

# Проблематика функціонування державного внутрішнього фінансового контролю в Україні

## Problems of functioning of state internal financial control in Ukraine

**Анатолій Лойшин \* 1 A**

\*Corresponding author: доктор філософії, e-mail: aloishyn@gmail.com, ORCID: 0000-0003-2769-9336

**Костянтин Кустрич <sup>2 A</sup>**

e-mail: kustrich.k@gmail.com

**Anatolii Loishyn \* 1 A**

\*Corresponding author: Doctor of Philosophy, e-mail: aloishyn@gmail.com, ORCID: 0000-0003-2769-9336

**Kostiantyn Kustrich <sup>2 A</sup>**

e-mail: e-mail: kustrich.k@gmail.com

<sup>A</sup> Головна інспекція Міністерства оборони України, м. Київ, Україна

<sup>A</sup> General Inspectorate of the Ministry of Defense of Ukraine, Kyiv, Ukraine

Received: August 1, 2022 | Revised: August 20, 2022 | Accepted: August 31, 2022

DOI: 10.33445/sds.2022.12.4.4

**Мета роботи:** ідентифікація проблем функціонування державного внутрішнього фінансового контролю протягом періоду його трансформації і розвитку для врахування результатів дослідження у ході розроблення сучасної концепції державного внутрішнього фінансового контролю.

**Дизайн/Метод:** проведено декомпозицію та досліджено основні аспекти становлення, розвитку і концептуальної трансформації державного внутрішнього контролю в Україні; сформульовано напрями у проблематиці функціонування державного внутрішнього фінансового контролю на сучасному етапі розвитку та в умовах відсічі збройної агресії російської федерації.

**Результати дослідження:** використані для розроблення сучасної концепції державного внутрішнього фінансового контролю.

**Теоретична цінність дослідження:** проведено ретроспективний аналіз становлення, розвитку і концептуальної трансформації державного внутрішнього контролю в Україні та виокремленні проблемних питань у практиці його реалізації, що є базисом для подальшого формулювання сучасних (актуальних) концептуальних засад функціонування державного внутрішнього контролю в Україні з урахуванням безпекової ситуації.

**Практична цінність дослідження.** Реалізація наданих пропозицій у предметній сфері дослідження дасть змогу підвищити ефективність державного управління в Україні, а також сприятиме економічному та результативному використанню обмежених державних ресурсів.

**Оригінальність / Цінність дослідження.** Дослідження є оригінальним результатом проведеної авторським колективом наукової роботи, що сприяє удосконаленню сучасної теорії і практики у предметній сфері дослідження.

**Обмеження дослідження / Майбутні дослідження.** Обмеження дослідження полягає у використанні відкритих джерел і даних. Перспективи подальших досліджень вбачаємо у реалізації комплексу заходів запропонованих за результатами цього дослідження.

**Тип статті:** теоретичний.

**Ключові слова:** управління, фінанси, держава, контроль, війна.

**Purpose:** The purpose of the article is to identify the problems of the functioning of state internal financial control during the period of its transformation and development in order to take into account the results of the research in the course of developing the modern concept of state internal financial control.

**Design / Method / Research approach.** To realize the goal of the research, its decomposition was carried out and the main aspects of the formation, development and conceptual transformation of state internal control in Ukraine were investigated; formulated directions in the functioning of the state internal financial control at the current stage of development and in the conditions of repelling the armed aggression of the Russian Federation.

**Research results.** The results of the research will be used to develop a modern concept of state internal financial control.

**Theoretical value of research.** The theoretical value of the study consists in conducting a retrospective analysis of the formation, development and conceptual transformation of state internal control in Ukraine and identifying problematic issues in the practice of its implementation, which is the basis for the further formulation of modern (up-to-date) conceptual principles of the functioning of state internal control in Ukraine, taking into account the security situation.

**Practical value of research.** The implementation of the given proposals in the subject area of research will make it possible to increase the efficiency of public administration in Ukraine, and will also contribute to the economical and effective use of limited state resources.

**Originality / Value of research.** The research is an original result of scientific work carried out by the author's team, which contributes to the improvement of modern theory and practice in the subject area of research.

**Research Limitations / Future Research.** A limitation of the study is the use of open sources and data. We see the prospects for further research in the implementation of a set of measures proposed based on the results of this study.

**Type of article:** theoretical.

**Key words:** management, finance, state, control, war.

### 1. Вступ

На цей час наявна модель державного внутрішнього фінансового контролю в Україні функціонує відповідно до зобов'язань, взятих у межах реалізації Угоди про асоціацію між

Україною з одного боку та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами – з іншого. Згідно з частиною 3 статті 347 розділу V зазначеної Угоди сторони обмінюються інформацією, досвідом, найкращою практикою та проводять інші заходи, що спрямовані на подальший розвиток системи державного внутрішнього фінансового контролю (далі – ДВФК), гармонізуючи їх з міжнародно визнаними стандартами, розробленими Міжнародною організацією вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI), Інститутом внутрішніх аудиторів (IIA), Міжнародною федерацією бухгалтерів (IFAC), методологіями та найкращою практикою ЄС щодо внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в державних органах.

Також для забезпечення розвитку ДВФК Уряд України реалізовує низку концепцій і стратегій, спрямованих на удосконалення. Основні концептуальні і стратегічні документи розглянуто у цьому дослідженні.

Збройна боротьба України проти агресії російської федерації зумовила залучення колосальних фінансових та матеріальних ресурсів для покриття нагальних потреб.

В умовах бюджетного дефіциту роль державних контролювальних інституцій набуває пріоритетного значення. Однак в умовах активного ведення бойових дій на значній території України сили органів зовнішнього контролю не достатні для цілісного аналізу систем управління та використання державних ресурсів, такі сили обмежені й у системі державного внутрішнього фінансового контролю. Одним із найголовніших стовпів сучасної моделі ДВФК є не контроль з боку підрозділів зовнішнього та внутрішнього аудиту, а внутрішній контроль (фінансове управління і контроль), здійснюваний розпорядниками бюджетних коштів (керівників бюджетних установ) на засадах ризик-орієнтованого підходу в управлінні державними ресурсами у процесі досягнення визначених цілей найбільш економнішими, результативнішими та законними способами.

Це підтверджується положеннями попередньої Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки.

Так, у частині документа, де розглянуто поточну економічну ситуацію, звернено увагу на посилення контролю за державними видатками, що привело до скорочення дефіциту державного бюджету з 4,9% ВВП у 2014 році до 2,3% ВВП у 2015 році, тобто на 1,6%.

Проводячи аналогію із подіями сьогодні, навіть у разі гіпотетичного вивільнення 1,6% видаткової частини бюджету в обсязі 230 млрд грн обсяг фінансового ресурсу становитиме 3,68 млрд грн, які можна спрямувати на покриття критичних видатків.

## **2. Теоретичні основи дослідження**

Сферою цього наукового дослідження є практична реалізація державного внутрішнього контролю в Україні, його трансформація і розвиток протягом 2005–2022 рр. Державний внутрішній фінансовий контроль є інструментом державного управління, який застосовують через функціонування внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту та діяльності підрозділу гармонізації – Департаменту гармонізації державного внутрішнього фінансового контролю у складі Міністерства фінансів України.

На сьогодні, функціонування ДВФК відповідає моделі внутрішнього контролю COSO (Комітету організацій – спонсорів Комісії Тредвею, яка пропонує відповідну модель внутрішнього контролю) і стандартам запропонованим INTOSAI (міжнародною організацією вищих аудиторських установ – міжурядовою організацією, заснованою у 1953 році, головний офіс – Відень, Австрія), іншим міжнародним та вітчизняним професійним стандартам та документам.

### **3. Постановка проблеми**

Зараз наша держава веде збройну боротьбу з російськими загарбниками, які, нехтуючи усіма міжнародними нормами, вторглися на територію незалежної та суверенної України. Для подолання ворога об'єднався не лише український народ, а й увесь цивілізований світ. Покриття воєнних видатків потребує колосального обсягу фінансового ресурсу, в наслідок чого виник значний обсяг дефіциту державного бюджету, який не вдається покривати за рахунок лише внутрішніх джерел. Поряд із застосуванням державних фінансових інструментів, неоціненим економічним внеском у перемогу є фінансова і матеріальна допомога не лише від фізичних і юридичних осіб, а й від країн-партнерів. Мобілізація вітчизняних та міжнародних зусиль дає змогу забезпечувати покриття критично необхідних напрямів державних видатків в умовах воєнного часу.

Найвний дефіцит державного бюджету потребує невідкладного перегляду усталених практик і механізмів покриття державних видатків. Питання ефективності використання бюджетних коштів набуває першочергового значення у час, коли кожна копійка державного бюджету має бути спрямована на захист нашої країни та підтримання її життєдіяльності.

В умовах війни забезпечення ефективності функціонування державного внутрішнього контролю за використанням державних ресурсів є пріоритетним завданням.

**Метою цього дослідження** є ідентифікація проблематики функціонування державного внутрішнього фінансового контролю протягом періоду його трансформації і розвитку для врахування результатів дослідження у ході розроблення сучасної концепції державного внутрішнього фінансового контролю.

### **4. Методологія дослідження**

Для реалізації мети дослідження проведемо її декомпозицію та проаналізуємо основні аспекти становлення, розвитку і концептуальної трансформації державного внутрішнього контролю в Україні і сформулюємо проблематику функціонування державного внутрішнього фінансового контролю на сучасному етапі розвитку та в умовах відсічі збройної агресії російської федерації.

Для дослідження предметних процесів у ході послідовних динамічних змін, виявлення зв'язків з минулим, сьогоденням та майбутнім використано історичний метод дослідження економічних явищ та процесів.

Принцип історизму передбачає дослідження кожного явища або процесу протягом його розвитку: зародження (впровадження), становлення (функціонування) та занепад (нейтралізацію, викликану недоцільністю).

У дослідженні використано окремі наукові прийоми у межах історичного методу: періодизацію, історичну деталізацію, аналіз одиничного, особливого та загального.

### **5. Результати**

**5.1** Реалізація Програми діяльності КМ України "Назустріч людям" [1] передбачала зміну ідеології бюджетного процесу через його спрямування на виконання визначених завдань та отримання конкретного результату завдяки ефективному використанню суспільних ресурсів. Для цього було передбачено проведення низки таких першочергових заходів: жорсткого публічного контролю за використанням бюджетних коштів, перегляду функцій Рахункової палати і Контрольно-ревізійної служби для вдосконалення системи зовнішнього та внутрішнього контролю й аудиту, використання коштів державного і місцевих бюджетів; посилення відповідальності керівників і бухгалтерів бюджетних установ і організацій за цільове і економне витрачання бюджетних коштів.

Підвищення ефективності використання державних ресурсів, яке має вирішальне значення для економічного розвитку України та піднесення рівня суспільного добробуту, під час виконання завдань Програми діяльності Кабінету Міністрів України "Назустріч людям", було сплановано досягти, зокрема, шляхом системного вдосконалення діяльності органів державного сектору, підвищення культури державного управління.

Для удосконалення діяльності органів державного сектору у контексті підвищення ефективності управління державними ресурсами у 2005 році було започатковано реформування системи ДВФК відповідно до найкращих європейських та світових практик шляхом схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю (далі – Концепція) [2]. У Концепції наголошено на важливості державного внутрішнього контролю, який сприяє державному управлінню, наведено ключовий понятійний апарат, визначено завдання, вектор розвитку ДВФК та результати, очікувані від впровадження концепції. Протягом реалізації Концепції її зміст було уточнено внесенням відповідних змін (від 22.10.2008, 23.12.2009, 07.09.2011, 14.12.2016). Змінами внесеними згідно з розпорядженнями Кабінету Міністрів України від 22.10.2008 № 1347-р та від 23.12.2009 № 1601-р, уточнено назву документу – Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2015 року та Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року відповідно.

У редакції Концепції від 22.10.2008 № 1347-р визначено, що основою державного внутрішнього фінансового контролю, який здійснюють органи державної контрольно-ревізійної служби (одночасно з різними видами аудиту) та контрольно-ревізійні підрозділи центральних органів виконавчої влади, є інспектування, спрямоване переважно на виявлення правопорушень і притягнення винних у їх вчиненні осіб до відповідальності, а не на оцінювання результатів, досягнутих в управлінні державними фінансами.

Також було наголошено на необхідності інспектування через надзвичайно низький рівень фінансової дисципліни у бюджетній сфері та державному секторі економіки, відсутність системного внутрішнього контролю та децентралізованого внутрішнього аудиту в органах державного і комунального сектору.

У Концепції інспектування розглянуто як подальший контроль за використанням і збереженням фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, правильністю визначення потреби в бюджетних коштах і взяття зобов'язань, станом і достовірністю бухгалтерського обліку та фінансової звітності органів державного і комунального сектору для виявлення недоліків і порушень. Інспектування проводять у формі ревізій і перевірок, забезпечуючи виявлення фактів порушення законодавства, встановлення винних у їх допущенні посадових та матеріально відповідальних осіб. Головна відмінність інспектування від внутрішнього аудиту полягає у висуванні вимог до керівництва за результатами контрольного заходу, а не наданні рекомендацій.

Відповідно до Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою та її міжрегіональними територіальними органами, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 20.04.2006 № 550 [3], інспектування це – документальна і фактична перевірка певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності об'єкта контролю, проведена у формі ревізії, яка має забезпечувати виявлення фактів порушення законодавства, встановити винних у їх допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб.

Протягом дослідження встановлено поступове зміщення окремих акцентів у редакціях Концепції від 24.05.2005 та від 22.10.2008.

Таблиця 1 – Зміщення акцентів у редакціях Концепції протягом 2005 –2008 рр.

Редакція Концепції від 24.05.2005	Редакція Концепції від 22.10.2008
<b>1. Уточнення визначення терміну внутрішній аудит:</b>	
<i>форма контролю, що забезпечує функціонально незалежну оцінку діяльності органів державного сектору та дає впевненість Кабінету Міністрів України, Мінфіну, іншим заінтересованим центральним органам виконавчої влади, керівництву органів державного сектору в тому, що система державного управління функціонує у спосіб, який максимально знижує ризик шахрайства, марнотратства, допущення помилок чи нерентабельності</i>	<i>діяльність з надання незалежних та об'єктивних гарантій (забезпечення впевненості в межах розумного у досягненні органами державного і комунального сектору мети та функціонуванні системи управління у спосіб, який максимально знижує ризик шахрайства, марнотратства, допущення помилок чи нерентабельності) і консультацій</i>
<b>2. Уточнення переліку видів контролю:</b>	
<i>попередній, подальший</i>	<i>попередній, поточний, подальший</i>

У редакції Концепції від 24.05.2005 було наголошено, що в Україні, як і в окремих країнах Східної Європи, на той час переважала централізована модель ДВФК з елементами децентралізації попереднього контролю. Складовими системи ДВФК на той час були: внутрішній контроль, централізований внутрішній аудит ефективності, централізоване, децентралізоване інспектування та гармонізація інспектування на центральному рівні. Систему ДВФК від 24.05.2005 на централізованому та децентралізованому рівнях показано на рис. 1.

У редакції Концепції від 22.10.2008 року з урахуванням змін, внесених розпорядженням Кабінету Міністрів України № 1347-р визначено, що система ДВФК в Україні лише частково враховує основні принципи систем державного внутрішнього фінансового контролю, притаманні країнам ЄС (фінансове управління і контроль, внутрішній аудит, їх гармонізація на центральному рівні). В Україні внутрішній аудит виконували лише контрольно-ревізійні підрозділи за напрямом фінансового аудиту виконання бюджетних програм [4]. Аналіз функціонування ДВФК показав відсутність правового і методологічного забезпечення функціонування служб децентралізованого внутрішнього аудиту в органах державного і комунального сектору. Фактично в центральних органах виконавчої влади функціонували контрольно-ревізійні підрозділи, які не проводили внутрішнього аудиту згідно з нормами і правилами прийнятими у країнах ЄС. Щоб вирішити проблемні питання у Концепції передбачено необхідність виконання низки завдань, які у перспективі дадуть змогу адаптувати українське законодавство до кращих практик країн – членів ЄС та удосконалити діяльність державних органів через зміщення фокусу з адміністративної на управлінську культуру.

Далі, розпорядженням Кабінету Міністрів України від 23.12.2009 № 1601-р до змісту Концепції було внесено зміни щодо пролонгації виконання завдань, визначених у 2008 році, та необхідності розроблення на I етапі реформування ДВФК (до 2011 року) Кодексу етики внутрішнього аудитора, стандартів з внутрішнього аудиту та інструкцій з внутрішнього контролю.

Протягом II етапу реформування ДВФК у 2012–2016 було заплановано виконати 12 завдань, основні серед них – запровадження в органах державного і комунального сектору нової моделі системи внутрішнього контролю, утворення служб внутрішнього аудиту в органах державного і комунального сектору з поступовою заміною інспектування на внутрішній аудит.

## ЦЕНТРАЛІЗОВАНИЙ РІВЕНЬ КОНТРОЛЮ

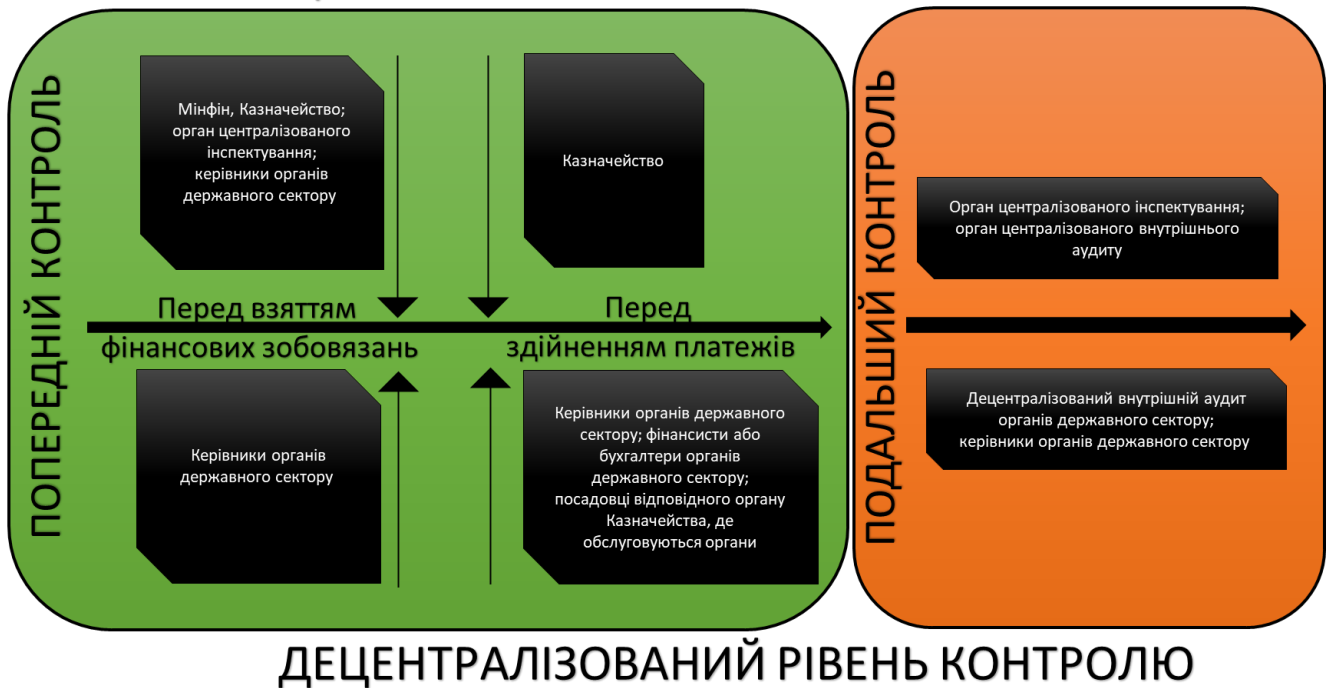


Рисунок 1 – Система ДВФК на централізованому та децентралізованому рівнях передбачена змістом Концепції у редакції від 24.05.2005 (розроблено авторами)

Протягом III етапу у 2017 році було передбачено проведення аналізу реалізації визначених завдань та формулювання подальших завдань.

У змінах до Концепції, внесених постановою Кабінету Міністрів України від 07.09.2011 № 968 [5] були уточнені суб'єкти здійснення ДВФК – органи державної контрольно-ревізійної служби заміщено Державною фінансовою інспекцією та її територіальними органами, а подальшими змінами до Концепції, внесеними постановою Кабінету Міністрів України від 14.12.2016 № 950 [6] – Державну фінансову інспекцію замінено Державною аудиторською службою.

Також слід звернути увагу на зміщення акцентів у визначенні терміна “внутрішній аудит”. Відповідно до статті 26 Бюджетного кодексу України [7] внутрішній аудит визначено як “діяльність, спрямована на удосконалення системи управління, внутрішнього контролю, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності розпорядника бюджетних коштів і підприємств, установ та організацій, що належать до сфери його управління, і ту яка передбачає надання незалежних висновків і рекомендацій. Для проведення внутрішнього аудиту розпорядник бюджетних коштів в особі керівника утворює самостійний структурний підрозділ внутрішнього аудиту, підпорядкований і підзвітний безпосередньо цьому керівнику”. Таке визначення було внесено до Бюджетного кодексу України змінами від 06.12.2018 (№ 2646-VIII).

Таким чином, поступове уточнення змісту визначення терміна “внутрішній аудит” вказує на розширення його змісту у період з 2005 до 2018 року та зміщення акценту від форми контролю до діяльності, спрямованої на удосконалення системи управління.

Таблиця 2 – Зміщення акцентів у редакціях Концепції протягом 2005 –2018 рр.

Редакція Концепції від 24.05.2005	Редакція Концепції від 22.10.2008	Бюджетний кодекс України (зміни від 06.12.2018)
<b>Уточнення визначення терміну внутрішній аудит:</b>		
<i>форма контролю, що забезпечує функціонально незалежну оцінку діяльності органів державного сектору та дає впевненість Кабінету Міністрів України, Мінфіну, іншим заінтересованим центральним органам виконавчої влади, керівництву органів державного сектору в тому, що система державного управління функціонує у спосіб, який максимально знижує ризик шахрайства, марнотратства, допущення помилок чи нерентабельності</i>	<i>діяльність з надання незалежних та об'єктивних гарантій (забезпечення впевненості в межах розумного у досягненні органами державного і комунального сектору мети та функціонуванні системи управління у спосіб, який максимально знижує ризик шахрайства, марнотратства, допущення помилок чи нерентабельності) і консультацій</i>	<i>діяльність, спрямована на удосконалення системи управління, внутрішнього контролю, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності розпорядника бюджетних коштів і підприємств, установ та організацій, що належать до сфери його управління, та яка передбачає надання незалежних висновків і рекомендацій.</i>

З огляду на наслідки глобальної економічної кризи 2008 року та необхідність вироблення заходів з відновлення економіки України на виконання поставленого Президентом України завдання було розроблено Програму економічних реформ на 2010–2014 роки “Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава” (далі – Програма) [8]. Серед проблемних питань, виокремлених у Програмі, як таких, що потребують вирішення, вказано що аудит державних фінансів зосереджений на фінансових аспектах, однак аналізувати ефективність видатків необхідно глибше. Як приклад, за інформацією Рахункової палати України викладеною у Програмі, кожен третю гривню державного бюджету у 2009 році було витрачено неефективно. Як головні завдання Програми були визначені: оптимізація управління державними фінансами, підвищення прозорості державних фінансів і розширення аналізу стану державного сектору. Необхідними кроками до стабілізації дефіциту й державного боргу вважалися через посилення фінансової і фіскальної дисципліни, а також фінансового контролю за цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів. Поліпшити управління державними фінансами планували реалізувати через комплекс заходів, у тому числі приведення внутрішнього аудиту у відповідність до стандартів ЄС та запровадження системи моніторингу й оцінювання ефективності бюджетних програм.

Слід додати, що відповідно до програми реалізацію запровадження внутрішнього аудиту згідно із стандартами ЄС протягом III етапу (до кінця 2014 року) планували завершити.

На виконання частини завдань, визначених Програмою було розроблено Стратегію розвитку системи управління державними фінансами (далі – “Стратегія – 2013”), затверджену розпорядженням Кабінету Міністрів України від 01.08.2013 № 774-р “Про Стратегію розвитку системи управління державними фінансами” [9]. У “Стратегії – 2013” мали бути визначені основні проблеми розвитку складових системи управління державними фінансами на середньо- і довгостроковий період, а також шляхи їх вирішення в межах комплексного підходу, необхідного для побудови ефективної системи управління державними фінансами. Завдання на середньостроковий період передбачали виконати протягом одного-двох років, а довгострокові – протягом трьох-п'яти років, тобто реалізувати у період з 2013 до 2017 року. У “Стратегії – 2013” було визначено складові системи управління державними фінансами, а

однією з них – ДВФК. Мета розвитку ДВФК полягала в забезпеченні якісного ефективного управління ресурсами держави з дотриманням принципів економічності, ефективності, результативності та прозорості.

Розпорядженням КМУ від 08.02.2017 № 142-р. було затверджено Стратегію реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки” (далі – “Стратегія-2017–2020”).

Щодо ДВФК у документі визначено, що Україна перебуває у процесі впровадження державного внутрішнього фінансового контролю відповідно до зобов’язань, взятих у межах реалізації, а головною метою розвитку ДВФК є посилення управлінської підзвітності на всіх рівнях державного сектору.

У “Стратегії-2017–2020” було зазначено, що розвиток державного внутрішнього фінансового контролю в Україні ускладнювався через такі чинники:

- центральний підрозділ гармонізації не виконує необхідних координаційних функцій у сфері фінансового управління та контролю у державному секторі, передбачених концепцією державного внутрішнього фінансового контролю;

- внутрішній аудит у бюджетних установах не виконує своїх функцій як інструмент із налагодження керівником ефективної системи внутрішнього контролю, спрямованої на запобігання порушенням у бюджетному процесі, через недостатнє розуміння керівництвом та неналежну професіоналізацію внутрішніх аудиторів;

- керівники різних рівнів не усвідомлюють своєї відповідальності щодо забезпечення ефективного управління бюджетними коштами на всіх стадіях бюджетного процесу та не розуміють сутності державного внутрішнього фінансового контролю, зокрема внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту.

Реалізація “Стратегії-2017–2020” у сфері ДВФК передбачала виконання таких завдань:

- 1) забезпечення функціонування центрального підрозділу гармонізації у структурі Мінфіну;

- 2) посилення ефективності внутрішнього аудиту;

- 3) впровадження внутрішнього контролю, узгодженого з реалізацією Стратегії реформування державного управління України на 2016-2020 роки.

Очікуваними результати реалізації завдань були:

у 2017 році – забезпечення функціонування центрального підрозділу гармонізації у структурі Мінфіну;

у 2020 році – реалізація пілотних проєктів з впровадження внутрішнього контролю.

З огляду на викладені завдання, подальші зусилля були спрямовані саме на впровадження внутрішнього контролю.

За результатами, Відповідно до оприлюднених Міністерством фінансів України результатів виконання “Стратегії-2017–2020” [10] у сфері ДВФК як основні досягнення визначені:

- створення та забезпечення функціонування у Мінфіні центрального підрозділу із гармонізації державного внутрішнього фінансового контролю;

- внесення змін до Бюджетного кодексу та схвалення рішень Уряду, що сприяли наближенню внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту до міжнародних стандартів, зокрема, встановленням основних принципів внутрішнього контролю на основі моделі COSO.

На нашу думку, забезпечення функціонування у Мінфіні центрального підрозділу із гармонізації державного внутрішнього фінансового контролю поряд з імплементацією принципів моделі COSO стали дієвими та своєчасними заходами що наблизили вітчизняний ДВФК до міжнародних норм.

За підсумками реалізації “Стратегії-2017–2020” та оцінками міжнародних експертів зафіксовано загальну тенденцію до зміщення фокусу з контрольної-перевірної діяльності на

консультаційно-діагностичну, головною метою якої є постійне оцінювання результативності систем внутрішнього контролю, процесів та управління [11].

На заміну "Стратегії-2017–2020", 29 грудня 2021 року Уряду ухвалив розпорядження "Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2022–2025 роки" (далі – "Стратегія-2020–2025"). Оновлену "Стратегію-2020–2025" Міністерство фінансів України розробило у взаємодії з міжнародними партнерами, заінтересованими експертами та державними інституціями.

Документ передбачає подальше удосконалення системи управління державними фінансами, у тому числі визначення пріоритетних завдань у сфері посилення управлінської підзвітності та відповідальності на всіх рівнях державного сектору, підвищення ефективності внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в державних органах, посилення ролі та підвищення ефективності зовнішнього фінансового контролю відповідно до стандартів INTOSAI [12].

У документі зазначено, що протягом реалізації "Стратегії-2017–2020" залишилися невиконаними деякі завдання:

1) не створено комплексної системи внутрішнього контролю у більшості державних органів у розумінні ст. 26 Бюджетного кодексу України та/або вона не функціонує як цілісний процес, а підходи до внутрішнього контролю і далі зорієнтовані на дотримання законодавства, а не удосконалення діяльності бюджетної установи.

2) залишилися недостатніми інституційні спроможності та незалежність підрозділів внутрішнього аудиту в державних органах, а також спроможність для забезпечення професійного розвитку і підвищення рівня професійної компетентності з внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту.

У реалізації "Стратегії-2020–2025" щодо ДВФК наголошено на необхідності проведення заходів із підвищення рівня обізнаності керівників державних органів з перевагами побудови ефективної системи внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту.

Планом реалізації завдань "Стратегії-2020–2025" у контексті державного внутрішнього контролю передбачено виконання відповідних завдань:

1) впровадження внутрішнього контролю, спрямованого на посилення відповідальності керівників за управління і розвиток установи в цілому;

2) посилення ефективності, спроможності та незалежності внутрішнього аудиту;

3) підвищення інституційної спроможності центрального підрозділу гармонізації Мінфіну.

У "Стратегії-2020–2025" запропоновано, реалізацію зазначених заходів (прогрес у їх виконанні) оцінювати у процентному відношенні до визначених індикаторів досягнення запланованих результатів щодо системи ДВФК:

1) рівень впровадження державними органами рекомендацій за результатами внутрішніх аудитів (повністю або частково, без урахування рекомендацій, щодо яких не настав строк виконання) – від 85 до 95% протягом 2021–2025 рр.

2) рівень впровадження державними органами рекомендацій центрального підрозділу гармонізації Мінфіну, відсотків – від 40 до 60% протягом 2021–2025 рр.

Цікаво, що для першого індикатора базове значення становить 85%, у тому числі для 2021 року, тобто на сьогодні 85% пропозицій та рекомендацій наданих внутрішнім аудитом керівникам бюджетних установ, мають бути реалізовані.

На 2022 рік цей показник має становити вже 90%, а протягом 2024–2025 рр. – 95%.

На нашу думку, реалізація запропонованих індикаторами показників є практично нереальною з огляду на поточний стан справ за результатами внутрішніх аудитів у системі бюджетних установ та центральних органів виконавчої влади в Україні.

Доцільно визначати не кількість реалізованих пропозицій та рекомендацій від

загальної кількості наданих, а обсяги фінансового ресурсу, що характеризують надані пропозиції та рекомендації.

На прикладі, якщо надано 10 рекомендацій із загальним обсягом збитків у сумі 1 млн грн, з яких 9 рекомендацій (пропозицій) стосуються реалізації заходів на загальну суму 100,0 тис. грн, а одна – 900,0 тис. грн, то реалізація наданих 9 рекомендацій (пропозицій) сукупно дасть 90% їх виконання. Однак, фактично, з огляду на обсяг фінансових порушень, практична реалізація наданих пропозицій (рекомендацій) становитиме лише 10%.

Таким чином, у концепції розвитку ДВФК основною метою доцільно визначити результативність бюджетної установи у досягненні визначених перед нею цілей з урахуванням оцінювання ефективності використання ресурсів, а не обсяг впровадження та реалізації рекомендацій і пропозицій за результатами контрольних заходів.

У сучасному менеджменті для визначення реальних показників будь-якої діяльності існує широкий спектр інструментів і методів, які дають змогу сформулювати цілі з високою ймовірністю їх досягнення. Таким інструментом (підходом) є критерій визначення цілей SMART, який часто асоціюють з підходом Пітера Друкера щодо управління за цілями.

Абревіатура SMART позначає компоненти концепції: *S* – Specific (конкретика); *M* – Measurable (вимірність); *A* – Achievable (досяжність); *R* – Realistic (реалістичність, значущість); *T* – Timed (часовий проміжок) [13]. У сучасному менеджменті зазначена концепція має велику кількість розшифрувань та розширення компонентів змісту перших літер у назві, але незмінним залишається підхід, відповідно до якого під час формулювання цілей ставлять конкретні питання:

- 1) що саме я хочу зробити, чого досягти?
- 2) навіщо, з якої причини, для яких майбутніх вигод і переваг я це робитиму?
- 3) хто ще буде задіяний, кого ще це стосується?
- 4) де відбуватиметься виконання завдання?
- 5) які є вимоги й обмеження? [14].

Аналіз практичного застосування управління за критеріями SMART не є предметом цього дослідження, але ми наголошуємо на наявності інструментів (підходів), які дають змогу планувати реалізацію поставлених завдань за умови високої ймовірності їх виконання.

Планом заходів з реалізації Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2022–2025 роки (далі – План реалізації стратегії на 2022–2025 роки), схваленим розпорядженням Кабінету Міністрів України від 29.12.2021 № 1805-р, визначено низку категорій, за якими передбачено виконання заходів “Стратегії-2022–2025”, у тому числі щодо ДВФК:

- 1) впровадження внутрішнього фінансового контролю, спрямованого на посилення відповідальності керівників бюджетних установ за управління установою і її розвитком у цілому;
- 2) посилення ефективності та незалежності внутрішнього аудиту;
- 3) підвищення інституційної спроможності центрального підрозділу з гармонізації Мінфіну.

Водночас інтеграція аспектів внутрішнього контролю у практичну діяльність розпорядників коштів державного бюджету при фактичному рівні зрілості внутрішнього контролю у державному секторі вказує на неповну реалізацію завдань, визначених у попередніх концептуальних документах з розвитку ДВФК.

Також формулювання “інтеграції аспектів внутрішнього контролю” не визначає конкретного змісту “аспектів”, у тому числі з огляду на тлумачення його змісту.

На цей час з огляду на колосальний обсяг фінансового ресурсу, спрямованого на забезпечення обороноздатності України через відбиття агресії Росії, сектор безпеки й оборони є головним споживачем видаткової частини бюджету. Це, у свою чергу, є передумовою для

посилення контролю за використанням бюджетних коштів.

“Стратегією-2022–2025” для удосконалення внутрішнього фінансового контролю, спрямованого на практичне застосування у діяльності розпорядників коштів державного бюджету, та надання рекомендацій щодо його оптимальної організації, включаючи ефективне управління ризиками, було передбачено реалізацію низки заходів, у тому числі впровадження внутрішнього контролю, спрямованого на посилення відповідальності керівників за управління установою та її розвиток.

При цьому, індикатори, що вказуватимуть на прогрес у досягненні запланованих результатів щодо впровадження внутрішнього контролю, не було визначено.

У “Стратегії-2017 – 2020” зазначали, що Україна перебуває у процесі впровадження державного внутрішнього фінансового контролю відповідно до зобов’язань, взятих у межах реалізації міжнародної угоди. Одним із очікуваних результатів була реалізація пілотних проєктів із впровадження внутрішнього контролю у кількох центральних органах виконавчої влади.

Отже, з 2017 року до 2025 року, тобто протягом дев’яти років, ми прогнозовано прямуємо до впровадження внутрішнього контролю без чітких індикаторів досягнення результату, що на сьогодні неприпустимо з огляду на динамічність ситуації, у тому числі безпекової.

Зазначимо, що попри наявність повноважень у Міністерства фінансів України щодо оцінювання стану функціонування внутрішнього аудиту та внутрішнього контролю у державних органах, таке оцінювання переважно проводять шляхом аналізу щорічних звітів про стан внутрішнього аудиту та внутрішнього контролю. Фактично внутрішній аудит оцінюють відповідні підрозділи Міністерства фінансів України у державних органах на основі Порядку здійснення Міністерством фінансів України оцінки функціонування системи внутрішнього аудиту, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 03.05.2017 № 480 за результатами аналізу звітів державних органів. Таке оцінювання проводять на диспозитивній основі, тобто необов’язково для всіх державних органів, хоча б на рівні міністерств та інших центральних органів виконавчої влади.

Для фактичного, а не документального оцінювання, відповідним підрозділом Міністерства фінансів України стану функціонування внутрішнього контролю у міністерствах та інших центральних органах виконавчої влади взагалі немає відповідного порядку, затвердженого Міністерством фінансів України. На нашу думку, це є однією з опосередкованих причин нерозуміння керівниками всіх рівнів своєї відповідальності за розвиток та впровадження ризик-орієнтованого внутрішнього контролю у діяльність державних органів та підвідомчих установ.

З огляду на викладені положення концептуальних документів, а також за результатами ретроспективного часткового аналізу їх впровадження та реалізації встановлено одну з головних перепон для чіткого формулювання цілей та вектору розвитку – відсутністю відповідного законодавчого документа у сфері державного внутрішнього фінансового контролю.

Таким документом міг би стати відповідний закон України, розроблений з урахуванням міжнародної практики європейських країн, наприклад, як закон Республіки Латвія “Про внутрішній контроль і внутрішній аудит” від 10.12.2002 року [15], який спрямований на підвищення фінансової відповідальності керівників за досягнення цілей діяльності.

Зупинимося детально на цьому законі. У ньому визначено порядок функціонування внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, їх завдання, а також повноваження учасників у сферах внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту. Дія цього закону поширюється на суб’єктів державного сектору.

Закон містить 13 статей, в яких охоплено питання мету і сфери застосування; ключові

визначення; повноваження; цілі та принципи внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту; порядок створення служб внутрішнього аудиту; питання незалежності діяльності служби внутрішнього аудиту, керівника служби внутрішнього аудиту та внутрішнього аудитора

Завдяки розробленню та імплементації закону затверджено принципи незалежності внутрішніх аудиторів та їх керівників у ході діяльності, об'єктивності і неупередженості аудиторських висновків.

Відповідно до інформації Мінфіну щодо стану функціонування підрозділів внутрішнього аудиту державних органів у 2021 році в системі функціонування ДВФК існує практика залучення внутрішніх аудиторів до виконання непрацездатних їм завдань, що не дає змоги зосередитися на безпосередніх завданнях у сфері внутрішнього аудиту.

Так, відповідно до інформації про стан функціонування підрозділів внутрішнього аудиту державних органів у 2021 році, викладеної на офіційному веб-сайті Мінфіну, траплялися випадки залучення внутрішніх аудиторів до виконання завдань, не пов'язаних із внутрішнім аудитом (комісійних перевірок, службових розслідувань, інших контрольних заходів), на які сукупно витрачено майже 4,9 тис. людино-днів [16].

Відсутність науково обґрунтованого підходу до визначення чисельності працівників служб внутрішнього аудиту призводить до того, що окремі керівники бюджетних установ (розпорядників коштів) мають можливість безпідставно зменшувати (скорочувати) кількість внутрішніх аудиторів, що прямо відображається на обсягах виконуваних ними завдань.

Водночас, Планом реалізації стратегії на 2022–2025 роки стосовно посилення ефективності і збереження незалежності внутрішнього аудиту визначено завдання з "посилення організаційної та функціональної незалежності підрозділів внутрішнього аудиту та інформування Мінфіну про вжиті заходи", що містить результативний показник "утворено організаційно та функціонально незалежні підрозділи внутрішнього аудиту" зі строком виконання "щороку у I кварталі".

На нашу суб'єктивну думку результативний показник формалізовано не правильно, тому, що посилення організаційної та функціональної незалежності підрозділів внутрішнього аудиту має відбуватися не за рахунок утворення функціонально незалежних підрозділів внутрішнього аудиту, а за рахунок формулювання та розроблення відповідних засад і механізмів, що стануть передумовами для функціональної незалежності – наріжного каменя системи внутрішнього аудиту.

Також звернемо увагу на визначення завдання із запровадження діяльності аудиторських комітетів у міністерствах з терміном виконання у I кварталі 2023 року і результативним показником "утворено аудиторські комітети (визначено склад та затверджено положення), які не рідше ніж два рази на рік проводять засідання".

Як і у випадку з посиленням організаційної та функціональної незалежності підрозділів внутрішнього аудиту, результативний показник не відображає фактичної реалізації зазначеного завдання. Незавершеність у значній кількості державних органів заходів із запровадження ефективної системи внутрішнього контролю, управління ризиками, незначна кількість внутрішніх аудитів, спрямованих на оцінювання ефективності внутрішнього контролю та ефективності діяльності аудиторських комітетів у державних органах, навіть у разі їх утворення може бути досить сумнівною.

Можна констатувати, що рівень інституційного розвитку ДВФК, незавершеність законодавчого врегулювання відповідних питань, не реформованість системи державного управління, у тому числі в частині визначення персональної відповідальності керівників за розвиток державних органів, не дозволяють на практиці ефективно застосовувати аудиторські комітети.

Робота по утворенню аудиторських комітетів, без відповідного законодавчого підґрунтя, не забезпечить ефективного функціонування інституту аудиторських комітетів через

неврегульованість на законодавчому рівні низки ключових питань, пов'язаних з їх функціонуванням, у тому числі підтриманням принципу незалежності.

Слід додати, що Стандартом 2 "Незалежність і об'єктивність" Стандарти внутрішнього аудиту, передбачено, що для сприяння усуненню умов, що перешкоджають здійсненню внутрішнього аудиту, керівник підрозділу внутрішнього аудиту інформує про такі обставини аудиторський комітет (у разі його утворення) [17]. Цю норму було внесено до Стандартів внутрішнього аудиту наказом Міністерства фінансів від 14.08.2019 № 344.

Але, зараз, виникає проблема у реалізації права керівником підрозділу внутрішнього аудиту щодо інформування аудиторського комітету по фактам перешкоджання здійснення внутрішнього аудиту, не лише через їх відсутність, а й через відсутність надання керівнику підрозділу внутрішнього аудиту можливість іншого альтернативного тимчасового рішення на період відсутності аудиторських комітетів.

**5.2.** З огляду на викладені аспекти становлення, розвитку і концептуальної трансформації державного внутрішнього контролю в Україні, можна сформулювати проблематику функціонування ДВФК на сучасному етапі розвитку, та в умовах відсічі збройної агресії російської федерації:

**1.** Урядом України, а саме Міністерством фінансів України розроблено концептуальні документи з імплементації ДВФК в Україні на засадах найкращих світових практик. Високий показник проведення Міністерством фінансів України заходів, спрямованих на підвищення обізнаності у сфері ДВФК завдяки розробленню низки нормативно-правових актів, навчальних програм, методичних матеріалів, вказує на намагання впровадити сучасні механізми ризик-орієнтованого управління у сфері використання державних ресурсів.

На нашу суб'єктивну думку, на цей час послабилися зусилля з розвитку й інтеграції внутрішнього контролю (фінансового управління і контролю) у процес державного управління. Це підтверджують формулювання цілей у сфері державного внутрішнього контролю, задокументовані у "Стратегії-2022 – 2025".

На жаль, аналіз виконання завдань, визначених концептуальними документами показав перенесення окремих завдань з одного документа в інший та фактичне невиконання окремих завдань у визначені строки.

Так, у Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року було визначено завдання зі строком виконання до 2016 року щодо запровадження в органах державного і комунального сектору нової моделі системи внутрішнього контролю та запровадження сертифікації внутрішніх аудиторів з урахуванням міжнародного досвіду.

Однак, ці завдання й досі актуальні та відображені у завданнях у "Стратегії-2022 – 2025".

З огляду на викладену у дослідженні інформацію та з урахуванням аналізу завдань, викладених у концептуальних і стратегічних документах, прийшов час не роз'яснювати керівникам бюджетних установ та розпорядникам бюджетних коштів необхідність впровадження внутрішнього контролю та ризик-орієнтованого управління у своїй діяльності, а об'єктивно оцінювати цю роботу і надавати відповідні висновки вищому керівництву держави. Проведення пілотних проєктів на базі двох центральних органів виконавчої влади з чотирьох необхідних, визначених "Стратегією-2017–2021" є недостатніми заходами у розрізі усієї кількості державних органів.

На сьогодні головним споживачем видаткової частини державного бюджету є сектор безпеки та оборони України, мільярди державних та партнерських гривень і іншої валюти йдуть на покриття оборонних видатків, тому від правильної організації внутрішнього контролю за використанням ресурсів, запобігання випадкам марнотратства та неефективного використання залежить зменшення обсягу дефіциту державного бюджету, який економіка

України змушена буде покривати, у тому числі за рахунок зовнішніх запозичень. Загальновідомо, що покриватимуть обсяг зовнішніх запозичень у майбутніх періодах насамперед платники податків.

Поряд з усіма позитивними моментами впровадження ДВФК та визначенням заходів з реалізації у "Стратегії-2022 – 2025" ми залишаємося лише на рівні впровадження внутрішнього контролю, що підтверджено заходами "Стратегії-2017–2021" та редакцією поточної стратегії без чітких індикаторів досягнення результату щодо впровадження внутрішнього контролю.

У Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року, ще у 2009 році було внесено зміни щодо виконання завдання під час проведення заходів 2-го етапу протягом 2012–2016 рр. із навчання керівників та працівників органів державного і комунального сектору з питань внутрішнього контролю на підставі міжнародного досвіду та запровадження в органах державного і комунального сектору нової моделі системи внутрішнього контролю.

З 2009 року, вже протягом 14 років, ми прогнозовано прямуємо лише до впровадження ДВФК і плануємо робити це ще 5 років, замість активізації зусиль та переходу до оцінювання роботи керівників, що неприпустимо з огляду на динамічність сучасної ситуації.

Головними перепонами для впровадження внутрішнього контролю (фінансового управління і контролю) є незавершеність заходів реформування державного управління та колективне небажання керівників усіх рівнів опановувати ризик-орієнтовані інструменти державного управління. В умовах імперативного виконання завдань без огляду на економічність та доцільність видатків державний бюджет втрачає такий необхідний сьогодні ресурс для підтримання обороноздатності України.

Також аналіз змісту концептуальних документів показав, що на цей час, питання взаємопов'язаності складових ДВФК внутрішнього контролю з функцією незалежного внутрішнього аудиту та функціонування підрозділу гармонізації у складі Мінфіну чітко врегульовані та розмежовані. Водночас питання взаємопов'язаності між внутрішнім та зовнішнім фінансовим контролем достатньо не врегульовані.

Відповідно до міжнародних стандартів однією з функцій підрозділу внутрішнього аудиту є підготовка установи до зовнішнього аудиту. У відповідних законодавчих актах ці питання не унормовані, а планування аудиторських заходів підрозділами внутрішнього аудиту зосереджено не на підготовці державних органів до проведення зовнішніх аудитів Рахунковою палатою України та Державною аудиторською службою України, а на недопущенні дублювання у виконанні відповідних заходів, що в цілому суперечить міжнародній практиці. Однак гармонізація і тотожність висновків зовнішнього та внутрішнього аудиту можуть слугувати одним із критеріїв оцінювання незалежності і результативності внутрішнього аудиту в державному органі.

Отже, виникає нагальна потреба у гармонізації внутрішнього та зовнішнього аудиту.

**2.** Напередодні впровадження діяльності аудиторських комітетів та постійного залучення внутрішніх аудиторів до виконання неспецифічних завдань нагально необхідно розробити й імплементувати відповідний законопроект у сфері державного внутрішнього контролю, який дасть змогу врегулювати низку актуальних питань, розглянутих у цьому дослідженні.

**3.** Поступове уточнення змісту визначення терміна "внутрішній аудит" вказує на поступове розширення його змісту у період з 2005 до 2018 року та зміщення акценту від форми контролю до діяльності діяльність, спрямованої на удосконалення системи управління.

**4.** Станом на сьогодні у процесі реалізації вже третього концептуального урядового документа щодо розвитку ДВФК Кабінет Міністрів України наголошує на підвищенні рівня обізнаності керівників державних органів у сфері ДВФК.

Однак не зрозуміла пріоритетність визначення цієї ключової мети з огляду на тривалу

дію положень ст. 26 Бюджетного кодексу України та Основних засад здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів, затверджених постановою Кабінету Міністрів України від 12.12.2018 № 1062.

Визначення реформування ДФВК через підвищення рівня обізнаності керівників державних органів із перевагами побудови ефективної системи внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту як ключової мети не у повній мірі відповідає актуальній предметній проблематиці.

На нашу думку, керівникам державних органів в Україні недостатньо лише підвищувати обізнаність у сфері ДВФК. На цей час існує нагальна потреба оцінювати відповідними суб'єктами, відповідальними за формування та реалізації політики у сфері ДВФК вже впроваджені керівниками системи ризик-орієнтованого внутрішнього контролю у межах ДВФК.

Розвиток системи ДФВК протягом 2015 – першого півріччя 2022 років опосередковано підтверджено інформацією наданою Мінфіном [18]:

- випущено не менше п'яти методичних посібників, спрямованих на впровадження внутрішнього контролю та управління ризиками, у тому числі фінансового управління і контролю;
- проведено не менше 33 заходів, спрямованих на удосконалення внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту;
- надано не менше 36 роз'яснень з питань функціонування ДФВК.

З огляду на викладене проведення комплексного оцінювання стану впровадження та реалізації внутрішнього контролю в державних органах влади протягом реалізації стратегії у перспективі дало б змогу визначити реальний рівень його практичного впровадження. Це у свою чергу дасть змогу сформулювати перелік конкретних заходів з удосконалення елементів ДВФК на теоретичному та практичному рівнях.

**5.** Визначені показники індикаторів досягнення запланованих результатів у сфері ДВФК практично нездійсненні, якщо зважати на реальний стан справ у реалізації пропозицій та рекомендацій за результатами проведених внутрішніх аудитів у системі бюджетних установ та центральних органів виконавчої влади України. Формалізм у досягненні визначених показників, не дасть об'єктивної інформації керівництву держави про реальний стан справ у сфері ДВФК.

**6.** Ускладнення функціонування ДВФК в умовах війни зумовлено такими чинниками:

- *щодо функціонування внутрішнього контролю* – збільшення обсягів споживання ресурсів сектором безпеки й оборони України та галузями української економіки для забезпечення покриття потреб війни та підвищення оперативності обігу державних ресурсів;
- *щодо функціонування внутрішнього аудиту* – зниженням інституціональних можливостей підрозділів внутрішнього аудиту до виконання аудиторських завдань в умовах активного ведення бойових дій на значній території України та підвищення соціального напруження серед керівників та персоналу бюджетних установ через необхідність проведення перевірок у період воєнного часу. Камеральні аудити не дають змоги зробити об'єктивні аудиторські висновки та сформулювати відповідні пропозиції та рекомендації;

- *щодо гармонізації внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту* – неможливість об'єктивного оцінювання ключових пріоритетів діяльності, що потребують негайного врегулювання, через динамічність воєнно-економічної обстановки та неналежний рівень визначення першочерговості заходів, спрямованих на підвищення ефективності внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту керівниками бюджетних установ в умовах війни.

**7.** Дослідженням встановлено, що у секторі безпеки й оборони України з початком відбиття збройної агресії російської федерації обсяг наданих в управління ресурсів для забезпечення заходів відбиття агресії зріс у декілька разів порівняно з аналогічними бюджетами мирного часу, але, у той же час, спроможності контролюючих інституцій зменшуються через активні бойові дії та практичну неможливість проведення контрольних заходів.

8. Порядок визначення мети й окремих цілей у концептуальних документах, що регламентують розвиток ДВФК, потребує удосконалення у контексті формулювання чітких та досяжних цілей, у тому числі з урахуванням підходу управління за цілями.

9. Законодавчого врегулювання потребує визначення нормативно обґрунтованої чисельності підрозділів внутрішнього аудиту, що дасть змогу підвищити рівень незалежності керівників підрозділів внутрішнього аудиту, а дієва комунікація з функціонально незалежним аудиторським комітетом – забезпечити об'єктивність виконання аудиторських завдань.

10. На період відсутності аудиторських комітетів необхідно розробити альтернативний тимчасовий механізм здійснення інформування відповідного суб'єкта, керівником підрозділу внутрішнього аудиту в разі виникнення фактів перешкоджання проведення внутрішнього аудиту.

## **6. Обговорення**

Наукову новизну результатів дослідження та їх практичну значущість, підтримано у ході дискусії науково-педагогічного складу Центру оборонного менеджменту Національного університету оборони України імені Івана Черняхівського, зокрема І. М. Ткачем – доктором економічних наук, професором, заслуженим економістом України та М. Я. Ткачем – доктором економічних наук.

## **7. Висновки**

У дослідженні проаналізовано основні аспекти становлення, розвитку і концептуальної трансформації державного внутрішнього контролю в Україні. Визначено проблемні напрями функціонування державного внутрішнього фінансового контролю на сучасному етапі розвитку та в умовах відсічі збройної агресії російської федерації.

Сукупне вирішення проблемних питань у сфері державного внутрішнього контролю в Україні дасть змогу підвищити рівень державного управління в Україні, а також досягнути більш економічного та результативного використання обмежених ресурсів держави в умовах воєнного часу.

Зауважимо, що у європейській практиці в ході здійсненні внутрішнього контролю застосовують принцип "динамічності", тобто постійного вдосконалення внутрішнього контролю з урахуванням змін в умовах діяльності, а такою кардинальною зміною, на сьогодні в Україні є війна.

### **Перспективи подальших досліджень вбачаємо у таких напрямках наукової роботи:**

1. В умовах війни та колосальної видаткової частини державного бюджету України потрібно переглянути наявні форм проведення внутрішнього аудиту.

Ми вважаємо, що в умовах війни для оперативності і гнучкості проведення контрольних заходів необхідно дослідити доцільність впровадження та законодавчого врегулювання додаткової форми фінансового контролю – інспектування у формі ревізії як складової частини аудиту та форми документального контролю за фінансово-господарською діяльністю об'єкта перевірки, на підставі досвіду Державної аудиторської служби України.

2. Дослідження необхідності розроблення та імплементації загальнодержавного законодавчого документа, що регламентуватиме положення ДВФК, з урахуванням найкращих міжнародних практик.

3. Аналіз доцільності визначення показника реалізації пропозицій (рекомендацій) за результатами проведених внутрішніх аудитів за критерієм обсягу фінансових порушень, а не кількості реалізованих пропозицій.

4. Розроблення (удосконалення) методики визначення чисельності працівників служб внутрішнього аудиту, у тому числі визначення критеріїв та показників їх розрахунку.

5. Розроблення сучасної концепції ДВФК на основі нових наукових знань, напрацьованих з урахуванням недосконалостей у теорії та практиці.

6. Формулювання сучасних концептуальних засад і принципів функціонування державного внутрішнього контролю в Україні, з урахуванням безпекової ситуації.

7. Практичне вирішення інших проблемних питань, ідентифікованих дослідженням.

## 8. Фінансування

Це дослідження не отримало конкретної фінансової підтримки.

## 9. Конкуруючі інтереси

Автори заявляють, що у них немає конкуруючих інтересів.

### Список використаних джерел

1. Програма діяльності Кабінету Міністрів "Назустріч людям": програма Кабінету Міністрів України від 04 лютого 2005 р. *Офіційний вісник України*. 2005. № 6. С. 348.
2. Схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю: розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 р. № 158-р. *Офіційний вісник України*. 2005. № 22. С. 1224.
3. Про затвердження Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами: постанова Кабінету Міністрів України від 20.04.2006 № 550. *Офіційний вісник України*. 2006. № 16. С. 1206.
4. Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм: постанова Кабінету Міністрів України від 10.08.2004 р. № 1017. *Офіційний вісник України*. 2004. № 32. С. 868.

### References

1. Prohrama diyal'nosti Kabinetu Ministriv "Nazustrich lyudyam" [Program of activities of the Cabinet of Ministers "Towards the People"]: prohrama Kabinetu Ministriv Ukrayiny vid 04 lyutoho 2005 r. *Ofitsiynny visnyk Ukrayiny*. 2005. № 6. S. 348.
2. Skhvalennya Kontseptsiyi rozvytku derzhavnoho vnutrishn'oho finansovoho kontrolyu [Approval of the Concept of development of state internal financial control]: rozporyadzhennya Kabinetu Ministriv Ukrayiny vid 24.05.2005 r. № 158-r. *Ofitsiynny visnyk Ukrayiny*. 2005. № 22. S. 1224.
3. Pro zatverdzhennya Poryadku provedennya inspektuvannya Derzhavnoyu audytors'koyu sluzhboyu, yiyi mizhrehional'nymy terytorial'nymy orhanamy [On the approval of the Procedure for conducting inspections by the State Audit Service, its interregional territorial bodies]: postanova Kabinetu Ministriv Ukrayiny vid 20.04.2006 № 550. *Ofitsiynny visnyk Ukrayiny*. 2006. № 16. S. 1206.
4. Pro zatverdzhennya Poryadku provedennya orhanamy derzhavnoyi kontrol'no-reviziiynoyi sluzhby derzhavnoho finansovoho audytu vykonannya byudzhetykh proham [On the approval of the Procedure for conducting a state financial audit of the implementation of budget programs by the bodies of the state control and audit service]: postanova Kabinetu Ministriv Ukrayiny vid 10.08.2004 r.

5. Питання Державної фінансової інспекції: постанова Кабінету Міністрів України від 07.09.2011 р. № 968. *Урядовий кур'єр*. 2011. № 171
6. Про внесення змін до деяких актів Кабінету Міністрів України: постанова Кабінету Міністрів України від 14.12.2016 р. № 950. *Офіційний вісник України*. 2016. № 100. С. 3261.
7. Бюджетний кодекс України. *Відомості Верховної Ради України*. 2010. № 50(51). С. 572.
8. Програма економічних реформ на 2010 – 2014 роки “Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава”: програма Комітету з економічних реформ при Президентові України від 02.06.2010.
9. Стратегія розвитку системи управління державними фінансами: розпорядження Кабінет Міністрів України від 01.08.2013 р. № 774-р. *Офіційний вісник України*. 2013. № 82 (01.11.2013). С. 3052.
10. Виконання стратегії реформування системи управління державними фінансами у 2017-2020 роках. Презентація. Веб – сайт: Міністерство фінансів України. URL: <https://mof.gov.ua/uk/zvit>.
11. Звіт про виконання Стратегії реформування системи управління державними фінансами за період лютий 2017 р. – грудень 2019 р. Веб – сайт: Міністерство фінансів України. URL: <https://mof.gov.ua/uk/zvit>.
12. Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2022 – 2025 роки: розпорядження Кабінету Міністрів України від 29.12.2021 р. № 1805-р. URL: № 1017. *Ofitsiyyny visnyk Ukrayiny*. 2004. № 32. С. 868.
5. Pytannya Derzhavnoyi finansovoyi inspektsiyi [Issues of the State Financial Inspection]: postanova Kabinetu Ministriv Ukrayiny vid 07.09.2011 r. № 968. *Uryadovyy kur'yer*. 2011. № 171.
6. Pro vnesennya zmin do deyakykh aktiv Kabinetu Ministriv Ukrayiny [On making changes to some acts of the Cabinet of Ministers of Ukraine]: postanova Kabinetu Ministriv Ukrayiny vid 14.12.2016 r. № 950. *Ofitsiyyny visnyk Ukrayiny*. 2016. № 100. С. 3261.
7. Byudzhetnyy kodeks Ukrayiny [Budget Code of Ukraine]. *Vidomosti Verkhovnoyi Rady Ukrayiny*. 2010. № 50(51). С. 572.
8. Prohrama ekonomichnykh reform na 2010 – 2014 roky “Zamozhne suspil'stvo, konkurentospromozhna ekonomika, efektyvna derzhava” [Program of economic reforms for 2010-2014 “Prosperous society, competitive economy, efficient state”]: prohrama Komitetu z ekonomichnykh reform pry Prezydentovi Ukrayiny vid 02.06.2010.
9. Stratehiya rozvytku systemy upravlinnya derzhavnymy finansamy [Strategy for the development of the state finance management system]: rozporyadzhennya Kabinet Ministriv Ukrayiny vid 01.08.2013 r. № 774-r. *Ofitsiyyny visnyk Ukrayiny*. 2013. № 82 (01.11.2013). С. 3052.
10. Vykonannya stratehiyi reformuvannya systemy upravlinnya derzhavnymy finansamy u 2017-2020 rokakh. Prezentatsiya [Implementation of the strategy of reforming the state finance management system in 2017-2020]. Veb – sayt: Ministerstvo finansiv Ukrayiny. Available from : <https://mof.gov.ua/uk/zvit>.
11. Zvit pro vykonannya Stratehiyi reformuvannya systemy upravlinnya derzhavnymy finansamy za period lyuty 2017 r. – hruden' 2019 r. [Report on the implementation of the Strategy for Reforming the State Finance Management System for the period February 2017 - December 2019]. Veb – sayt: Ministerstvo finansiv Ukrayiny. Available from : <https://mof.gov.ua/uk/zvit>.
12. Pro skhvalennya Stratehiyi reformuvannya systemy upravlinnya derzhavnymy finansamy

- <https://ips.ligazakon.net/document/KR211805?an=1>.
13. Smart-постановка цілей, або як зробити будь-яке завдання здійсненним? Веб-сайт: *CyberShark*. URL: <https://cybershark.pro/uk/smart-postanovka-cilej/>
  14. Doran, G. T. There's a S.M.A.R.T. way to write management's goals and objectives. *Management Review*. 1981. № 70(11). pp. 35-36.
  15. Republic of Lithuania Law on Internal Control And Internal Audit. 10.12.2002. № IX-1253 (As last amended on 7 May 2020 – № XIII-2924).
  16. Інформація про стан функціонування підрозділів внутрішнього аудиту державних органів у 2021 році. Веб – сайт: Міністерство фінансів України. URL: <https://cutt.ly/UZOShSM>.
  17. Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту: наказ Міністерства фінансів України від 04.10.2011 № 1247. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11#Text>.
  18. Розвиток державного внутрішнього фінансового контролю. Веб – сайт: Міністерство фінансів України. URL: <https://www.mof.gov.ua/uk/normativna-baza-dvfk>.
  - na 2022 – 2025 roky [On the approval of the Strategy for Reforming the State Finance Management System for 2022-2025]: rozporjadzhennya Kabinetu Ministriv Ukrayiny vid 29.12.2021 r. № 1805-r. Available from : <https://ips.ligazakon.net/document/KR211805?an=1>.
  13. Smart-postanovka tsiley, abo yak zrobyty bud'-yake zavdannya zdiysnennym? [Smart goal-setting, or how to make any task feasible?] Veb-sayt: *CyberShark*. Available from : <https://cybershark.pro/uk/smart-postanovka-cilej/>.
  14. Doran, G. T. There's a S.M.A.R.T. way to write management's goals and objectives. *Management Review*. 1981. № 70(11). pp. 35-36.
  15. Republic of Lithuania Law on Internal Control And Internal Audit. 10.12.2002. № IX-1253 (As last amended on 7 May 2020 – № XIII-2924).
  16. Informatsiya pro stan funktsionuvannya pidrozdiliv vnutrishn'oho audytu derzhavnykh orhaniv u 2021 rotsi [Information on the state of functioning of internal audit units of state bodies in 2021]. Veb – sayt: Ministerstvo finansiv Ukrayiny. Available from : <https://cutt.ly/UZOShSM>.
  17. Pro zatverdzhennya Standartiv vnutrishn'oho audytu [On the approval of Internal Audit Standards: Order of the Ministry of Finance of Ukraine dated 04.10.2011 No. 1247]: nakaz Ministerstva finansiv Ukrayiny vid 04.10.2011 № 1247. Available from : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11#Text>.
  18. Rozvytok derzhavnoho vnutrishn'oho finansovoho kontrolyu [Development of state internal financial control]. Veb – sayt: Ministerstvo finansiv Ukrayiny. Available from : <https://www.mof.gov.ua/uk/normativna-baza-dvfk>.