

УДК 657
JEL: M40, 41
DOI: <https://doi.org/10.17721/1728-2667.2024/224-1/8>

Тетяна МЕЛЬНИК¹, канд. екон. наук, доц.
ORCID ID: 0000-0002-3617-6927
e-mail: t.melnyk@knu.ua

Олена МИХАЛЬСЬКА¹, канд. екон. наук, доц.
ORCID ID: 0000-0003-1921-6293
e-mail: olena.mykhalska@gmail.com

Світлана ТРАВИНСЬКА¹, канд. екон. наук, асист.
ORCID ID: 0000-0002-2322-175X
e-mail: Svitlana.travinska@knu.ua

Євгенія ФЕЩЕНКО¹, канд. екон. наук, доц.
ORCID ID: 0000-0002-5673-7672
e-mail: evgeniya.feshchenko@gmail.com

¹Київський національний університет імені Тараса Шевченка, Київ, Україна

СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

Вступ. Важлива роль у сучасному економічному середовищі приділяється державному фінансовому контролю, який як одна із складових системи державних фінансів перебуває у стані модернізації. На сьогодні ситуація в цьому напрямі доволі несприятлива, що спричинено військовим конфліктом та агресією з боку Росії, корупцією та неефективним управлінням, низьким рівнем економічного розвитку та доходів громадян. Одним із шляхів підвищення ефективності державного фінансового контролю, що дасть змогу перейти на якісно новий рівень, є запровадження поширеного у світі державного внутрішнього фінансового контролю (ДВФК) на основі аналізу й організації системи ризик-орієнтованого внутрішнього контролю та інтеграції управління ризиками у всю діяльність установи.

Методи. Основу дослідження становить використання таких методів: методи логічного узагальнення – визначення основних цілей внутрішнього контролю та факторів впливу на організацію системи ДВФК у бюджетній установі; метод аналізу – стан та перспективи розвитку ДВФК у бюджетних установах, діючих нормативно-правових актів, наукових публікацій щодо питань реформування ДВФК; метод порівняння для дослідження структурних підрозділів внутрішнього аудиту та внутрішнього контролю в бюджетних установах, а також табличні методи та групування для виокремлення позитивних тенденцій і загальних недоліків щодо організації та забезпечення здійснення внутрішнього контролю в установах.

Результати. Дослідження засвідчило, що процес впровадження ДВФК в Україні відбувається відповідно до зобов'язань, які взяті у рамках реалізації Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом. У більшості державних органів (майже 90 %) забезпечено реалізацію функцій внутрішнього аудиту на практиці та загальну результативність такої діяльності, зокрема 127 підрозділів в апараті державних органів, 148 підрозділів у територіальних органах, 121 підрозділ в бюджетних установах. Вживаються заходи щодо подальшої зміни пріоритетів під час проведення внутрішніх аудитів та поступового збільшення кількості / частки внутрішніх аудитів щодо оцінювання ефективності.

Висновки. Обґрунтовано необхідність подальшого вдосконалення системи ДВФК у бюджетних установах за запропонованими стратегічними напрямками та елементами з метою посилення управлінської підзвітності на всіх рівнях державного сектору, підвищення ефективності внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в бюджетних установах з урахуванням міжнародної практики.

Ключові слова: бюджетна установа, контроль, система внутрішнього контролю, внутрішній контроль, внутрішній аудит, персонал, управління ризиками, моніторинг.

Вступ

Протягом тривалого часу бюджетна система України перебувала в дуже скрутних умовах, спричинених, з одного боку, дефіцитом бюджетних коштів, а з іншого, – нестабільністю законодавчої бази. Російська агресія, фінансова криза та економічні труднощі, зростаючі потреби громадян у якісних громадських послугах та соціальному захисті зумовлює необхідність посилення контролю за використанням бюджетних коштів з метою забезпечення фінансової стабільності, ефективного управління ресурсами та відповідального використання коштів платників податків. Належним чином організована система державного внутрішнього фінансового контролю дасть можливість зберегти бюджетні ресурси та посилити контроль за найбільш ризиковими операціями.

Аналіз реалізації Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2022–2025 роки (Кабінет Міністрів України, 2021) відповідно до Основних засад здійснення внутрішнього контролю розпоряд-

никами бюджетних коштів (Кабінет Міністрів України, 2018) засвідчив подальший прогрес у реформуванні системи ДВФК загалом та розвитку внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту: позитивні зрушення з питань управління ризиками, зокрема, унормування діяльності з управління ризиками, її удосконалення та практичного здійснення в установі, застосування результатів такої діяльності у процесі прийняття управлінських рішень; запровадження та здійснення на належному рівні заходів контролю, спрямованих на забезпечення ефективного, результативного і цільового використання бюджетних коштів, досягнення мети, завдань та результативних показників бюджетних програм тощо.

Проте залишаються невирішеними питання щодо внутрішнього контролю: незабезпечення цілісності системи внутрішнього контролю; розгляд внутрішнього контролю як окремої діяльності чи заходу; обмежене здійснення діяльності з управління ризиками та моніторингу або недостатнє розуміння сутності такої діяльності;

заходи контролю спрямовані більше не на ефективність реалізації ключових процесів, а на використання бюджетних коштів, управління об'єктами державної власності та іншими ресурсами; управління ризиками не повною мірою є частиною управлінської діяльності.

Щодо внутрішнього аудиту існують такі проблемні питання: неповнота застосування ризик-орієнтованого підходу під час планування; незабезпечення спрямування внутрішніх аудитів на вдосконалення системи управління, внутрішнього контролю, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів; недостатність реалізації заходів із забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту на практиці; нереалізованість на практиці діяльності аудиторських комітетів як інструменту для сприяння незалежності підрозділів внутрішнього аудиту та удосконаленню діяльності з внутрішнього аудиту, покращенню системи внутрішнього контролю тощо.

Метою статті є дослідження стану, процесу впровадження та реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю в бюджетних установах, яка забезпечить здійснення ефективного контролю за управлінням і використанням державних (місцевих) ресурсів, розвитку правового поля, покращення взаємодії внутрішніх та зовнішніх аудиторів, досягнення визначених цілей шляхом здійснення внутрішнього контролю із застосуванням систематичного та ризик-орієнтованого підходу до оцінювання об'єкта контролю, максимальному наближенню до міжнародних стандартів та кращої практики ЄС.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. На сьогодні дослідженню питань реформування державного фінансового контролю в бюджетних установах, розгляду його понятійної бази, стратегічних напрямів та етапів розвитку присвячено багато наукових праць, зокрема: М. Піхоцька (Піхоцька, 2023) проаналізувала та виокремила проблемні теоретико-методологічні основи формування системи державного фінансового контролю в Україні; В.М. Пасічник (Пасічник, 2023) – основні засади державного фінансового контролю, його види, зробив порівняльний аналіз їх сутності та відмінностей у контексті забезпечення національної безпеки держави. У своїй роботі Р. В. Романчук, Ю. О. Литвин (Романчук, & Литвин, 2023) розвинули теоретико-методичні підходи до процесів євроінтеграційних змін принципів державного фінансового контролю в законодавстві України згідно з прийнятою державою програмою вступу до ЄС.

Із запровадженням в органах державного сектору таких обов'язкових компонентів, як внутрішній контроль і внутрішній аудит зріс інтерес науковців до дослідження питань щодо утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та внутрішнього контролю в бюджетних установах, розгляд етапів їх здійснення, управління ризиками з метою їх ідентифікації, оцінювання, мінімізації та визначення заходів контролю. Зокрема, Ю. Кравченко та О. Ружанський (Кравченко, & Ружанський, 2022; Кравченко, 2020) запропонували авторське визначення державного фінансового аудиту, розглянули місце внутрішнього аудиту в класифікації державного фінансового аудиту та здійснення такого аудиту в системі Державної служби України з надзвичайних ситуацій як елементу ефективного публічного менеджменту. Н.В. Гойло (Гойло, 2020) окреслив можливі варіанти підпорядкування служби внутрішнього аудиту, її функції і напрями діяльності та охарактеризував ризик-орієнтований підхід до організації служби внутрішнього аудиту на підприємствах. Проте недостатньо приділено увагу

перспективам розвитку внутрішнього фінансового контролю в бюджетних установах та відповідним заходам щодо забезпечення їхньої ефективності в довгостроковій перспективі. Тому виникає потреба в подальшому дослідженні та вдосконаленні системи внутрішнього фінансового контролю, що забезпечить дотримання внутрішніх і законодавчих вимог, виявлення й управління потенційними фінансовими ризиками, зменшення можливості шахрайства і втрат з метою ефективного та законного використання бюджетних коштів установами.

Методи

В основу дослідження стану та перспектив розвитку системи внутрішнього контролю в бюджетних установах покладено принципи INTOSAI, концепцію COSO. Автори використали методи логічного узагальнення щодо визначення основних цілей внутрішнього контролю та факторів впливу на організацію системи внутрішнього контролю в бюджетній установі; метод аналізу щодо стану та перспектив розвитку системи внутрішнього фінансового контролю в бюджетних установах, діючих нормативно-правових актів, дослідження наукових публікацій щодо питань реформування державного фінансового контролю; метод порівняння для дослідження структурних підрозділів внутрішнього аудиту та внутрішнього контролю в бюджетних установах, а також табличні методи та групування для виокремлення позитивних тенденцій і загальних недоліків щодо організації та забезпечення здійснення внутрішнього контролю в установах, що визначають проблему й об'єднують результати дослідження в єдину цілісну систему.

Результати

Відправною точкою запровадження системи внутрішнього фінансового контролю в бюджетних установах було схвалення у травні 2005 р. Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю № 158 (Кабінет Міністрів України, 2005), у якій наведено понятійну базу державного внутрішнього контролю, проаналізовано вітчизняну систему державного внутрішнього фінансового контролю порівняно з європейською практикою, визначено основні завдання з реформування, окреслено стратегічні напрями та основні етапи розвитку державного внутрішнього фінансового контролю, а також наведено очікувані результати реалізації Концепції. З набранням чинності нової редакції Бюджетного кодексу України (Верховна Рада України, 2010) запровадження в органах державного сектору базових компонентів європейської моделі державного внутрішнього фінансового контролю – внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту – стало обов'язковим. Згодом була прийнята Постанова № 1001 (Кабінет Міністрів України, 2011), у якій розкрито порядок утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їхніх територіальних органах та бюджетних установах.

Важливу роль у сучасному економічному середовищі приділено державному фінансовому контролю, який як одна із складових системи державних фінансів перебуває у стані модернізації. Країни ЄС, Північної Америки та інші демократичні держави неухильно дотримуються Лімських принципів прозорого управління та контролю над державними фінансами. Серед основних принципів контролю можна виділити такі (Міжнародна організація вищих органів аудиту, 1977): 1. Принцип попереднього контролю та контролю по факту порушення. 2. Принцип незалежного зовнішнього та внутрішнього контролю. 3. Принцип фінансової незалежності. 4. Принцип розслідування. 5. Принцип звітування. 6. Принцип контролю за

надходженням податків. 7. Принцип відкритих замовлень робіт та закупівель послуг за державні фінанси.

На сьогодні ситуація у сфері державних фінансів доволі несприятлива, що спричинено військовим конфліктом та агресією з боку Росії, корупцією та неефективним управлінням, низьким рівнем економічного розвитку та доходів громадян. Тому виникає необхідність в удосконаленні державного фінансового контролю в напрямі підвищення його дієвості як інструменту виявлення і документування порушень з ознаками шахрайства. Одним із шляхів підвищення ефективності державного фінансового контролю, що дасть змогу перейти на якісно новий рівень є запровадження поширеного у світі державного внутрішнього фінансового контролю (ДВФК) на основі аналізу ризиків. ДВФК являє собою ключовий інструмент державного управління, який складається із систематичної моделі, спрямованої на досягнення цілей уряду, контроль над доходами та витратами, а також зменшення кількості проблем, що виникають у діяльності органів державного та комунального секторів. ДВФК базується на: внутрішньому контролі (ВК) та функціонуванні центрального підрозділу гармонізації (ЦПГ), який розробляє методологію та стандарти щодо ДВФК.

Державний фінансовий контроль є обов'язковою складовою системи державних фінансів і спрямований на те, щоб забезпечити ефективність та законність використання бюджетних коштів. Для виконання цього завдання необхідним є упередження можливих порушень бюджетного законодавства та неефективного використання бюджетних коштів, що досягається завдяки ефективному функціонуванню систем внутрішнього контролю та аудиту. Система управління в бюджетних установах забезпечується шляхом досягнення рівня поставлених

перед ними ефективного виконання завдань та цілей, запобігання ризикам імовірних зловживань і порушень.

Відповідно до моделі "Трьох ліній управління" визначено структурний розподіл повноважень та обов'язків в установі (Міністерство фінансів України, 2012b):

- підрозділи, відповідальні за виконання основних завдань установи або операційні підрозділи (фінансове управління і контроль) – *перша лінія* (внутрішній контроль передбачений у програмах, процесах, планах заходів, бюджеті установи);

- підрозділи підтримки, нагляду, контролю і моніторингу (фінансове управління і контроль) – *друга лінія* (функція внутрішнього контролю, управління ризиками, розробка і застосування процедур, правил, інформаційні системи, тобто забезпечення роботи синергії між першою та другою лініями);

- підрозділ внутрішнього аудиту – *третьа лінія* (незалежний і об'єктивний, консультування).

Міністерство фінансів України відповідно до Бюджетного кодексу України та Положення про Міністерство фінансів України забезпечує формування та реалізацію державної політики у сфері державного внутрішнього фінансового контролю, визначає організаційно-методологічні засади та дає оцінку функціонуванню систем внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту. Відповідно до частини третьої ст. 26 Бюджетного кодексу України розпорядники бюджетних коштів в особі їхніх керівників організовують внутрішній контроль і внутрішній аудит (рис. 1) та забезпечують їх здійснення у своїх установах і на підприємствах, в установах та організаціях, що належать до сфери управління таких розпорядників бюджетних коштів.

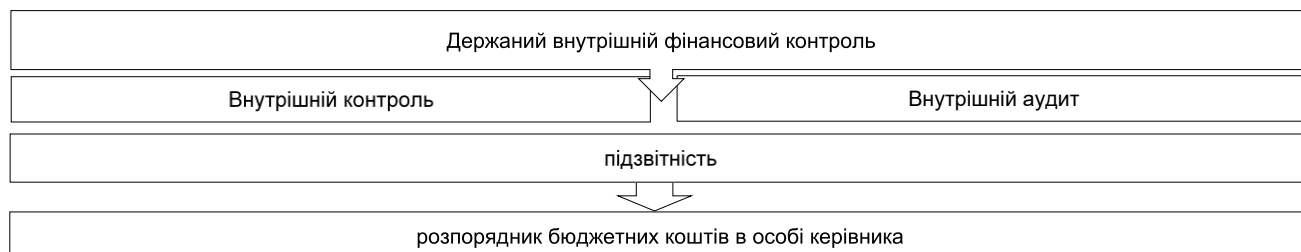


Рис. 1. Складові системи внутрішнього фінансового контролю у розпорядників бюджетних коштів

Джерело: складено авторами за (Верховна Рада України, 2010).

Забезпечення ефективного функціонування внутрішнього контролю та реалізації потреб користувачів в інформації, яка може бути використана для розробки та обґрунтування адекватних управлінських рішень, здійснюється через систему внутрішнього контролю. Система внутрішнього контролю – це "впроваджені керівником установи політики, правила і заходи, які забезпечують функціонування, взаємозв'язок та підтримку всіх елементів внутрішнього контролю і спрямовані на досягнення визначених мети (місії), стратегічних та інших цілей, завдань, планів і вимог щодо діяльності установи" (Кабінет Міністрів України, 2018). Принципи та елементи внутрішнього контролю, питання організації і здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх установах і на підприємствах, в установах та організаціях, що належать до сфери управління таких розпорядників бюджетних коштів, визначені Основними засадами (Кабінет Міністрів України, 2018). "Внутрішнім

контролем є комплекс заходів, що застосовуються керівником для забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності бюджетної установи та її підвідомчих установ" (Верховна рада України, 2010).

За міжнародними стандартами INTOSAI внутрішній контроль розглядається як процес, на який впливає керівництво установи, а також і персонал. Цей процес впроваджується для того, щоб приділяти увагу ризикам та забезпечувати достатню впевненість у досягненні місії та цілей бюджетної установи через реалізацію існуючих операцій в економічній, ефективній та результативній спосіб; виконання зобов'язань щодо фінансової звітності; дотримання законодавства та нормативних актів; захист ресурсів від втрат, неналежного використання. Виходячи з визначення, на рис. 2 схематично зазначені основні цілі внутрішнього контролю бюджетної установи.



Рис. 2. Основні цілі внутрішнього контролю в бюджетних установах

Джерело: складено авторами на основі (Верховна Рада України, 2010).

Організація та здійснення внутрішнього контролю в установі забезпечується шляхом (п. 6 Основних засад) (Кабінет Міністрів України, 2018)

- розроблення та затвердження керівником установи внутрішніх документів, спрямованих на забезпечення функціонування елементів внутрішнього контролю (внутрішнє середовище, управління ризиками, заходи контролю, інформація та комунікація, моніторинг, які взаємопов'язані);
- запровадження чітких систем (порядків) планування діяльності, контролю за їхнім виконанням та звітування про виконання планів, завдань і функцій, оцінки досягнутих результатів та за необхідності своєчасне коригування планів діяльності установи;
- виконання керівництвом та працівниками установи планів, завдань і функцій, визначених законодавством, та затверджених керівником установи внутрішніх документів, інформування керівництва установи про ризики, що виникають під час виконання покладених на них

завдань і функцій, вжиття заходів контролю, здійснення моніторингу, обміну інформацією.

Під час організації та функціонування внутрішнього контролю забезпечується управлінська відповідальність і підзвітність керівника та працівників установи, яка ґрунтується на вимогах законодавства і стосується всієї діяльності установи. Кожна бюджетна установа, зважаючи на свої функції та основні завдання, а також на фактичний рівень внутрішнього контролю на певну дату, формує власну систему внутрішнього контролю. На законодавчому рівні встановлено тільки принципи, на яких мають ґрунтуватися підходи щодо організації та функціонування внутрішнього контролю та забезпечення якості системи внутрішнього контролю (безперервність, об'єктивність, делегування повноважень, відповідальність, превентивність, розмежування внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту, відкритість). Фактори, що впливають на управлінські дії керівника бюджетної установи під час формування або удосконалення системи фінансового контролю, представлено на рис. 3.



Рис. 3. Фактори впливу на організацію системи внутрішнього контролю в бюджетній установі

Джерело: узагальнено авторами.

У свою чергу, внутрішній аудит – це "діяльність, спрямована на вдосконалення 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" (Верховна Рада України, 2010).

Передумовами запровадження внутрішнього аудиту у сферу управління державними фінансами є:

- погіршення стану фінансово-бюджетної дисципліни, зростання обсягів фінансових порушень, пов'язаних як із прямими порушеннями законодавства та неефективним управлінськими рішеннями, наслідками яких є значні збитки держави, так і помилками в бухгалтерському обліку;

- нездатність інспектування зменшити кількість та обсяги фінансових порушень і спричинених ними збитків;

- децентралізація державного управління, посилення відповідальності керівника за результати діяльності установи. Адміністративна і бюджетна реформи сьогодні передбачають передачу значної частини централізованих функцій з управління на децентралізований рівень, що потребує змін самої ідеології управління;

- вимоги щодо необхідності адаптації вітчизняної системи ДВФК до правил країн ЄС, які є передумовою вступу України до ЄС. Внутрішній аудит проводиться його підрозділами, які є самостійними структурними підрозділами установи, безпосередньо підпорядковані та підзвітні керівнику установи.

Нормативно-правовим актом, що визначає порядок проведення внутрішнього аудиту і регламентує діяль-

ність підрозділу внутрішнього аудиту є Постанова № 1001 (Кабінет Міністрів України, 2011). Загальним (рамковим) документом, який визначає єдині підходи до організації та проведення внутрішнього аудиту, підготовки аудиторських звітів, висновків та рекомендацій, оцінювання якості такого аудиту, є Стандарти внутрішнього аудиту (Міністерство фінансів України, 2011b). Механізм організації, проведення, оформлення та реалізації результатів оцінювання функціонування системи внутрішнього аудиту визначає Порядок № 480 (Міністерство фінансів України, 2017). Працівники підрозділу внутрішнього аудиту повинні дотримуватися моральних і професійних цінностей та правил поведінки відповідно до Кодексу етики (Міністерство фінансів України, 2011a).

Головна увага підрозділів внутрішнього аудиту належить діяльності державного органу, його територіальних органів, підприємств (у т. ч. суб'єктів господарювання, державна частка у статутному капіталі яких перевищує

50 % чи становить величину, яка забезпечує державі право вирішального впливу на господарську діяльність таких суб'єктів господарювання), установ та організацій, що належать до сфери його управління, у повному обсязі або з окремих питань та заходи, що здійснюються керівниками таких органів, підприємств, установ та організацій для забезпечення ефективного функціонування системи внутрішнього контролю (дотримання принципів законності та ефективного використання бюджетних коштів та інших активів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, виконання завдань, планів і вимог щодо їхньої діяльності) (Кабінет Міністрів України, 2011). Відповідно до цієї постанови, керівники установ мають забезпечити належне проведення внутрішнього аудиту шляхом створення відповідних організаційно-правових умов для підрозділів внутрішнього аудиту. Ці умови мають гарантувати незалежність та об'єктивність внутрішніх аудиторів (рис. 4).

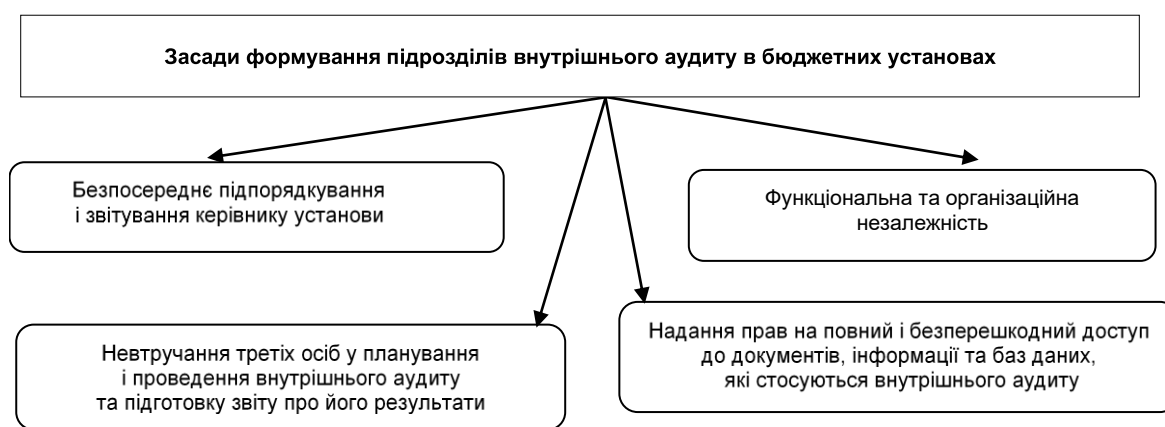


Рис. 4. Засади створення підрозділів внутрішнього аудиту в бюджетних установах

Джерело: узагальнено авторами на основі (Кабінет Міністрів України, 2011).

Обсяг дій підрозділу внутрішнього аудиту визначається керівником вищої організації, якій підпорядковується структура, де організовано службу внутрішнього аудиту. Мету, повноваження та обов'язки служби відображають у Положенні про внутрішній аудит, яке затверджує вище керівництво (Кабінет Міністрів України, 2018). Вони мають бути узгодженими з положеннями Стандартів внутрішнього аудиту урядових структур за такими напрямками:

- визначення внутрішнього аудиту;
- вимоги щодо призначення керівника служби внутрішнього аудиту, зокрема щодо професійних навичок та досвіду;
- визначення обов'язків і мети внутрішнього аудиту;
- визначення регламенту взаємодії керівника служби внутрішнього аудиту з вищим керівництвом;
- визначення регламенту взаємовідносин між керівником служби внутрішнього аудиту, будь-якими іншими керівниками чи третіми особами, яким надається звітність. Цей регламент має передбачити можливість розгляду будь-якого аудиторського звіту разом з вищим керівництвом та аудиторським комітетом до опублікування;
- визначення організаційної незалежності внутрішнього аудиту, зокрема пряме звітування внутрішнього аудиту вищому керівництву та створення відповідних умов для об'єктивного оцінювання величини ресурсів для внутрішнього аудиту;

- охоплення управління ризиками, системи внутрішнього контролю та процесів корпоративного управління підприємства, у т. ч. усі господарські операції, фінансування, послуги, обов'язки третіх сторін;

- зобов'язання керівника служби внутрішнього аудиту надавати аудиторські висновки щодо об'єктів, визначених вищим керівництвом;

- визначення консультативної ролі внутрішнього аудиту;

- визначення для внутрішнього аудиту права доступу до всіх звітів, активів, персоналу і приміщень, уповноважити отримання будь-якої інформації, необхідної для виконання його завдань.

Основним завданням підрозділу внутрішнього аудиту є надання керівникові установи об'єктивних і незалежних висновків та рекомендацій щодо:

- функціонування системи внутрішнього контролю та її удосконалення;
- удосконалення системи управління;
- запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів;
- запобігання виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності установи.

У межах цих завдань підрозділ внутрішнього аудиту виконує функції, які наведено на рис. 5.



Рис. 5. Функції підрозділу внутрішнього аудиту в бюджетних установах

Джерело: побудовано авторами на основі (Кабінет Міністрів України, 2011).

Крім того, Порядком № 480 визначено, що посадовими особами відповідального структурного підрозділу МФУ під час оцінювання якості досліджуються (Міністерство фінансів України, 2017):

- структура підрозділу внутрішнього аудиту, його організаційна та функціональна незалежність, чисельність працівників підрозділу внутрішнього аудиту та стан його укомплектування;
- наявність внутрішніх документів з питань внутрішнього аудиту, їхня відповідність Стандартам;
- планування діяльності з внутрішнього аудиту;
- організація внутрішніх аудитів, зокрема розподіл трудових ресурсів, планування внутрішнього аудиту та складання за його результатами програми внутрішнього аудиту;
- документування ходу внутрішнього аудиту та його результатів;
- моніторинг врахування рекомендацій та результатів їх впровадження;
- результати внутрішніх оцінок якості внутрішнього аудиту;
- врахування рекомендацій за результатами проведення попередніх оцінок якості;
- достовірність, повнота та своєчасність подання звітності про результати діяльності підрозділу внутрішнього аудиту;
- стан взаємодії підрозділу внутрішнього аудиту зі структурними підрозділами установи;
- наявність програми забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту та стан її виконання;

- інші питання діяльності з внутрішнього аудиту в установі з урахуванням культури етичної поведінки заснованої на дотриманні норм Кодексу етики.

Роль внутрішнього аудиту: підтримка керівника установи через об'єктивне оцінювання існуючої системи внутрішнього контролю; виявлення недоліків та/або відхилень у такій системі; надання рекомендацій щодо її вдосконалення. У той же час внутрішній аудитор не є відповідальним за забезпечення створення та функціонування системи внутрішнього контролю, розробку та впровадження заходів контролю з метою впливу на ризики.

Таким чином, внутрішній аудит у системі внутрішнього фінансового контролю відіграє важливу роль, оскільки дає змогу оцінити ефективність системи внутрішнього контролю, економічність та результативність власне діяльності бюджетної установи, а також розробити систему заходів для їхнього подальшого вдосконалення.

Однією із перспектив розвитку системи внутрішнього фінансового контролю є запровадження системи управління ризиками. Управління ризиками бюджетної установи – це процес, що:

- залежить від дій людей будь-якого рівня установи;
- використовується для формулюванні стратегій і застосовується в усіх сферах установи;
- спрямований на виявлення потенційних подій, що можуть вплинути на установу;
- спроектований для керування ризиками так, щоб вони залишалися в межах прийнятних значень з метою забезпечення достатніх гарантій щодо досягнення поставлених цілей бюджетною установою.

Управління ризиками направлене на надання достатньої гарантії досягнення мети організації та здійснення

контролю за тим, щоб не були перевищені ризикові межі установи, та відіграє важливу роль у формуванні якісної та ефективної системи внутрішнього контролю. Цей процес є більш новим і досконалішим підходом до організації діяльності установи, охоплює всі процеси в установі, підвищуючи їхню ефективність і результативність, ніж внутрішній контроль, він є частиною процесу управління установою для досягнення нею постановленої мети (цілей) і дозволяє своєчасно реагувати на зміни середовища: керівниками урядових інституцій для побудови стабільної системи внутрішнього контролю; аудиторам як інструменту для оцінювання системи внутрішнього контролю.

Методологія управління ризиками викладена в Концепції COSO, яка визначає критерії за якими установи можуть проєктувати та оцінювати їхню систему контролю. Система управління ризиками бюджетних установ містить такі елементи, які мають бути ефективними для досягнення цілей (Кабінет Міністрів України, 2018):

- **внутрішнє середовище** – це атмосфера в установі, що визначає, яким чином ризик сприймається співробітниками бюджетної установи, і як вони на нього реагують. Вона включає філософію управління та стиль роботи, відповідальності, управління ризиками, культуру сприйняття ризику, єдність та етичні принципи, прагнення до компетенції, організаційну структуру, розподіл повноважень, принципи і правила управління персоналом. Внутрішнє середовище є основою для всіх інших елементів внутрішнього контролю;

- **управління ризиками** – можливість настання події, що матиме вплив на здатність установи виконувати завдання і функції та досягати визначеної мети (місії), стратегічних та інших цілей діяльності установи;

- **заходи контролю** – сукупність запроваджених в установі управлінських дій, які здійснюються керівництвом усіх рівнів та працівниками для впливу на ризики з метою досягнення мети, завдань і цілей установи (мають бути доцільними, послідовними та періодичними, економними, повними, обґрунтованими й безпосередньо стосуватись цілей діяльності установи);

- **інформація та комунікація** – це необхідна інформація, яка визначається, фіксується і передається в такій формі, у такі терміни, що дозволяють співробітникам виконувати їхні функціональні обов'язки. При цьому, здійснюється ефективний обмін інформацією в межах установи як по вертикалі (зверху вниз і знизу доверху), так і по горизонталі;

- **моніторинг** – це весь процес управління ризиками установи, який відстежується і за потреби корегується та здійснюється в межах поточної діяльності керівництва або шляхом проведення періодичних оцінювань (постійний моніторинг, тобто управлінські та наглядові заходи керівників та працівників установи під час виконання ними своїх обов'язків для визначення та коригування відхилень; періодичні оцінювання – аналіз результативності системи внутрішнього контролю).

В установі має проводитись оцінювання існуючої практики управління ризиками з метою визначення будь-яких прогалин та їх усунення. Складові структури (інтеграція, розробка, впровадження, оцінювання) адаптуються безпосередньо до потреб установи (рис. 6). Вище керівництво установи забезпечує інтеграцію управління ризиками в усю діяльність установи, демонструє лідерство і цінності через (Міністерство фінансів України, 2022b):

- адаптацію і впровадження всіх складових структури "управління ризиками";
- формулювання політики щодо підходів до управління ризиками;
- забезпечення необхідними ресурсами для управління ризиками;
- розподіл повноважень, відповідальності та підзвітності за результат на відповідних рівнях установи.

Для того, щоб всі ключові складові були наявні і працювали ефективно, вони мають бути позбавлені значних недоліків, і ризик повинен бути зменшений до рівня, який не перевищує ризикових меж установи.



Рис. 6. Складові структури "управління ризиками" у бюджетній установі

Джерело: систематизовано авторами за (Міністерство фінансів України, 2022b).

З метою ефективної організації системи ризик-орієнтованого внутрішнього контролю запропоновано заходи, які зображено на рис. 7. Ця система заходів спрямована на досягнення дій щодо організації внутрішнього контролю не за допомогою конкретних форм,

методів і технологій контролю, не кількістю працівників, залучених до контролю і здійснених ними перевірок або виявлених помилок, а на дії (або бездіяльності) менеджменту і керівників бюджетної установи.

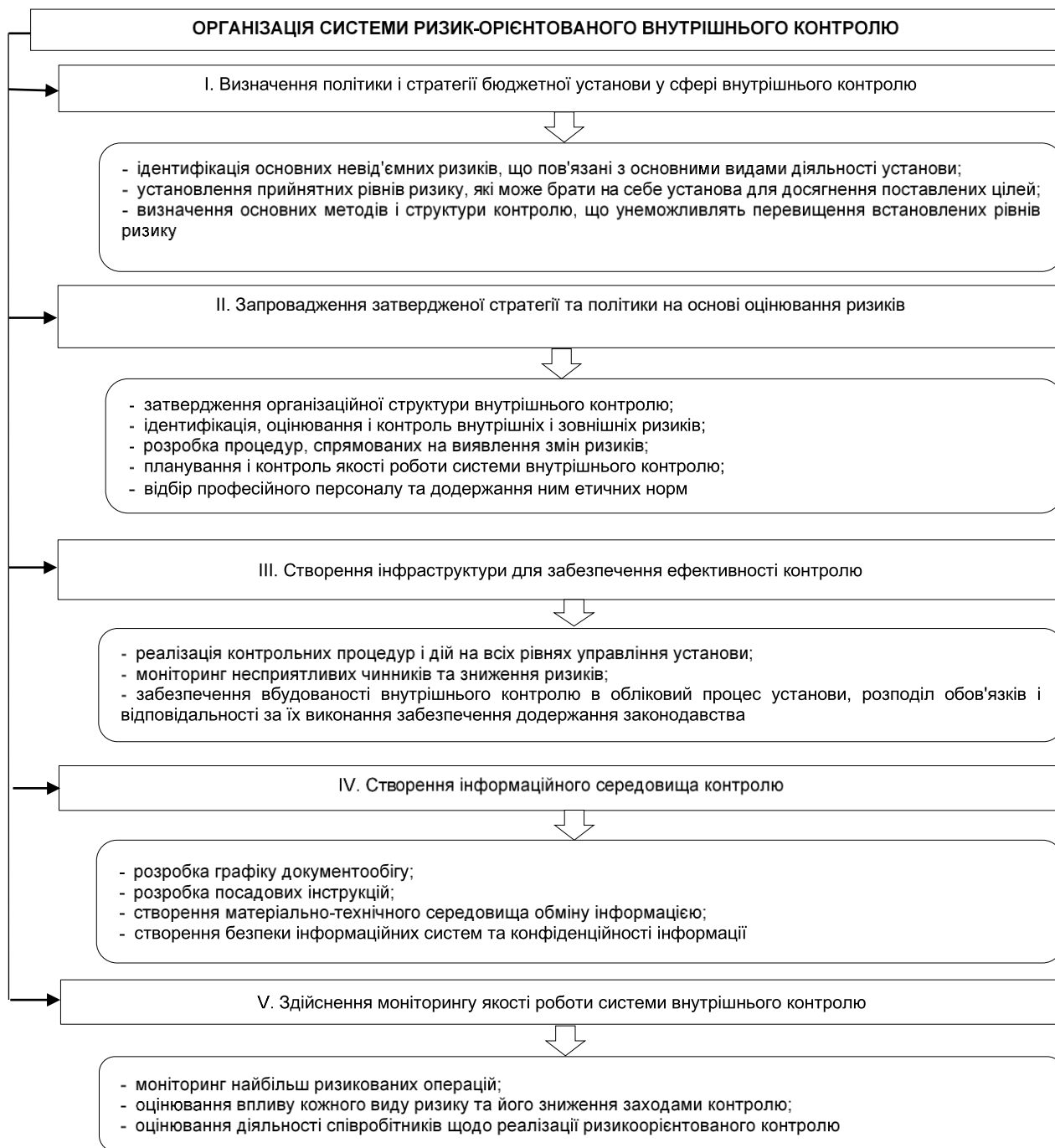


Рис. 7. Організація системи внутрішнього контролю на основі управління ризиками

Джерело: побудовано авторами на основі даних (Міністерство фінансів України, 2022b, 2022c).

Із наведеного вище випливає, що система управління ризиками установи є більш комплексним процесом, ніж внутрішній контроль. Вона розширює систему внутрішнього контролю, перетворюючи її на більш ефективну форму та орієнтовану на ризики. Моніторинг процесів управління ризиками виконується за допомогою постійних заходів керівництва, окремих оцінювань або за допомогою обох варіантів. Допмагаючи керівництву в розробці та вдосконаленні процесів управління ризиками, внутрішні аудитори повинні утримуватись від прийняття на себе управлінських обов'язків, тобто самого

управління (Міністерство фінансів України, 2022b, 2022c). При цьому, визначаючи службою внутрішнього аудиту найбільш відповідної форми залучення внутрішнього аудиту в процес управління ризиками установи, необхідно слідувати принципам незалежності й об'єктивності. Такий підхід до організації внутрішнього аудиту полягає у використанні методології управління ризиками, на основі якої будується методологія самого внутрішнього аудиту. Ризик-орієнтований внутрішній аудит – це організована установою, регламентована внутрішніми документами, з використанням даних системи

управління ризиками та управляюча власними ризиками, незалежна й об'єктивна діяльність за оцінюванням ефективності системи управління установи, направлена на вдосконалення діяльності самої установи та досягнення нею визначеної мети.

Ризик-орієнтований підхід до організації внутрішнього аудиту передбачає використання даних системи управління ризиками у процесі планування внутрішнього аудиту. Але і власна діяльність внутрішнього аудиту пов'язана з певними ризиками, оскільки внутрішній аудит – це діяльність з надання незалежних і об'єктивних гарантій та консультацій, спрямованих на вдосконалення діяльності організації, а це значно розширює перелік ризиків, здатних вплинути на успішне виконання завдань аудиту, а також на об'єктивність і обґрунтованість висновків внутрішнього аудиту. Тому ризик-орієнтований підхід до організації внутрішнього аудиту має ще включати й управління ризиками власної діяльності.

Основними об'єктами уваги ризик-орієнтованого внутрішнього аудиту є елементи системи управління – системи внутрішнього контролю й управління ризиками по функціональних напрямках діяльності установи. Однією з основних функцій ризик-орієнтованого внутрішнього аудиту є підготовка обґрунтованих рекомендацій по підвищенню ефективності системи управління організації. Діяльність традиційного внутрішнього аудиту по суті направлена на ретроспективу, тобто на події, які відбулися, та наслідки, пов'язані з цими подіями, а діяльність ризик-орієнтованого внутрішнього аудиту має попереджувальний (а не констатуючий) характер контролю, що дозволяє завчасно виявляти проблемні ситуації та приймати своєчасні заходи з їх недопущення та/або найшвидшого

усунення. Роль ризик-орієнтованого внутрішнього аудиту в процесі управління ризиками полягає в тому, що він не повинен виконувати функції з управління ризиками, а тільки оцінювати ефективність функціонування системи управління ризиками та надавати пропозиції щодо оптимізації цієї системи. Ризик-орієнтований внутрішній аудит може ініціювати впровадження системи управління ризиками та надавати методологічну підтримку при запровадженні цієї системи.

Таким чином, ризик-орієнтований підхід до організації контролю доходів і видатків бюджетної установи передбачає перехід від ретроспективного до попереджувального контролю, що дає змогу заздалегідь визначати сфери можливих правопорушень і вживати превентивних заходів. Це приведе до зниження витрат, пов'язаних зі здійсненням контролю, зростання його ефективності та результативності. Вдосконалення системи державного фінансового контролю шляхом впровадження ризик-менеджменту потрібно здійснювати, комплексно розвиваючи ризик-орієнтований підхід в органах зовнішнього фінансового контролю та при створенні системи внутрішнього контролю й внутрішнього аудиту в установі. У той же час необхідно є розробка нормативно-правового забезпечення для запровадження ризик-орієнтованого контролю на всіх рівнях контролю державних фінансів.

МФУ оприлюднено результати опрацювання звітної інформації щодо організації та забезпечення здійснення внутрішнього контролю в 2022 р. (Міністерство фінансів України, 2022а) з виокремленням як позитивних тенденцій та поступового покращення, так і певних недоліків, які представлено в табл. 1:

Таблиця 1

Позитивні тенденції і загальні недоліки щодо організації та забезпечення здійснення внутрішнього контролю в установах

№ з/п	Позитивні тенденції	№ з/п	Недоліки
1	подальша формалізація складових окремих елементів внутрішнього контролю та їх інтеграція в практичну діяльність під час виконання функцій та завдань установи	1	незабезпечення цілісності системи внутрішнього контролю (її елементи є фрагментарними та/або функціонують окремо один від одного)
2	перегляд сформованої структури та розподілу обов'язків, повноважень, відповідальності та підзвітності працівників з урахуванням виконуваних завдань та стратегічних цілей	2	розгляд внутрішнього контролю як окремої діяльності чи заходу (управлінський контроль, нагляд, контроль за процесом використання бюджетних коштів чи своєчасністю виконання доручень тощо)
3	удосконалення діяльності з управління ризиками та практичне застосування їхніх результатів у процесі ухвалення / прийняття управлінських рішень	3	обмежене здійснення діяльності з управління ризиками та моніторингу або недостатнє розуміння сутності такої діяльності
4	запровадження та здійснення на належному рівні заходів контролю, спрямованих на забезпечення ефективного, результативного і цільового використання бюджетних коштів, досягнення мети, завдань і результативних показників бюджетних програм тощо	4	система внутрішнього контролю переважно залишається зосередженою навколо дотримання відповідних нормативно-правових актів
5	забезпечення необхідного рівня інформаційного та комунікаційного обміну	5	заходи контролю спрямовані більше не на ефективність реалізації ключових процесів, а на використання бюджетних коштів, управління об'єктами державної власності та іншими ресурсами
6	здійснення дій, спрямованих на виявлення та коригування відхилень у системі внутрішнього контролю	6	управління ризиками не повною мірою є частиною управлінської діяльності
7	реалізація заходів, спрямованих на вдосконалення системи внутрішнього контролю	7	спостерігається стала практика ототожнення процесу організації та здійснення внутрішнього контролю або окремих його елементів лише унормуванням окремих питань в організаційно-розпорядчих актах та/або формалізацією / прийняттям єдиного акту з питань внутрішнього контролю

Джерело: узагальнено авторами за (Міністерство фінансів України, 2022а).

У більшості державних органів (майже 90 %) забезпечено реалізацію функції внутрішнього аудиту на практиці та загальну результативність такої діяльності,

зокрема 127 підрозділів в апараті державних органів, 148 підрозділів у територіальних органах, 121 підрозділи в бюджетних установах. Вживаються заходи щодо

подальшої зміни пріоритетів під час проведення внутрішніх аудитів і поступового збільшення кількості / частки внутрішніх аудитів щодо оцінювання ефективності

(Міністерство фінансів України, 2022а). Основні стратегічні напрями подальшого розвитку системи внутрішнього фінансового контролю представлено на рис. 8.

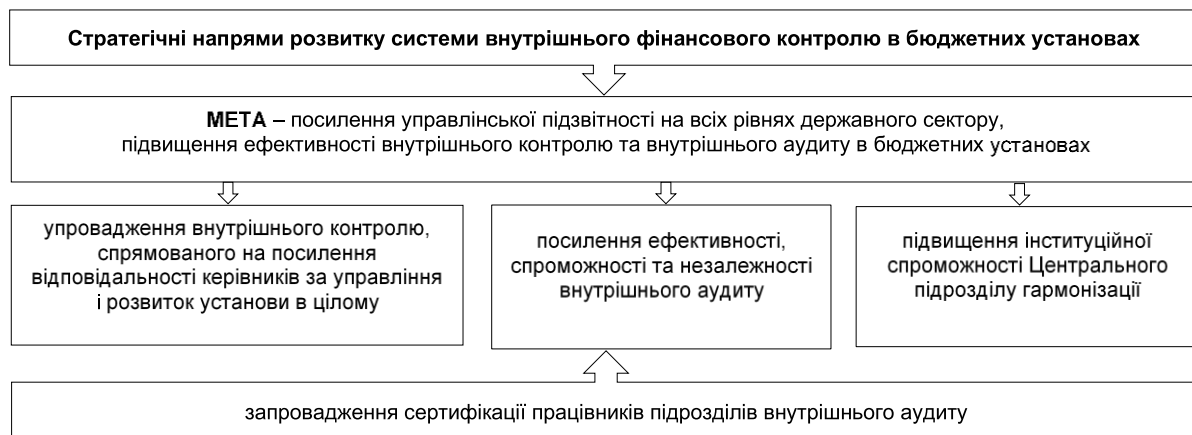


Рис. 8. Перспективи подальшого розвитку системи внутрішнього контролю в бюджетних установах

Джерело: складено авторами.

Із метою подальшого вдосконалення системи внутрішнього контролю в бюджетних установах також важливими елементами є:

- впровадження комплексного циклу планування і контролю – стратегічний план на середньостроковий період, річне планування, бюджет, управлінські звіти, фінансові та бюджетні звіти;
- ефективна система внутрішнього контролю має зменшувати ймовірність недосагнення установою поставлених цілей. Однак завжди існуватиме ризик (людський фактор, обмеженість ресурсів, організаційні зміни та поведінка керівництва тощо). Тому керівництво установи на постійній основі повинно переглядати й оновлювати заходи контролю, доводити їхню зміну до відома працівників установи;
- для підвищення рівня компетентності працівників внутрішнього аудиту, їх знань і навичок;
- національна сертифікація внутрішніх аудиторів на добровільних засадах – належне кадрове забезпечення – процес розпочато активно в 2022 р. (Кабінет Міністрів України, 2022);
- контроль, що здійснює персонал бюджетної установи, незалежно від рівня управління, повинен мати мету, бути формалізованим, періодичним, прозорим, ідентифікуватися за виконавцями;
- результати внутрішнього контролю мають слугувати критерієм оцінювання діяльності бюджетної установи та її персоналу;
- забезпечення переорієнтації на вдосконалення діяльності бюджетної установи, а не лише на оцінювання відповідності законодавству.

Дискусія і висновки

У результаті дослідження доходимо висновку, що процес впровадження державного внутрішнього фінансового контролю в Україні відбувається відповідно до зобов'язань, які взяті у рамках реалізації Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом. ДВФК повинен забезпечувати належне (економічне, ефективне, результативне та прозоре) управління державними фінансами. Зазначений контроль передбачає належну організацію та здійснення внутрішнього контролю, внутріш-

нього аудиту та їх гармонізацію, а також їхнє чітке розмежування. Внутрішній аудит має визначати, яким чином здійснюється внутрішній контроль. Основою внутрішнього контролю є відповідальність керівника за управління та розвиток установи в цілому. Належна система внутрішнього контролю дозволяє максимально зменшити ризик помилок, порушень і неефективного використання ресурсів. Заходи внутрішнього контролю мають гарантувати дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, цілей і вимог щодо діяльності бюджетних установ. Ефективна система внутрішнього контролю складається із взаємопов'язаних елементів: внутрішнє середовище, управління ризиками, заходи контролю, інформація та комунікація, моніторинг, які стосуються всіх підрозділів, дій і процесів в установі, що дозволяють керівнику установи на постійній основі отримувати своєчасну та всеохопну інформацію для прийняття управлінських рішень з метою унеможливлення настання ризиків або їх мінімізації.

Сьогодні створено умови (нормативні документи, методичне забезпечення) для ефективного функціонування системи державного внутрішнього фінансового контролю, які сприяють наближенню методології внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту до міжнародних стандартів, зокрема моделі COSO. Але на виконання плану заходів щодо реалізації Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2022–2025 роки необхідне подальше вдосконалення системи внутрішнього контролю за окресленими стратегічними напрямами. Крім того, варто звернути увагу на консолідацію діяльності державних органів фінансового контролю та інституцій щодо створення єдиного законодавчого фундаменту унормування функцій між ними з чітким розподілом відповідних повноважень та з урахуванням міжнародної практики.

Внесок авторів: Тетяна Мельник – концептуалізація, методологія, огляд літератури, аналіз статистичних даних, теоретичні основи дослідження, редагування та підготовка остаточного тексту статті; Олена Михальська – чернетка дослідження, огляд літератури, проєкт дослідження, теоретичні основи дослід-

ження; Світлана Травінська – методологія, теоретичні дослідження, проєкт дослідження, редагування та підготовка остаточного тексту статті; Євгенія Феценко – концептуалізація, огляд літератури, теоретичні основи дослідження, проєкт дослідження; перегляд і редагування тексту.

Список використаної літератури

- Верховна Рада України. (2010). *Бюджетний кодекс України* (Закон України від 08.07.2010 № 2456-VI). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>
- Гойло, Н.В. (2020). Організація роботи служби внутрішнього аудиту на основі ризик-орієнтованого підходу. *Вчені записки університету "КРОК"*, 3(59), 38–45. <https://doi.org/10.31732/2663-2209-2020-59-38-45>
- Кабінет Міністрів України. (2005). *Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року* (Розпорядження від 24.05.2005 № 158-р). <https://www.kmu.gov.ua/npas/17381979>
- Кабінет Міністрів України. (2011). *Деякі питання здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту*. (Постанова від 28 вересня 2011 № 1001). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-n#Text>
- Кабінет Міністрів України. (2018). *Основні засади здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів* (Постанова від 12 грудня 2018 р. № 1062). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1062-2018-%D0%BF#n17>
- Кабінет Міністрів України. (2021). *Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2022-2025 роки* (Розпорядження від 29 грудня 2021 р. № 1805-р). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1805-2021-%D1%80#Text>
- Кабінет Міністрів України. (2022). *Про запровадження сертифікації працівників підрозділів внутрішнього аудиту та внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 р. № 1001* (Постанова від 12 січня 2022 р. № 12). https://www.mof.gov.ua/storage/files/%D0%B4%D0%BE%D0%B4_%202%20%D0%9F%D0%BE%D1%81%D1%82%D0%B0%D0%BD%D0%BE%D0%B2%D0%B0%D0%201001.pdf
- Кравченко, Ю.П. (2020). Внутрішній контроль – атрибут ефективного управління бюджетною установою державної служби України з надзвичайних ситуацій. *Науковий вісник "Державне управління"*, 3(5), 101–109. [https://doi.org/10.32689/2618-0065-2020-3\(5\)-101-109](https://doi.org/10.32689/2618-0065-2020-3(5)-101-109)
- Кравченко, Ю., & Ружанський, О. (2022). Внутрішній аудит системи державної служби України з надзвичайних ситуацій як елемент публічного менеджменту. *Науковий вісник "Державне управління"*, 1(11), 260–275. [https://doi.org/10.32689/2618-0065-2022-1\(11\)-260-275](https://doi.org/10.32689/2618-0065-2022-1(11)-260-275)
- Міжнародна організація вищих органів аудиту. (1977). *Лімска декларація керівних принципів аудиту державних фінансів. Керівні принципи аудиту державних фінансів* (Збірник базових документів INTOSAI). https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INT_P_1_u_P_10/issai_1_ru.pdf
- Міністерство фінансів України. (2011a). *Про затвердження Кодексу етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту* (Наказ від 29.09.2011 № 1217). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1195-11#Text>
- Міністерство фінансів України (2011b). *Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту* (Наказ від 04.10.2011 № 1247). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11#Text>
- Міністерство фінансів України (2012a). *Про затвердження Методичних рекомендацій з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах* (Наказ від 14 вересня 2012 р. № 995). <https://www.mof.gov.ua/uk/normativna-baza-dvfk>
- Міністерство фінансів України. (2012b). *Методичні рекомендації з питань організації та здійснення моніторингу системи внутрішнього контролю*. https://www.mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%B5%D1%82%D0%BE%D0%B4_%D1%80%D0%B5%D0%BA%D0%BE%D0%BC_%D0%BE%D1%80%D0%B3_%D0%AB%D0%B4%D1%96%D0%B9%D1%81%D0%BD_%D0%BC%D0%BE%D0%BD%D1%96%D1%82%D0%BE%D1%80%D0%B8%D0%BD%D0%B3%D1%83_%D1%81%D0%B8%D1%81%D1%82%D0%B5%D0%BC%D0%B8_%D0%92%D0%9A.pdf
- Міністерство фінансів України. (2017). *Порядок здійснення Міністерством фінансів України оцінки функціонування системи внутрішнього аудиту* (Наказ від 03.05.2017 р. № 480). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0663-17#Text>
- Міністерство фінансів України. (2022a). *Інформація про стан функціонування державного внутрішнього фінансового контролю за 2022 рік*. https://www.mof.gov.ua/storage/files/2_%D0%94%D0%B5%D1%82%D0%B0%D0%BB%D1%8C%D0%BD%D0%B0_%D1%96%D0%BD%D1%84%D0%BE%D1%80%D0%BC%D0%B0%D1%86%D1%96%D1%8F_%D0%BF%D1%80%D0%BE_%D1%84%D1%83%D0%BA%D1%86%D1%96%D0%BE%D0%BD%D1%83%D0%B2%D0%B0%D0%BD%D0%BD%D1%8F_%D0%94%D0%92%D0%A4%D0%9A_%D1%83_2022_%D1%80%D0%BE%D1%86%D1%96.pdf
- Міністерство фінансів України. (2022b). *Методичний посібник щодо аспектів управління ризиками, як складової системи внутрішнього контролю у розпорядника бюджетних коштів*. https://www.mof.gov.ua/storage/files/%D0%B4%D0%BE%D0%B4_%203%20%D0%9C%D0%B5%D1%82%D0%BE%D0%B4%D0%B8%D1%87%D0%BD%D0%B8%D0%B9%D0%BF%D0%BE%D1%81%D1%96%D0%B1%D0%B0%D0%B8%D0%B0
- Міністерство фінансів України (2022c). *Ризик-орієнтоване планування діяльності з внутрішнього аудиту*. [https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%B4%D0%BE%D0%B4_%209%20%D0%9F%D0%BE%D1%81%D1%96%D0%B1%D0%BD%D0%B8%D0%BA-%D0%BE%D1%80%D1%96%D1%94%D0%BD%D1%82%D0%BE%D0%B2%D0%B0%D0%BD%D0%B5%D0%BF%D0%BB%D0%B0%D0%BD%D1%83%D0%B2%D0%B0%D0%BD%D0%BD%D1%8F%D0%2022%D0%9F%D0%BE%D0%BA%D1%83.pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%B4%D0%BE%D0%B4_%209%20%D0%9F%D0%BE%D1%81%D1%96%D0%B1%D0%BD%D0%B8%D0%BA%D0%A0%D0%B8%D0%B7%D0%B8%D0%BA-%D0%BE%D1%80%D1%96%D1%94%D0%BD%D1%82%D0%BE%D0%B2%D0%B0%D0%BD%D0%B5%D0%BF%D0%BB%D0%B0%D0%BD%D1%83%D0%B2%D0%B0%D0%BD%D0%BD%D1%8F%D0%2022%D0%9F%D0%BE%D0%BA%D1%83.pdf)
- Пасічник, В.М. (2023). Державний фінансовий контроль як чинник забезпечення національної безпеки України. *Публічне управління та митне адміністрування*, 3(38), 107–113. <https://doi.org/10.32782/2310-9653-2023-3.16>
- Піхоцька, М. (2023). Проблеми розвитку державного фінансового контролю в Україні. *Світ фінансів*, 1(74), 83–92. <http://sf.wunu.edu.ua/index.php/sf/article/view/1588>
- Романчук, Р.В. & Литвин, Ю.О. (2023). Євроінтеграційні зміни принципів державного фінансового контролю у законодавстві України згідно з прийнятою державою програмою вступу до ЄС. *Актуальні питання у сучасній науці*, 10, 158–173. [https://doi.org/10.52058/2786-6300-2023-4\(10\)-158-173](https://doi.org/10.52058/2786-6300-2023-4(10)-158-173)
- References**
- Cabinet of Ministers of Ukraine. (2005). *The Concept of the development of state internal financial control for the period up to 2017* (Resolution dated 05.24.2005 No. 158-r) [in Ukrainian]. <https://www.kmu.gov.ua/npas/17381979>
- Cabinet of Ministers of Ukraine. (2011). *Some issues of internal audit and formation of internal audit units*. (Resolution of September 28, 2011 No. 1001) [in Ukrainian]. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-n#Text>
- Cabinet of Ministers of Ukraine. (2018). *Basic principles of internal control by managers of budget funds*. (Resolution of December 12, 2018 No. 1062) [in Ukrainian]. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1062-2018-%D0%BF#n17>
- Cabinet of Ministers of Ukraine. (2021). *Reform Strategy for Public Financial Management System for the Years 2022-2025*. (Resolution of December 29, 2021. № 1805-r) [in Ukrainian]. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1805-2021-%D1%80#Text>
- Cabinet of Ministers of Ukraine. (2022). *Regarding the introduction of certification for employees of internal audit units and amendments to the resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine dated September 28, 2011*. (Resolution dated January 12, 2022, No. 12, no.1001) [in Ukrainian]. https://www.mof.gov.ua/storage/files/%D0%B4%D0%BE%D0%B4_%202%20%D0%9F%D0%BE%D1%81%D1%82%D0%B0%D0%BD%D0%BE%D0%B2%D0%B0%D0%201001.pdf
- Ghojlo, N.V. (2020). Organization of internal audit service work based on a risk-oriented approach. *Scientific Notes of "KROK" University*, 3(59), 38–45 [in Ukrainian]. <https://doi.org/10.31732/2663-2209-2020-59-38-45>
- International Organization of Supreme Audit Institutions. (1977). *Lima Declaration of Guiding Principles of Auditing Public Finances. Guiding principles of public finance audit* (Collection of INTOSAI Basic Documents) [in Ukrainian]. https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INT_P_1_u_P_10/issai_1_ru.pdf
- Kravchenko, Ju.P. (2020). Internal Control – an Attribute of Effective Management of the Budgetary Institution of the Ukrainian Civil Service of Emergency Situations. *Scientific Bulletin: Public Administration*, 3(5), 101–109 [in Ukrainian]. [https://doi.org/10.32689/2618-0065-2020-3\(5\)-101-109](https://doi.org/10.32689/2618-0065-2020-3(5)-101-109)
- Kravchenko, Ju., & Ruzhanskyj, O. (2022). Internal audit of the system of the state emergency service of Ukraine as an element of public management. *Scientific bulletin: Public Administration*, 1(11), 260–275 [in Ukrainian]. [https://doi.org/10.32689/2618-0065-2022-1\(11\)-260-275](https://doi.org/10.32689/2618-0065-2022-1(11)-260-275)
- Ministry of Finance of Ukraine. (2011a). *On the approval of the Code of Ethics of employees of the internal audit unit*. (Order dated 29.09.2011 No. 1217) [in Ukrainian]. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1195-11#Text>
- Ministry of Finance of Ukraine. (2011b). *On the approval of Internal Audit Standards*. (Order dated 04.10.2011 No. 1247) [in Ukrainian]. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11#Text>
- Ministry of Finance of Ukraine. (2012a). *Regarding the approval of Methodological Recommendations on the organization of internal control by budget funds managers in their institutions and subordinate budgetary institutions*. (Order dated September 14, 2012, no. 995) [in Ukrainian]. <https://www.mof.gov.ua/uk/normativna-baza-dvfk>
- Ministry of Finance of Ukraine. (2012b). *Methodological Recommendations for the organization and implementation of monitoring of the internal control system* [in Ukrainian]. https://www.mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%B5%D1%82%D0%BE%D0%B4_%D1%80%D0%B5%D0%BA%D0%BE%D0%BC_%D0%BE%D1%80%D0%B3_%D0%AB%D0%B4%D1%96%D0%B9%D1%81%D0%BD_%D0%BC%D0%BE%D0%BD%D1%96%D1%82%D0%BE%D1%80%D0%B8%D0%BD%D0%B3%D1%83_%D1%81%D0%B8%D1%81%D1%82%D0%B5%D0%BC%D0%B8_%D0%92%D0%9A.pdf
- Ministry of Finance of Ukraine. (2017). *Procedure for conducting an assessment of the internal audit system functioning by the Ministry of Finance*

of Ukraine. (Order dated May 3, 2017, No. 480) [in Ukrainian]. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0663-17#Text>

Ministry of Finance of Ukraine. (2022a). *Information on the functioning of state internal financial control for 2022* [in Ukrainian]. https://www.mof.gov.ua/storage/files/2_%D0%94%D0%B5%D1%82%D0%B0%D0%BB%D1%8C%D0%BD%D0%B0_%D1%96%D0%BD%D1%84%D0%BE%D1%80%D0%BC%D0%B0%D1%86%D1%96%D1%8F_%D0%BF%D1%80%D0%BE_%D1%84%D1%83%D0%BD%D0%BA%D1%86%D1%96%D0%BE%D0%BD%D1%83%D0%B2%D0%B0%D0%BD%D0%BD%D1%8F_%D0%94%D0%92%D0%A4%D0%9A_%D1%83_2022_%D1%80%D0%BE%D1%86%D1%96.pdf

Ministry of Finance of Ukraine. (2022b). *Handbook on risk management aspects as a component of the internal control system in the budgetary funds manager* [in Ukrainian]. https://www.mof.gov.ua/storage/files/%D0%B4%D0%BE%D0%B4_%203%D0%9C%D0%B5%D1%82%D0%BE%D0%B4%D0%B8%D1%87%D0%BD%D0%B8%D0%B9%D0%BF%D0%BE%D1%81%D1%96%D0%B1%D0%BD%D0%B8%D0%BA%D0%20%D1%89%D0%BE%D0%B4%D0%BE%D0%B0%D1%81%D0%BF%D0%B5%D0%BA%D1%82%D1%96%D0%B2%D0%20%D1%83%D0%BF%D1%80%D0%B0%D0%B2%D0%BB%D1%96%D0%BD%D0%BD%D1%8F%D0%20%D1%80%D0%B8%D0%B7%D0%B8%D0%BA%D0%B0%D0%BC%D0%B8.pdf

Ministry of Finance of Ukraine. (2022c). *Risk-oriented planning of internal audit activities* [in Ukrainian]. https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%B4%D0%BE%D0%B4_%209%D0%9F%D0%BE%D1%81%D1%96%D0%B8.pdf

Tetiana MELNYK¹, PhD (Econ.), Assoc. Prof.
ORCID ID: 0000-0002-3617-6927
e-mail: t.melnyk@knu.ua

Olena MYKHALSKA¹, PhD (Econ.), Assoc. Prof.
ORCID ID: 0000-0003-1921-6293
e-mail: olena.mykhalska@gmail.com

Svitlana TRAVINSKA¹ PhD (Econ.), Assist.
ORCID ID: 0000-0002-2322-175X
e-mail: svitlana.travinska@knu.ua

Yevheniya FESHCHENKO¹, PhD (Econ.), Assoc. Prof.
ORCID ID: 0000-0002-5673-7672
e-mail: evgeniya.feshchenko@gmail.com

¹Taras Shevchenko National University of Kyiv, Kyiv, Ukraine

STATE AND PROSPECTS OF DEVELOPMENT OF THE INTERNAL FINANCIAL CONTROL SYSTEM IN BUDGETARY INSTITUTIONS

Background. In the modern economic environment significant importance is given to state financial control, which is undergoing modernization as one of the components of the state finance system. Currently, the situation in this area is quite unfavorable due to military conflict and aggression from Russia, corruption, ineffective management, low economic development, and citizen income. One of the ways to enhance the effectiveness of state financial control, enabling a transition to a higher standard, is through the implementation of widespread State Internal Financial Control (SIFK). This can be achieved by establishing a risk-oriented internal control system and the integrating risk management into the all aspects of the institution's operations.

Methods. The basis of the research is the use of various methods including methods of logical generalization to identify the primary objectives of internal control and factors affecting the organization of the FSFC system in a budgetary institution; analysis method to assess the current state and future development of the PSFK in budgetary institutions, relevant regulatory acts, and scholarly publications on the reform of internal financial control; comparison method to examine the structural components of internal audit and internal control in budgetary institutions, along with tabular methods and grouping to highlight positive trends and common deficiencies in the organization and enforcement of internal control in institutions.

Results. The study proved that the implementation process of the Internal Audit Service in Ukraine is progressing in line with the commitments made within the framework of the Association Agreement between Ukraine and the European Union. In most state bodies (almost 90%), the implementation of the internal audit function and overall effectiveness of such activities are ensured. This includes 127 units in the apparatus of state bodies, 148 units in territorial bodies, and 121 divisions in budgetary institutions. Measures are being taken to adjust and gradually increase the number/proportion of internal audits to assess effectiveness.

Conclusions. The need for further improvement of the FDFC system in budgetary institutions is justified based on the proposed strategic directions and elements to enhance managerial accountability at all levels of the public sector and increase the effectiveness of internal control and internal audit in budgetary institutions taking into account international practices.

Keywords: budgetary institution, control, internal control system, internal control, internal audit, personnel, risk management, monitoring.

Автори заявляють про відсутність конфлікту інтересів. Спонсори не брали участі в розробленні дослідження; у зборі, аналізі чи інтерпретації даних; у написанні рукопису; в рішенні про публікацію результатів.

The authors declare no conflicts of interest. The funders had no role in the design of the study; in the collection, analyses or interpretation of data; in the writing of the manuscript; in the decision to publish the results.