



**Ганна Вікторівна БУЛКОТ**

к.е.н., доцент, Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2657-2862>

e-mail: [Purcanna@ukr.net](mailto:Purcanna@ukr.net)



**Надія Олександрівна БУГАЙ**

к.е.н., доцент, Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-4670-935X>

e-mail: [super.bsv2011@ukr.net](mailto:super.bsv2011@ukr.net)

## ЕФЕКТИВНІСТЬ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ДЕРЖАВНИХ УСТАНОВ УКРАЇНИ

У статті описано важливість внутрішнього контролю як інструменту системи управління установою. Зроблено акцент на проблематиці правового та організаційного характеру сфери державного фінансового контролю. Перелічено види діяльності, які можуть включати моніторинг заходів контролю. Окреслено заходи із вдосконалення внутрішнього контролю. Зазначено типові порушення у системі бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю державних установ, які необхідно враховувати у розробленні пропозицій та рекомендацій.

**Ключові слова:** внутрішній контроль, моніторинг, фінансовий контроль, фінансовий менеджмент, бухгалтерський облік

### ВСТУП

Сучасний етап розвитку економіки України характеризується низкою криз, нестабільністю зовнішнього та внутрішньополітичного середовища та іншими негативними явищами. Безперечно, всі ці фактори впливають на якість управління державними фінансами. За таких умов ефективний державний контроль є першочерговою потребою держави. Для побудови системи державного контролю, яка могла б ефективно виконувати контрольну функцію державних фінансів, необхідно сформулювати чіткі та зрозумілі концептуальні основи державного фінансового контролю. Наявність таких баз виведе управління державними фінансами на новий рівень.

Запровадження сучасної моделі державного внутрішнього фінансового контролю спрямоване на посилення відповідальності керівників за управління та розвиток установ загалом (відповідальність управлінського персоналу та підзвітність). Мета внутрішнього контролю – якісне виконання бюджетними установами планування та організації діяльності, формування належної структури внутрішнього контролю та управління ризиками задля досягнення мети, створення системи прийняття рішень, зокрема фінансових, на засадах економічності, законності, ефективності та прозорості.

Запровадження механізму функціонування системи внутрішнього контролю спрямоване на ефективне, економічне та ефективне використання ресурсів, наданих платниками податків для розвитку та життєдіяльності України.

**МЕТА** статті – обґрунтування необхідності та подальшого провадження внутрішнього контролю державних установ України, знайдення певних шляхів їх вирішення, спрямованих на підвищення рівня ефективності механізму його реалізації в сучасних умовах.

Об'єктом дослідження є аналіз ефективності системи

внутрішнього контролю державних установ України. Предметом дослідження є внутрішній контроль державних установ України.

### МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Методологічно та теоретичною основою роботи є наукові праці вітчизняних та іноземних фахівців з процесу ефективності внутрішнього контролю державних установ. У написанні статті застосовано загальнонаукові та спеціальні методи дослідження: історичного – у ході дослідження базових дефініцій; метод наукового абстрагування – з метою узагальнення понятійного апарату дослідження; методи аналізу і синтезу – у дослідженні структури системи внутрішнього фінансового контролю; причинно-наслідкового зв'язку та системного підходу – у вдосконаленні ефективності внутрішнього контролю державних установ; абстрактно-логічного та комплексного підходів – для формування узагальнених висновків на основі аналізу і аудиту, теорії і практики особливостей формування внутрішнього контролю державних установ.

Інформаційну базу дослідження становили законодавчі акти України, національні нормативно-правові документи, що регламентують процес бухгалтерського обліку та контролю, теоретичні розробки науковців, монографії, автореферати кандидатських дисертацій, посібники, збірники наукових праць, матеріали наукових конференцій, наукові фахові та періодичні видання, Інтернет-ресурси.

### РЕЗУЛЬТАТИ

На відміну від західних країн, де внутрішній контроль наявний понад півстоліття, в Україні внутрішній контроль у контексті міжнародних стандартів (як у законодавчому, так і у інституційному аспекті) перебуває на стадії застосування та удосконалення.

Зазначене накладає відбиток на розуміння ролі і самої суті внутрішнього контролю та його впливу на

діяльність установи, а також на управлінські рішення керівника з впровадження та здійснення внутрішнього контролю.

На сьогодні керівники установ та працівники переважно внутрішній контроль сприймають як перевірку, аналіз, інвентаризацію відповідного процесу чи окремих операцій, які мають зв'язок з бюджетними коштами, а також іншими активами, які здійснюють окремі працівники [2, с. 12].

Згідно зі ст. 26 Бюджетного кодексу України внутрішній контроль – це комплекс конкретних заходів, які впроваджуються керівником для забезпечення дотримання ефективності та законності користування бюджетними коштами, досяжності результатів відповідно до вимог, цілей і планів, а також стосовно сфери діяльності розпорядника бюджетних коштів та підприємств, установ й організацій, що відносяться до сфери його управління.

Бюджетним кодексом України наголошено, що порядок внутрішнього контролю визначається Кабінетом Міністрів України [1].

На виконання ст. 26 Бюджетного кодексу України прийнято постанову Кабінету Міністрів України № 1062 від 13 грудня 2018 р. «Про затвердження Основних засад внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів та внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 р. № 1001».

Ця постанова тлумачить поняття «внутрішній контроль» відповідно до Бюджетного кодексу України.

Необхідно зазначити, що у Постанові розглянуто питання організаційної та функціональної внутрішньої системи контролю наприкінці 2018 р., тоді як чинною Постановою враховано вимоги, встановлені Методичними рекомендаціями з організаційного порядку внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх підвідомчих бюджетних організаціях. Рекомендації затверджено наказом Міністерства фінансів України № 995 від 14.02.2012 «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх установах та підвідомчих бюджетних установах».

У Методичних рекомендаціях зазначено, що внутрішній контроль охоплює питання планування установи, управління бюджетом, бухгалтерського обліку та фінансово-бюджетної звітності, захищеність активів від втрачання, цільового та ефективного застосування бюджетних коштів та інші питання, не обмежуючись фінансовими елементами діяльності організації.

Для розуміння місця внутрішнього контролю у загальній системі державного контролю варто наголосити, що внутрішній контроль є елементом державного внутрішнього фінансового контролю [7, с. 21–22].

Зі збільшенням масштабів суб'єктів державного сектору різних форм власності та створенням конкурентного середовища комплексний контроль за процесами, що відбуваються всередині установи, можливий лише шляхом створення і запровадження ефективної системи внутрішнього контролю та активного впровадження внутрішнього аудиту. Саме внутрішній контроль як важливий інструмент системи управління установою за допомогою спеціальних процедур і комплексу контрольних дій допомагає забезпечити ефек-

тивне виконання поставлених завдань.

Останні виклики державного фінансового контролю в Україні свідчать про нагальну потребу розвитку внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту суб'єктів державного сектору як інструментів системи управління, які через спеціальні процедури та комплекс контрольних дій сприяють ефективному виконанню покладених на нього завдань. Нині є низка факторів, які уповільнюють їх повноцінне функціонування, зокрема, недостатнє усвідомлення їх прогресивної ролі керівництвом розпорядника бюджетних коштів, помилкове ототожнення з іншими видами контролю, відсутність фіксації результатів їх виконання, управління, звітність тощо [5, с. 387].

Сучасні вітчизняні реалії роблять акцент на тенденції стосовно збільшення кількості порушень законодавчого поля у застосуванні матеріальних і фінансових ресурсів, до того ж чутливою є недостатня відповідальність державних службовців в органах публічної влади стосовно законності, ефективності та результативності користування державною власністю. Така ситуація зумовлена низкими проблемних питань організаційно-правового характеру сфери державного фінансового контролю, серед яких найбільшу увагу заслуговують такі моменти: переважання «централізації» державного внутрішнього фінансового контролю над «децентралізованою» моделлю (у частині здійснення попереднього контролю); чутливо низький рівень фінансової дисципліни у державному секторі економіки; невисокий рівень відшкодування втрат матеріальних і фінансових ресурсів, виявлених під час застосування контролюючих заходів [4, с. 129].

Одним з основних сучасних завдань організації системи внутрішнього контролю є заміна застарілої практики та акцентування уваги на визначених для бюджетної установи цілях, виділених для цього ресурса та ефективного і результативного їх застосування. Виконання поставлених завдань вбачається за можливе лише за умови впровадження у діяльність бюджетних установ фінансового управління і контролю, а також і посилення управлінської підзвітності [4, с. 130].

Також необхідним передбачається розподіл заходів внутрішнього контролю залежно від об'єктів дослідження на: контрольні заходи операцій – спрямовані на операції до та після їх здійснення, що пов'язано із застосуванням фінансово-матеріальних ресурсів бюджетної установи; контрольні заходи процесів – забезпечують додержання встановлених норм у здійсненні певного процесу (наприклад, під час закупівель за державні кошти мають бути чітко окреслені заходи контролю, що забезпечують дотримання вимог стосовно визначених технічних характеристик до предмета закупівлі; вибір процедури закупівлі; складання договору; прийняття управлінського рішення про авансування закупівлі; постачання; факту оплати; контроль якості до отриманих товарів, робіт, послуг); контрольні заходи документів – під собою мають на увазі застосування санкцій/дозволів на проведення господарської операції, що є найголовнішим реквізитом будь-якого первинного документу. Відомо, що кожний такий документ повинен бути підписаний відповідальною особою, яка має повноваження на здійснення відповідної господарської операції або здійснювати її

контроль; контрольні заходи ресурсів, що спрямовано на фіксацію відповідальності за збереження і використання ресурсів, яка зменшує ризик їх втрати чи неналежного використання (наприклад, складання договорів про матеріальну відповідальність, видача довіреностей, встановлення режиму доступу до інформаційних ресурсів тощо). Чинне місце у комплексі таких заходів внутрішнього контролю ресурсів посідає інвентаризація, яка оберігає фізичний спокій активів установи [3, с. 8].

Заходи моніторингового контролю включають в себе такі види діяльності: перевірка управлінським персоналом своєчасності та повноти здійснення затверджених планів контролюючих заходів установи на рік; додержання графіків проведення окремих контролюючих заходів протягом року; виконання працівниками функцій контролю, вказаних у їх посадових інструкціях [3, с. 9].

Система державного внутрішнього фінансового контролю (ДВФК) реформується відповідно до європейської моделі ДВФК, а саме відповідно до Концепції державного внутрішнього фінансового контролю «Помаранчева книга».

Необхідно зазначити, що сучасна ДВФК – це набір з трьох споріднених між собою елементів:

- внутрішній контроль (управлінські звіти – фінансове управління та контроль);
- окремо функціональний незалежний внутрішній аудит;
- центральний блок гармонізації.

Фінансовий менеджмент та контроль (ФМК) є одним із трьох основ Європейської концепції ДВФК.

Під ФМК розуміють систему, яка спрямована планувати, використовувати та контролювати фінансові ресурси з метою досягнення результативності та ефективності поставлених перед організацією власних цілей.

Процес ФМК є безперервним і впливає на керівництво всього рівня та співробітників установи і діяльність ФМК в установі повинна, насамперед, надати власнику/керівнику повноцінні гарантії досягнення установою своїх цілей; її діяльність забезпечить ефективність та результативність у відповідній правовій сфері. Звіти (фінансові та нефінансові, зовнішні та внутрішні) міститимуть в собі достовірну інформацію.

ФМК у державних установах має бути організовано та впроваджено так, щоб керівництво різних рівнів (від вищого до нижчого (оперативного) рівнів) відповідало за досягнення поставлених цілей відповідно до виділених бюджетних коштів та наявних матеріальних ресурсів. Водночас весь рівень керівництва повинен відповідати за досягнуті результати, бюджет та інші використані ресурси. Як наслідок, відповідальність керівництва за економне, ефективне, належне та правомірне використання ресурсів є основою ФМК. Відсутність управлінської відповідальності унеможливує досягнення результатів удосконалення системи ФМК і, навпаки, без чіткої системи ФМК неможливо забезпечити систему управлінської відповідальності для досягнення цілей економічним, ефективним та законним шляхом.

Менеджер відповідає за систему ФМК в організації, це є його прямою відповідальністю. Начальники фінансово-бухгалтерських відділів не несуть безпосе-

редньої відповідальності за впровадження ФМК. Їхня роль полягає в тому, щоб допомагати керівнику установи у розробленні стандартів, наданні інформації, наданні рекомендацій та у разі потреби наданні аналітичної підтримки. Керівник бюджетної організації, який відповідає за цільове використання бюджетних коштів, зобов'язань, прийнятих відповідно до певних цілей і завдань, здійснює свою діяльність відповідно до певних стандартів економічним, ефективним та результативним способом [7, с. 21].

Зокрема, є низка позитивних зрушень в організаційному процесі та здійсненні внутрішнього контролю, зокрема шляхом формалізації елементів внутрішнього контролю, їх складників та забезпечення практичного застосування під час виконання функцій і завдань. Так, у 2020 р. розпорядниками бюджетних коштів вжито заходів із вдосконалення внутрішнього контролю системи, зокрема: окремі робочі групи/комісії з організації та вдосконалення внутрішнього контролю та управління ризиками створюються окремими керівниками; прийняті до виконання внутрішні розпорядчі документи з питань діяльності з управління ризиками; запроваджено нові заходи контролю або вдосконалено наявні; затверджені плани заходів з покращення функціонування та впровадження системи внутрішнього контролю, контроль реагування на ризики; проведено навчальні заходи тощо.

Проте процес організування внутрішнього контролю не набув ознак системної, цілісної роботи. Вслід цього можна окреслити типові недоліки: незабезпечення цілісності системи внутрішнього контролю (її елементи фрагментарні, діють окремо один від одного); відсутність єдиних підходів до бізнес-планування; розгляд внутрішнього контролю як окремого виду діяльності або заходу (керівницький контроль, нагляд, контроль за процесом використання бюджетних коштів тощо); діяльність з управління ризиками та моніторингу не інтегрована у цикл управління і не акцентована увага на ключових ризиках, які можуть виникнути у процесі виконання основних завдань.

Система внутрішнього контролю переважно побудована на дотриманні відповідних правил. Заходи контролю спрямовано не на ефективність ключових процесів, а на використання бюджетних коштів, управління державним майном та іншими матеріальними ресурсами [5, с. 383–384].

Аналіз результатів державного фінансового контролю в Україні виявив типові порушення бухгалтерського обліку та внутрішнього аудиту, серед яких найпоширенішими є нестача доходів, неефективне використання фінансових ресурсів, завищення фонду заробітної плати; відсутність внутрішніх наказових документів про структурні підрозділи, невідповідність окремих положень наказу про облікову політику чинним вимогам законодавства тощо. Наявність подібних порушень у різних державних установах свідчить про їх уніфікованість та гальмування прийняття рішень з вирішення проблем на галузевому рівні.

Виявлені обсяги фінансових порушень суттєво впливають на фінансову стійкість галузі та держави. Такий вплив пропонується розглядати у вигляді фінансових, соціально-економічних ефектів, таких як неефективне використання коштів з державного чи місцевих бю-

джетів, неефективне виконання завдань державної фінансової політики.

Типові порушення у системі бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю державних установ дають змогу врахувати їх у розробленні рекомендацій та пропозицій з: усунення порушень і недоліків, виявлених під час аудиту, попередження їх у майбутньому в діяльності галузі; усунення причин та умов, що призвели або можуть призвести до порушень і недоліків у діяльності державних установ; підвищення ефективності та результативності діяльності державних установ; підвищення відповідальності керівників за ефективність прийнятих ними управлінських рішень та виконання діяльності [5, с. 387–388].

Саме дослідники звертають увагу на те, що процес децентралізації управління фінансовими ресурсами буде потребувати тривалого часу, водночас передусім вагомою є зміна адміністративної та управлінської культур, які потребують від керівників органів влади переглянути (разом із рівнем їх делегування) заходи підзвітності (відповідальності). Ефективність заходів відповідальності, особливо стосовно досягнення результатів, приведе до потреб у новій інформації, яку можливо отримати лише від ефективної системи фінансового управління і контролю. Тому важливим етапом впровадження такої системи та посилення управлінської відповідальності у державному секторі є складення конкретного графіку заходів із визначеними пріоритетними оцінками всередині установи. Цей етап є чи не найскладнішим, оскільки зв'язаний із системою внутрішнього контролю, її складністю та впливом на діяльність установи щодня, реалізацію процесів, які вимагають суттєвих змін та необхідних ресурсів. А отже, послідовне впровадження системи ФУК та управлінське посилення відповідальності на операційному рівні потребують додаткових наукових експериментів та досліджень [4, с. 133].

## ВИСНОВКИ

Ефективність системи внутрішнього контролю дер-

жавного сектору прямо залежить від чіткої організації методики контролю та моніторингу їх якості. Водночас серйозну увагу потрібно звернути на відбір способів контролю, враховуючи об'єкти дослідження для уникнення дублювання контрольних дій різними контролюючими суб'єктами. Процес усунення зазначеної проблематики прямо залежить від застосування науково обґрунтованих підходів до систематизації заходів контролю, розроблення практично-орієнтованих моделей, їх організації та реалізації.

Вирішення проблемних питань, пов'язаних із функціонуванням системної моделі внутрішнього контролю в органах державного сектору влади можливе тільки шляхом впровадження реалістичних підходів до його організації, переосмислення контролю не лише як способу збереження ресурсів бюджетної організації, а й як інструменту управління даними ресурсами, зниження ризиків незаконного та неефективного їх використання. Водночас ефективність змін системи внутрішнього контролю недосяжна тільки через правові норми, наявні інструкції та регулюючі документи. Тому в цьому марудному процесі найпершим мають бути заходи з підвищення розуміння вищою управлінською ланкою ролі та місця системи внутрішнього контролю у належному управлінні державними ресурсами, усвідомлення можливості досягнути позитивних змін тільки за її реформування із застосуванням міжнародної практики служб внутрішнього контролю.

Отже, підсумовуючи, можна зазначити, що напрямами подальших досліджень буде слугувати: розроблення проектів документів із вдосконалення системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю суб'єктів державного сектору економіки; розроблення методів виявлення ризиків діяльності з бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю (аудиту); розроблення пропозицій на галузевому рівні із запобігання порушень у системі бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, які мають системний характер.

## Список використаних джерел

1. Бюджетний кодекс України від 8 лип. 2010 р. № 2456-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>
2. Внутрішній контроль: від теорії до практики. Практичний посібник для розпорядників бюджетних коштів місцевих бюджетів. LOGICA. 2019. 44 с. URL: <https://decentralization.gov.ua/uploads/library/file/524/12.2019.3.pdf>
3. Міщенко Т.М. Заходи внутрішнього контролю та їх моніторинг. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Сер.: Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2018. Вип. 17 (2). С. 6–11.
4. Міщенко Т.М. Удосконалення внутрішнього контролю бюджетної установи. *Вчені записки ТНУ імені В. І. Вернадського. Сер.: Економіка і управління*. 2017. Т. 28 (67). № 1. С. 129–134.
5. Development of internal control and audit in Ukraine / O. Antoniuk et al. *Independent Journal of Management & Production*. 2021. Vol. 12. № 6. pp. 376–390.
6. Dikan L., Deineko Ye., Kalinkin D. Public internal financial control reforming in Ukraine: conceptual foundations and practices. *Economics and management of national economy*. 2017. № 165. pp. 60–65.
7. Yefymenko H. The main aspects of implementing the system of public internal financial control in Ukraine system. *Political Science and Security Studies Journal*. 2022. Vol. 3, № 1. pp. 19–25.

## References

1. Budget Code of Ukraine of July 8, 2010, No. 2456-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text> (in Ukrainian).
2. Internal Control: From Theory to Practice. Practical Handbook for Managers of Local Budget Funds. LOGICA. 2019. 44 p. URL: <https://decentralization.gov.ua/uploads/library/file/524/12.2019.3.pdf> (in Ukrainian).
3. Mishchenko T.M. Measures of Internal Control and Their Monitoring. *Scientific Bulletin of Uzhhorod National University. Series: International Economic Relations and World Economy*. 2018. Issue 17(2). pp. 6-11. (in Ukrainian).
4. Mishchenko T.M. Improving the Internal Control of a Budgetary Institution. *Scientific Notes of V. I. Vernadsky Taurida National University. Series: Economics and Management*. 2017. Vol. 28(67). No. 1. pp. 129-134. (in Ukrainian).

5. Development of internal control and audit in Ukraine / O. Antoniuk et al. *Independent Journal of Management & Production*. 2021. Vol. 12. № 6. pp. 376–390.

6. Dikan L., Deineko Ye., Kalinkin D. Public internal financial control reforming in Ukraine: conceptual foundations and practices. *Economics and management of national economy*. 2017. № 165. pp. 60–65.

7. Yefymenko H. The main aspects of implementing the system of public internal financial control in Ukraine system. *Political Science and Security Studies Journal*. 2022. Vol. 3, №. 1. pp. 19–25.

**Hanna BULKOT**

*PhD in Economics, Associate Professor, Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman*

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2657-2862>

e-mail: [Pypcanna@ukr.net](mailto:Pypcanna@ukr.net)

**Nadiia BUHAI**

*PhD in Economics, Associate Professor, Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman*

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-4670-935X>

e-mail: [super.bsv2011@ukr.net](mailto:super.bsv2011@ukr.net)

## EFFICIENCY OF INTERNAL CONTROL OF STATE INSTITUTIONS OF UKRAINE

**Introduction.** The introduction of a modern model of state internal financial control is aimed at strengthening the responsibility of managers for the management and development of institutions as a whole (managerial responsibility and accountability). Therefore, the implementation and operation of the internal control system is aimed at the economical and efficient use of resources provided by taxpayers for the development and sustenance of Ukraine.

**The purpose of this paper** is to analyse the level of effectiveness and efficiency of internal control of state institutions of Ukraine.

**Results.** The paper provides a legally established concept of internal control. It describes the significance of internal control as a tool of the institution management system. A number of problems of an organizational and legal nature in the field of state financial control are indicated. The division of internal control measures was also carried out depending on the objects of the study: operations control measures; process control measures; document control measures that involve the use of sanctions (permits) for the implementation of an economic transaction which is a mandatory requisite of any primary document; resource control measures aimed at consolidating responsibility for the safety and use of resources, which reduces the risk of their loss or misuse. The paper also lists the activities that may include monitoring of control measures. The concepts of state internal financial control, financial management and control are provided. Typical violations in the system of accounting and internal control of state institutions are indicated, that should be considered when developing proposals and recommendations.

**Conclusions.** Solving problematic issues related to the functioning of the internal control system in state authorities is only possible by introducing new modern approaches to its organization, reconsideration of control not as means of preserving the resources of a budgetary institution, but as a tool for managing these resources, reducing various risks of illegal, inefficient and ineffective use of them. At the same time, efficient changes in the internal system cannot be achieved only through legal norms, regulatory documents and instructions.

**Keywords:** internal control, monitoring, financial control, financial management, accounting