'єкта управління); непередбачуваність поведінки людей; проблеми взаємодії та взаємовпливу різних факторів. Що, відповідно, потребує врахування ризиків, всіх цих факторів при розробці, прийнятті та реалізації державно-управлінських рішень, програм та проектів, в остаточних результатах діяльності, попередження кризових ситуацій та підтримки успіху (виявлення найсприятливіших факторів).

Таким чином, сутність та призначення контролю в системі органів публічної влади місцевого самоврядування в умовах здійснення адміністративно-територіального реформування полягає у запобіганні та усуненні негативних управлінських дій та їх наслідків. В цілому — це система спостереження, оцінювання та моніторингу, аудиту та перевірки стану виконавської дисципліни, якості управління, ефективності використання бюджетних коштів, результативності прийнятих управлінських рішень та якості наданих послуг, реалізації програм, планів, стратегій, відповідності їх результатів встановленим цілям та затраченим ресурсам, а також стану дотримання національного законодавства.

Відтак, повноцінним (в межах компетенції органів публічної влади) є такий контроль, який наділений правами:

- безперешкодного доступу до інформації та документів з метою їх перевірки (вимагати та отримувати у встановлені терміни необхідні відомості та пояснення);
- надавати об'єктам контролю пропозиції та рекомендації для усунення виявлених недоліків і порушень;
- ставити перед компетентними органами питання про призупинення розрахунково-касового обслуговування тих об'єктів контролю, які ігнорують законні вимоги суб'єкта контролю;
- порушувати питання про притягнення до адміністративної відповідальності посадових осіб, вин-

них у порушеннях та невиконанні законних вимог суб'єктів контролю;

- передавати матеріали з ознаками зловживань до правоохоронних органів для кримінального переслідування порушників;
- оприлюднювати через засоби масової інформації результати контрольних заходів, що сприятиме формуванню особистої відповідальності управлінців.

На сьогодні для створення дієвої системи внутрішнього контролю в органах публічної влади розроблено та затверджено низку нормативно-правових актів, які визначають основні засади його здійснення. Так, розвиток ДВФК в Україні визначається низкою прийнятих та ратифікованих нормативно-правових актів. Зокрема, Законом України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [1], ст. 347 Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами [11], з іншої сторони передбачає подальший розвиток системи державного фінансового внутрішнього контролю (ДФВК) шляхом гармонізації з міжнародно визнаними стандартами та методологіями, найкращою накопиченою практикою функціонування внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в країнах ЄС. А також Концепцією розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року [7], якою визначаються основні завдання із реформування ДВФК, окреслюються стратегічні напрями та основні етапи розвитку.

Крім того, слід назвати і Стратегію розвитку системи управління державними фінансами [10], IX розділ якої у сукупності із Планом заходів із реалізації її положень не тільки визначають існуючі проблеми та ризики, окреслюють завдання, заходи та очікувані результати, але й встановлюють відповідальних виконавців за їх виконання. Базовим документом щодо організації внутрішнього контролю в органах державного сектору є Методичні рекомендації з організації внутрішнього контролю [4], які визначають рекомендовану схему для організації внутрішнього контролю в установі та мають виключно рекомендаційний, роз'яснювальний та інформаційний характер та не є обов'язковими до виконання органами державної влади.

Що стосується аудиторської діяльності, то це Постанови Кабінету міністрів України «Про утворення Державної аудиторської служби України» [6,8] та про 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 [5]. А також

низка підзаконних актів, які регулюють діяльність підрозділів внутрішнього аудиту в органах державного сектору, Стандарти внутрішнього аудиту та Кодекс етики внутрішніх аудиторів [2,3]. А методологічну підтримку, а також забезпечення керівників і внутрішніх аудиторів органів державного сектору забезпечено методичними та навчальними посібниками для надання практичної допомоги керівникам і працівникам органів державного сектору в ефективній побудові системи внутрішнього контролю та внутрішнім аудиторам у проведенні ефективного оцінювання системи внутрішнього контролю [12]. При організації внутрішнього контролю в органах публічної влади можуть бути використанні кращі міжнародні практики побудови системи внутрішнього контролю в межах, що не суперечать законодавству України.

Відповідно до зазначених документів сутність внутрішнього контролю складають такі елементи: середовище контролю; оцінка ризиків; контролююча діяльність; інформація та інформаційний обмін; моніторинг. Тобто, його структура базується на європейській моделі внутрішнього контролю COSO. В цілому, ДФВК розглядається як сукупність трьох складових: внутрішнього контролю, який базується на відповідальності та підзвітності керівника; внутрішнього аудиту, що функціонує як незалежний підрозділ; гармонізації внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту. При цьому базовим принципом є чітке розмежування внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту [10].

Внутрішній контроль і внутрішній аудит – це взаємодоповнюючі, а не тотожні одна одній, процедури, оскільки між ними існує принципова відмінність. Так, процедура внутрішнього контролю спрямована на виявлення помилок та відхилень. Однак, вона потребує своєї ефективності як з точки зору досягнення поставлених цілей, так і з точки зору економічності. Внутрішній контроль забезпечує лише достатню гарантію, оптимальне співвідношення витрат із здійснення внутрішнього контролю з вигодою, що він приносить, запобігає дублюванню або змішуванню функцій і не перешкоджає управлінню.

Щодо внутрішнього аудиту, то він покликаний оцінити вплив допущених помилок існуючих проблемних питань при досягненні поставлених цілей і надати незалежні та об'єктивні рекомендації щодо їх усунення. Крім того, внутрішній аудит оцінює економічність, ефективність та результативність діяльності, в тому числі і організація та проведення внутрішнього контролю (ознайомлення, документування, оцінка та тестування), незалежна експертиза управлінських функцій.

Завданням централізованого підрозділу гармонізації внутрішнього аудиту є розроблення рекомендацій,

інструкцій, методик проведення внутрішнього аудиту, а також надання внутрішнім аудиторам органів державного і комунального сектору консультацій з питань застосування відповідних стандартів. Крім того, підрозділ забезпечує створення надійної та сталої структури внутрішнього аудиту в органах державного управління.

Система внутрішнього контролю це, певною мірою, своєрідна організація усередині самого органу публічної влади. Ступінь її складності повинен відповідати організаційній структурі, ступеню наданих повноважень та відповідальності.

Система внутрішнього контролю це політика і процедури внутрішнього контролю, які прийняті та застосовуються органами публічної влади для досягнення цілей щодо впорядкованості та забезпечення ефективності управлінської та адміністративної діяльності, що включає в себе не тільки систему спостережень і перевірки за розробкою, прийняттям та реалізацією виважених управлінських рішень, а й надання послуг населенню, контроль за наявністю та використанням, збереженням ресурсів та розвиток потенціалу, забезпечення своєчасної підготовки та оприлюднення достовірної інформації, відкритості та прозорості діяльності.

Система внутрішнього контролю включає: суб'єктів, об'єкти, предмет, середовище контролю, систему оцінки ризиків, технології контролю (засоби і методи), моніторинг, технічні засоби. Розглянемо їх більш детально. Так, зокрема:

- суб'єктами виступають підрозділи: внутрішнього контролю (базується на відповідальності та підзвітності керівника), внутрішнього аудиту та гармонізації внутрішнього аудиту;
- об'єктами є: процеси (організаційна та адміністративна, фінансова діяльність); ресурси (активи і джерела їх формування, зобов'язання); результати діяльності;
- предметом є інформація про управлінський процес, адміністративну, фінансову діяльність органу публічної влади, явища і факти, що є наслідком прийнятих управлінських рішень чи наданих послуг громадянам;
- складовими чинниками середовища контролю є: філософія і стиль управління; етичні цінності; делегування повноважень і прийняття відповідальності (організаційна структура); створення всім без винятку рівних можливостей з виконання функцій контролю у відповідності до встановлених положень чи інструкціями обов'язків; принципи і правила управління людськими ресурсами (кадрова політика);
- система оцінки ризиків, яка включає: визначення, аналіз і управління ризиками, які продукує

- внутрішнє та зовнішнє середовище на шляху досягнення поставлених цілей (ідентифікація, оцінка та визначення способів реагування на них з метою мінімізації їх впливу);
- процедури контролю, до яких належать заходи і заходи його здійснення: перевірка та контроль за документами (достовірністю проведених операцій), порівняння внутрішніх даних із зовнішніми джерелами інформації, оцінка результатів діяльності;
 - система бухгалтерського обліку, що має на меті забезпечення визначення, збору, аналізу, обчислення, класифікації та систематизації інформації у первинних документах, облікових реєстрах та у фінансовій звітності, облік та звітність;
 - моніторинг самої системи внутрішнього контролю (постійний моніторинг управлінських, наглядових та інших дій, періодична оцінка);
 - система санкціонованого доступу до відповідної інформації та комунікація: збір, документування, передача та користування інформацією для належного виконання і оцінювання функцій.

Для того, аби контроль було здійснено правильно, успішно та ефективно завчасно, ще до початку самого процесу необхідно виконати наступні умови:

- визначити завдання та показники їх вимірювання стосовно кожного процесу, який контролюється, оскільки без мети або завдання контроль не має сенсу;
- створити передбачувану модель процесу, що контролюється, для того аби причини недосягнення завдань можна було чітко ідентифікувати та оцінити подальші коригувальні дії, оскільки невпевненість та велика кількість залучених до процесу управлінців ускладнюватимуть його;
- конкретизувати заходи, аби можна було зменшити ризик відхилення від поставленої мети.

Висновки. Проведене дослідження надало змогу зробити наступні висновки. Система внутрішнього контролю є тим інструментом, який використовує керівництво для забезпечення цілковитої впевненості у тому, що діяльність органу влади є законною, чесною, відкритою та прозорою, а ресурси використовуються економічно, ефективно і результативно, а інформація є об'єктивною, достовірною і неупередженою. Відповідно, її сутнісне наповнення складає розуміння того, що вона:

- є як елементом системи управління, так і об'єктивно існуючою самостійною системою;
- виступає як механізм формування достовірної контрольної-аналітичної інформації на основі інтеграції аналізу, планування, організації та координації діяльності;
- сприяє не тільки попередженню можливостей відхилення від нормативно-правових актів, запобіганню ризику непередбачуваних витрат та усуненню негативних управлінських дій та їх наслідків, але й є основою для прийняття рішень щодо подальшого удосконалення діяльності;
- є засобом досягнення ефективності діяльності, що покликаний забезпечувати інформаційну прозорість якості процесу управління, сприяти підвищенню рівня культури та зменшенню кількості проблемних питань.

Система внутрішнього контролю включає: суб'єктів (підрозділи внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту та гармонізації внутрішнього аудиту); об'єкти (процеси, ресурси, результати діяльності); предмет; середовище контролю; систему оцінки ризиків; процедури контролю; систему бухгалтерського обліку; моніторинг; систему санкціонованого доступу до відповідної інформації та комунікацію.

Для організації ефективної системи внутрішнього контролю в органах публічної влади потрібно створити передбачувану модель процесу, що контролюється, визначити завдання та показники їх вимірювання стосовно кожного процесу, який контролюється та конкретизувати заходи. І, звичайно ж, забезпечити суб'єктам системи внутрішнього контролю безперешкодний доступ до інформації та документів, наділити їх відповідними правами та можливістю оприлюднювати через засоби масової інформації результати контрольних заходів, що сприятиме формуванню особистої відповідальності управлінців. Для цього в Україні створена належна нормативно-правова база, наявним є методологічне забезпечення, однак проблемні питання запровадження та функціонування системи внутрішнього контролю в органах публічної влади, визначення і формалізація критеріїв оцінювання ефективності мають стати предметом подальших наукових пошуків.

Література

1. Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» / Назва Закону в редакції Закону N5463-VI від 16.10.2012: Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1993, N13, ст. 110.
2. Наказ Міністерства фінансів України від 04.10.2011 N1247 «Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту» – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/> – Заголовок з екрана.
3. Наказ Міністерства фінансів України від 29.09.2011 N1217 «Про затвердження Кодексу етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту» – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/> – Заголовок з екрана.
4. Наказ Міністерства фінансів України від 14.09.2012 N1200 «Про затвердження Методичних рекомендації з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах» – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/app1> – Заголовок з екрана.
5. Постанова Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 р. № 1001 «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» – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.kmu.gov.ua> – Заголовок з екрана.
6. Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України / Постанова Кабінету міністрів України від 3 лютого 2016 р. N43– [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.kmu.gov.ua> – Заголовок з екрана.
7. Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року / Розпорядження Кабінету Міністрів України від 24 травня 2005 р. N158-р.
8. Про утворення Державної аудиторської служби України/ Постанова Кабінету міністрів України від 28 жовтня 2015 р. N868 – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.kmu.gov.ua> – Заголовок з екрана.
9. Сіменко І.В. Якість системи управління підприємствами: методологія, організація, практика: [монографія] / І.В. Сіменко; М-во освіти і науки України, Донецьк. нац. ун. економіки і торгівлі ім. Михайла Туган-Барановського. – Донецьк: [ДонНУЕТ], 2009. – 394 с.
10. Стратегія розвитку системи управління державними фінансами /Розпорядження Кабінету міністрів України від 1 серпня 2013 р. N774-р – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/774-2013-%D1%80> – Заголовок з екрана.
11. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони – [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/984_011/page#n2820 – Заголовок з екрана.
12. Державна аудиторська служба – офіційний сайт: <http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/uk/publish/category/132379>