



Антонюк О. Р. ^[1: ORCID ID: 0000-0001-5703-9115],

д.е.н., доцент

¹Національний університет водного господарства та природокористування, м. Рівне

РИЗИКО-ОРІЄНТОВАНИЙ ПІДХІД У ФІНАНСОВОМУ КОНТРОЛІ ЯК ЕЛЕМЕНТ МЕНЕДЖМЕНТУ ПУБЛІЧНИХ ОРГАНІЗАЦІЙ

У статті розглянуто ризики, що виникають в процесі реалізації функцій внутрішнього аудиту в публічних організаціях та формат реалізації ризико-орієнтованого планування у здійсненні управлінських та контрольних функцій. Належну увагу приділено змісту та класифікації видів ризиків та послідовності дій керівництва для оцінки та ідентифікації в процесі менеджменту. Питання розглядається з акцентом на діючі нормативні документи. Визначено основний склад документів для належного відображення процедур ризико-орієнтованого планування.

Ключові слова: публічні організації; бюджетні установи; внутрішній аудит; ризик; планування; оцінювання ризиків; ризико-орієнтоване планування.

Постановка проблеми. Завданням сучасної системи контролю та моніторингу суб'єктів державного сектору є перехід від усталених практик контролю, що тривалий період часу базувались на пост-контролі (після здійснення операцій), та переходу до форм контролю, що спрямовані на попередження порушень та ефективне використання ресурсів. При цьому слід також орієнтуватись на цілі та завдання організації. Важлива роль в управлінні ресурсами суб'єкта державного сектору належить керівнику, адже саме він приймає рішення щодо оптимального використання ресурсів та забезпечує належний внутрішній контроль, серед якого визначальною є управлінська підзвітність. Для забезпечення ефективної управлінської підзвітності, керівнику потрібна відповідна інформація, представлена у зручному форматі. Запровадження системи моніторингу та контролю, а також управлінської підзвітності (відповідальності) в бюджетних установах повинні бути спрямовані на досягнення результатів.

Аналіз досліджень та публікацій. Серед основних завдань діяльності будь-якої бюджетної установи – провадження своєї діяльності згідно з визначеною метою та завданнями на засадах

економічної ефективності. Принцип економічної ефективності передбачає реалізацію заходів із підвищення ефективності управління державними фінансами або включаючи належну методичну базу здійснення контролю. «Інституційне забезпечення механізмів державного управління у сфері фінансово-економічних відносин ґрунтується на формальних правилах, неформальних обмеженнях і механізмах примусу, що забезпечують дотримання правил» [1, С. 39]. У світі використовують різні моделі реалізації організації державного фінансового контролю. Вчений Красильников А. І. виокремив наступні їх різновиди:

- функції державного фінансового контролю виконуються окремими посадовими особами;
- повноваженнями служби державного контролю наділені рахункові відомства;
- функції органів фінансового контролю виконують Рахункові суди;
- державний фінансовий контроль здійснюється у формі Рахункових трибуналів;
- фінансовий контроль здійснюють підрозділи державних органів влади [2, С. 47].

Публікаційна активність з питань державного фінансового контролю спрямована останні роки на ефективність фінансового контролю та державного аудиту для забезпечення фінансової стійкості держави, а також реформування системи державного фінансового контролю в Україні. Монографічне дослідження О. А. Шевчука та А. В. Лісового спрямоване на гармонізацію принципів, процедур і методики державного фінансового аудиту в різних сферах фінансового контролю [3]. Т. А. Жадан у своїх дослідженнях приділив увагу класифікації видів державного фінансового контролю, що дозволило науковцю модифікувати існуючі класифікаційні ознаки та ввести нові ознаки класифікації: «підпорядкованість об'єкта контролю суб'єкта контрольних дій», «рівень делегування контрольних повноважень», «ініціатива проведення контрольних заходів», «регулярність (періодичність) проведення контрольних заходів», «тривалість проведення контрольних заходів», «момент часу проведення контрольних заходів по відношенню до стадії здійснення господарських операцій на підконтрольному об'єкті» та «спосіб перевірки господарських операцій та бухгалтерської документації об'єкта контролю», що сприятиме упорядкуванню рівнів інформаційної значущості окремих видів державного фінансового контролю та розвитку його інструментарію для своєчасного і ефективного попередження



порушень у сфері управління державними фінансовими ресурсами» [4]. Проте наразі малодослідженими з наукової точки зору та зі сторони практичної реалізації залишаються питання ризик-орієнтованого підходу в системі внутрішнього аудиту публічних організацій. Так, Скорик М. О., Богдан С. В. обґрунтовано, що для оптимального використання фінансових, матеріальних і трудових ресурсів, задіяних при здійсненні державного фінансового контролю, а також підвищення результативності діяльності, контролюючі органи при організації окремих видів державного фінансового контролю застосовують ризик-орієнтований підхід, який полягає у визначенні «зон ризику» в діяльності суб'єктів бюджетного права [5]. Наразі поодинокими є публікації щодо планування оцінки ризиків при здійсненні внутрішнього контролю, а підвищення ефективності державного фінансового контролю за рахунок впровадження систем ризик-орієнтованого планування доведено у праці Ю. Луцик та ін. [6].

Невирішені раніше частини загальної проблеми. Питанням оцінки ризиків діяльності суб'єктів діяльності присвячено багато досліджень, а історія досліджень з оцінювання насамперед стосується підприємницького сектору та незалежного аудиту. Саме в методиці незалежного аудиту використовується аудиторських ризик, та оцінка ризику наявності помилок, складовою частиною якого є ризик внутрішнього контролю. Оцінювання ризиків діяльності суб'єктів державного сектору введено в практику недавно, що потребує ефективної реалізації нормативних вимог з організації внутрішнього контролю на базі ризик-орієнтованого підходу та врахування у формуванні стратегічного та операційного планів організації. Порядок ідентифікації та оцінки ризиків є однаковими для керівництва установи та представників підрозділу внутрішнього аудиту, проте набувають характерних ознак залежно від специфіки діяльності публічної установи. Відповідно актуальним залишаються практичні аспекти реалізації ризик-орієнтованого підходу з врахуванням специфіки завдань та функцій публічної організації.

Постановка завдання. Завданням статті є визначення процедури планування та оцінки ризиків в процесі фінансового контролю як елемент менеджменту бюджетних установ.

Основні результати дослідження. В останні роки щодо діяльності публічних організацій в питаннях забезпечення цільового і ефективного використання бюджетних коштів застосовується вираз «фінансове управління і контроль». Внутрішній контроль передбачає планування діяльності установи, управління бюджетними коштами, організацію бухгалтерського обліку та забезпечення складання

фінансової і бюджетної звітності. При організації внутрішнього контролю застосовують міжнародні практики побудови системи внутрішнього контролю, зокрема рекомендований Європейською комісією Посібник зі стандартів внутрішнього контролю для державного сектору, розроблений Комітетом з внутрішнього контролю Міжнародної організації вищих контролюючих органів (INTOSAI). Для належної організації внутрішнього контролю необхідна належна організація, що має базуватись на принципах (рис. 1).

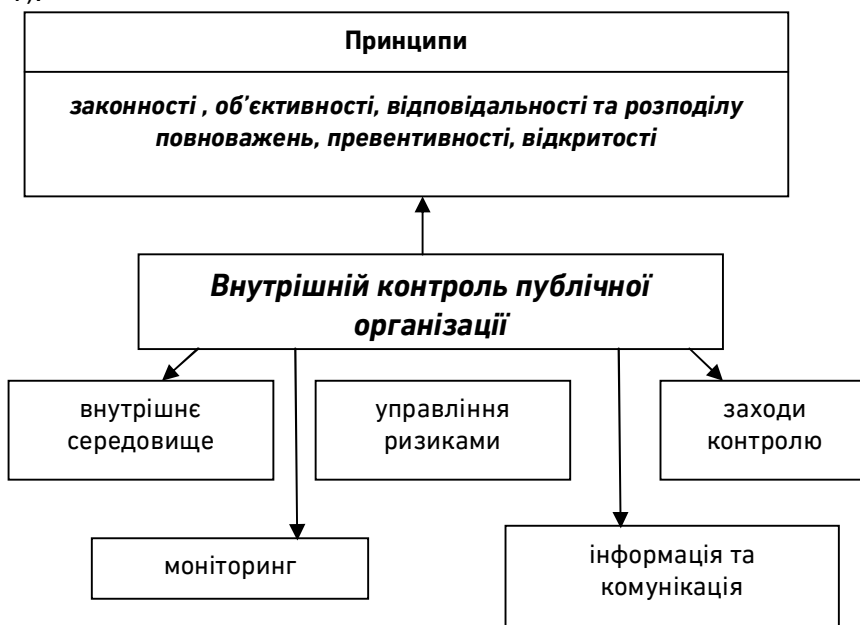


Рис. 1. Організація внутрішнього контролю

Постановою Кабінету Міністрів України від 12 грудня 2018 р. № 1062 «Про затвердження Основних засад здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів та внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 р. № 1001» було визначено мету політики встановлення єдиних підходів в органах державної влади, бюджетних установах до виявлення, оцінки, способів реагування на ризики, розробки заходів з їх усунення, зменшення впливу ризиків на діяльність.

До основної нормативної бази з регулювання оцінки та управління ризиками в органах державної влади та інших бюджетних установах є:

- Міжнародний стандарт ISO 31000:2018 «Менеджмент ризиків. Принципи та настанови»;

- Національні стандарти України (ДСТУ ІЕС/ISO 31010:2013 «Керування ризиком. Методи загального оцінювання ризику»;
- ДСТУ ISO Guide 73:2013 «Керування ризиком. Словник термінів».

На сьогодні зрозуміло, що складовою частиною управління ризиками має бути управління ризиками, що передбачає їх ідентифікацію, визначення та класифікацію (рис. 2). Залежно від впливу факторів, що викликають ризик, вони можуть бути зовнішні (ймовірність виникнення ризиків не пов'язана з виконанням установою відповідних функцій та завдань) та внутрішні (ймовірність виникнення ризиків безпосередньо пов'язана з виконанням установою покладених на неї функцій та завдань).



Рис. 2. Етапи ідентифікації ризиків в ризик-орієнтованому плануванні

Прийняті для публічних організацій нормативні документи з регламентації внутрішнього контролю рекомендують здійснювати оцінку ризиків за критеріями ймовірності виникнення ідентифікованих ризиків та суттєвості їх впливу на здатність установи виконувати визначені актами законодавства завдання і функції для досягнення нею мети та стратегічних цілей. Якісна оцінка ризиків здійснюється із застосуванням оціночних категорій: «високий», «середній», «низький». Керівництво установи насамперед інформується щодо сфер діяльності установи з «високою» ймовірністю виникнення ризиків та їх «високим» ступенем впливу (пріоритетні/ключові) для прийняття рішення щодо життя заходів контролю з метою попередження чи обмеження

таких ризиків. У табл. 1, 2 наведено зразки практичної реалізації планування ризиків на прикладі діяльності державних установ з провадження статистичних спостережень.

Серед організаційних заходів важливим є формування плану заходів на наступний рік. Так, за прикладом Державного управління статистики в Рівненській області до кінця грудня місяця попереднього року слід здійснити ідентифікацію й оцінку ризиків за процесами статистичної діяльності та надати пропозиції до плану заходів з усунення ризиків на наступний рік. Перший місяць поточного року має передбачати комплекс заходів та документування процедур ідентифікації та оцінку ризиків, формування плану заходів з усунення ризиків на наступний рік відповідно до внутрішнього документу «Політики керування ризиками органів державної статистики». Обов'язково слід надіслати на адресу Державної служби статистики України затверджений план заходів з усунення ризиків на наступний рік та коротку інформаційну довідку про виконання робіт з ідентифікації й оцінки ризиків.

Документація, яка має бути наявною в установі відповідно до політики керування ризиками, що перевіряється сектором внутрішнього аудиту:

- перелік ідентифікованих ризиків за процесами статистичної діяльності;
- оцінка ідентифікованих ризиків за процесами статистичної діяльності;
- план заходів з усунення ризиків та зменшення їх впливу;
- інформація щодо виконання плану заходів за рік.

Висновки та пропозиції. Таким чином, питання ідентифікації ризиків, що здійснюється на етапі планування діяльності з внутрішнього аудиту є одним із важливих завдань публічної організації. Ідентифіковані ризики враховуються у розробці стратегічного та операційного планів діяльності організації. Ідентифіковані ризики є основою в подальшому для уточнення чинників виникнення ризику та можливих наслідків від їх настання. Це дозволяє розробити відповідні заходи для усунення ризику та не допустити негативного сценарію розвитку. Керівники та відповідальні за діяльність з внутрішнього аудиту мають оцінити невід'ємні ризики з метою розробки та впровадження заходів контролю для впливу на ризики.

Таблиця 1

Приклади ідентифікації ризиків

№ з/п	Ідентифікований ризик	Категорія ризику (внутрішній, зовнішній)	Вид ризику	Сфера виявлення ризику (процес статистичної діяльності)	Показники, що характеризують якісне виконання процесу
1	Брак коштів для належного виконання робіт через неможливість визначення вартості нових/змінених державних статистичних спостережень.	внутрішній	операційно-технологічний	визначення потреб	Здійснено обрахунок вартості державних статистичних спостережень
2	Порядок формування плану державних статистичних спостережень втратив актуальність	внутрішній	операційно-технологічний	планування	Усі етапи розробки плану державних статистичних спостережень виконано у терміни, передбачені Порядком формування плану державних статистичних спостережень

Приклади формування дій, як захід реагування на виявленні ризики

№з/п	Ідентифікований ризик	Оцінка рівня ризику	Опис ризику	Чинники ризику (відсутні документи, стандартні процедури, документація потребує внесення змін)	Можливі наслідки настання ризику
Визначення потреб					
1	Брак коштів для належного виконання робіт через неможливість визначення вартості нових/змінених державних статистичних спостережень	Висока	При плануванні впровадження нового/зміненого державного статистичного спостереження, або при його скасуванні відсутня інформація щодо орієнтовної вартості таких змін для забезпечення ефективного використання бюджетних коштів	Відсутня методика обрахунку вартості державного статистичного спостереження	Брак коштів для належного виконання робіт за державним статистичним спостереженням
Проектування					
2	Порядок формування плану державних статистичних спостережень втратив актуальність	Помірна	У зв'язку з тим, що Порядок формування плану державних статистичних спостережень наразі є неактуальним досить складно забезпечити його своєчасну та якісну підготовку, налагодити ефективну взаємодію самостійних структурних підрозділів	Потребує внесення змін Порядок формування плану державних статистичних	Несвоєчасна, неякісна підготовка проєкту плану державних статистичних спостережень



Процес реалізації ризик-орієнтованого планування передбачає наступні етапи: оцінка імовірності виникнення ризику, ідентифікація наслідків ризику, визначення заходів реагування на усунення ризиків. Подальших наукових пошуків потребує питання ідентифікації ризиків для різних державних установ, публічних організацій з врахуванням специфіки діяльності.

1. Симоненко В. К., Барановський І. О., Петренко П. С. Основи єдиної системи державного фінансового контролю в Україні (макроекономічний аспект) : монографія. К.: Знання України, 2006. 280 с. 2. Красніков Д. А. Формування і впровадження механізмів державного управління у сфері виявлення та відшкодування збитків державі : дис. ... канд. наук з держ. управління. К.: Національна академія державного управління при Президенті України, 2016. 3. Державний фінансовий аудит: проблеми теорії і практики : монографія / за заг. ред. О. А. Шевчука та А. В. Лісового. *Сер. Податкова та митна справа в Україні. Ун-т ДФС України.* Ірпінь, 2020. Т. 144. 390 с. 4. Класифікація державного фінансового контролю: проблеми побудови та напрямки вдосконалення / Т. А. Жадан та ін. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики. Financial and credit activity: problems of theory and practice* : зб. наук. пр. Харків : ХННІ УБС, 2019. Т. 1. № 28. С. 344–353. URL : <http://repository.kpi.kharkov.ua/handle/KhPI-Press/40898> (дата звернення: 01.09.2020). 5. Skoryk M. O. Risk management tools in the system of public financial control. *Ефективна економіка.* 2020. № 5. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7932>. (дата звернення: 01.09.2020). 6. Lutsik Julia, Mazka Sergey, Mirnenko Volodymyr, Begma Vitaliy, Ulianov Kostyantyn & Yurkiv Nadiia. Improving the effectiveness of public financial control through the introduction of risk-oriented planning. *Social development & Security.* 2019. 9(4). 4160. DOI: <http://doi.org/10.33445/sds.2019.9.4>.

REFERENCES:

1. Symonenko V. K., Baranovskyi I. O., Petrenko P. S. Osnovy yedynoi systemy derzhavnoho finansovoho kontroliu v Ukraini (makroekonomichni aspekt) : monohrafiia. K. : Znannia Ukrainy, 2006. 280 s. 2. Krasnikov D. A. Formuvannia i vprovadzhennia mekhanizmiv derzhavnoho upravlinnia u sferi vyjavlennia ta vidshkoduvannia zbytkiv derzhavi : dys. ... kand. nauk z derzh. upravlinnia. K. : Natsionalna akademiia derzhavnoho upravlinnia pry Prezydentovi Ukrainy, 2016. 3. Derzhavnyi finansovy audit: problemy teorii i praktyky : monohrafiia / za zah. red. O. A. Shevchuka ta A. V. Lisovoho. *Ser. Podatkova ta mytna справа v Ukraini.* Un-t DFS Ukrainy. Irpin, 2020. T. 144. 390 s. 4. Klasyfikatsiia derzhavnoho finansovoho kontroliu: problemy pobudovy ta napriamky vdoskonalennia / T. A. Zhadan ta in. *Finansovo-kredytna diialnist: problemy teorii ta praktyky. Financial and credit activity: problems of theory and practice* : zb. nauk. pr. Kharkiv : KhNNI UBS, 2019. T. 1. № 28. S. 344–353. URL : <http://repository.kpi.kharkov.ua/handle/KhPI-Press/40898> (data zvernennia: 01.09.2020). 5. Skoryk M. O. Risk management tools in the system of public financial control. *Efektivna ekonomika.* 2020. № 5. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7932> (data zvernennia: 01.09.2020). 6. Lutsik Julia, Mazka Sergey, Mirnenko Volodymyr, Begma Vitaliy, Ulianov Kostyantyn & Yurkiv Nadiia. Improving the effectiveness of public financial control through the

Antoniuk O. R. [1; ORCID ID: 0000-0001-5703-9115],
Doctor of Economics, Associate Professor

¹National University of Water and Environmental Engineering, Rivne

RISK-ORIENTED APPROACH IN FINANCIAL CONTROL AS AN ELEMENT OF MANAGEMENT OF PUBLIC ORGANIZATIONS

The article considers the risks that arise in the implementation of internal audit functions in public organization and the stages of risk-oriented planning for management and control functions. The article substantiates that for optimal use of financial, material and labor resources involved in the implementation of public financial control, as well as improving performance, management and internal auditors use a risk-oriented approach, which is to identify "risk areas" in the budget. Internal audit risk assessment is the stage of planning internal audit activities. The results of risk assessment serve as a basis for the formation of strategic and operational plans. At the same time, the approaches to risk identification and assessment are the same for the management of the institution and those responsible for the activities, as well as for the internal audit department, but acquire characteristic features depending on the specifics of the public institution. It is determined that risk management is an integral part of the management of the institution, the implementation of tasks and functions. It is carried out by managers of all levels, employees of the institution. Risk management activities in the institution are to identify, assess and identify ways to respond to risks and control measures to prevent or reduce their negative impact on the achievement of the institution's goals and strategic goals. Due attention is paid to the content and classification of types of risks and the sequence of actions of management in the process of their assessment and identification. The issue is considered with an emphasis on current regulations. The main composition of documents for proper reflection of risk-oriented planning procedures is determined. The process of implementing risk-oriented planning involves the following stages: assessment of the probability of risk, identification of the consequences of risk, identification of response measures to eliminate risks. Further scientific research requires the issue of risk identification for various government agencies, public organizations, taking into account the specifics of the activity.

Keywords: public organizations; internal audit; risk; planning; risk assessment; risk-oriented planning.



¹Национальный университет водного хозяйства и природопользования, г. Ровно

РИСК-ОРИЕНТИРОВАННЫЙ ПОДХОД В ФИНАНСОВОМ КОНТРОЛЕ КАК ЭЛЕМЕНТ МЕНЕДЖМЕНТА ПУБЛИЧНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

В статье рассмотрены риски, возникающие в процессе реализации функций внутреннего аудита в публичных организациях, а также формат реализации риск-ориентированного планирования в осуществлении управленческих и контрольных функций. Должное внимание уделено содержанию и классификации видов рисков и последовательности действий руководства в процессе их оценки и идентификации. Вопрос рассматривается с акцентом на действующие нормативные документы. Определен основной состав документов для должного отражения процедур риск-ориентированного планирования.

Ключевые слова: публичные организации; бюджетные учреждения; внутренний аудит; риск; планирование; оценка рисков; риск-ориентированное планирование.

Стаття надійшла до редакції 01.09.2020 р.