

УДК 657

Вареник В.М.  
кандидат економічних наук, доцент  
Університету імені Альфреда Нобеля

Кочкова А.В.  
студентка  
Університету імені Альфреда Нобеля

## ПОБУДОВА СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ТА ЇЇ ВПРОВАДЖЕННЯ В ДІЯЛЬНІСТЬ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

### IMPLEMENTATION AND CONSTRUCTION OF THE INTERNAL CONTROL SYSTEM IN THE ACTIVITIES OF BUDGETARY INSTITUTIONS

#### АНОТАЦІЯ

У статті розглянуто сутність та необхідність впровадження внутрішнього контролю в бюджетну установу. Обґрунтовано важливість впровадження внутрішнього контролю в діяльність бюджетних установ. Обґрунтовано, що відсутня необхідність створення окремої одиниці, яка буде проводити внутрішній контроль в бюджетній установі. Виокремлено етапи побудови системи внутрішнього контролю в бюджетній установі. Розкрито зміст кожного з етапів.

**Ключові слова:** внутрішній контроль, бюджетна установа, бюджетні ресурси, етапи побудови внутрішнього контролю, ефективність контролю.

#### АННОТАЦИЯ

В статье рассмотрены сущность и необходимость внедрения внутреннего контроля в бюджетное учреждение. Обоснована важность внедрения внутреннего контроля в деятельность бюджетных учреждений. Обосновано, что отсутствует необходимость создания отдельной единицы, которая будет проводить внутренний контроль в бюджетном учреждении. Выделены этапы построения системы внутреннего контроля в бюджетном учреждении. Раскрыто содержание каждого из этапов.

**Ключевые слова:** внутренний контроль, бюджетное учреждение, бюджетные ресурсы, этапы построения внутреннего контроля, эффективность контроля.

#### ANNOTATION

The essence and necessity of introduction of the internal control in budgetary institutions are considered in the article. The importance of implantation the internal control in the activities of budgetary institutions is grounded. The absence of the need to create a separate unit of internal control is justified. The stages of building an internal control system in a budgetary institution are outlined. The content of each stage is disclosed.

**Keywords:** internal control, budget institution, budget resources, stages of building internal control, efficiency of control.

**Постановка проблеми.** Однією з проблем виконання бюджету у більшості країн світу є ефективне та раціональне використання бюджетних коштів. Ця проблема є досить актуальною і для України, яка збільшила бюджетну політику в умовах обмежених бюджетних ресурсів та їх дефіциту.

Впровадження внутрішнього контролю в діяльність бюджетних установ забезпечить ефективність та цільове використання державних фінансових ресурсів, що є гарантією виконання покладених на державу функцій та забезпечення вирішення проблем з підвищенням темпів економічного зростання країни. Крім

цього, таке впровадження може дати можливість бюджетній установі бути більш відкритою для суспільства, що, згідно зі ст. 7 Бюджетного кодексу України, відповідає принципам публічності та прозорості.

Поняття внутрішнього контролю є новим для України, тому його впровадження зіштовхується з такими перепонами, як недостатнє сприйняття сутності внутрішнього контролю керівниками бюджетних установ, недостатня розробленість теоретичної та методичної основи впровадження, забезпечення та послідовної реалізації заходів із перебудови системи державного фінансового контролю.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблематикою впровадження внутрішнього контролю в діяльність бюджетної установи цікавляться багато авторів, але спеціалізована література з цього питання нині відсутня.

Питанням дослідження принципів внутрішнього контролю, важливості, обґрунтування сутності системи внутрішнього контролю та законодавчої побудови в бюджетній установі, основних напрямів удосконалення внутрішнього контролю для запобігання порушень в обліку бюджетної установи присвячене наукове дослідження таких науковців, як О.М. Бунда та О.М. Гузенко [2]; питанням повноважень та відповідальності бухгалтерської служби розпорядника бюджетних коштів присвячене наукове дослідження О.В. Чечуліної [3]; питанням дослідження шляхів удосконалення державного фінансового контролю в Україні, а саме окреслення та обґрунтування, присвячена робота Г.М. Азаренкова [4]; питання сутності та змісту внутрішнього контролю вивчав Т.А. Бутинець [5]; питанням організації внутрішнього контролю та методології запровадження присвячене наукове дослідження Н.В. Виговської [6]; питанням методологічних аспектів розвитку внутрішнього контролю присвячене наукове дослідження Ю.В. Нескородєва [7]; питанням проблеми і перспективи розвитку державного фінансового контролю в системі бюджетного регулювання присвячене дослідження Н.О. Єрмічук [8].

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** Проте, віддаючи належне значним здобуткам провідних вітчизняних та зарубіжних вчених у галузі внутрішнього аудиту та контролю бюджетних установ, слід зазначити, що їй досі залишаються багато невирішених питань, пов'язаних із розробленням відповідного методичного матеріалу, що потребують детального вивчення і надання рекомендацій.

**Мета статті** полягає в обґрунтуванні методичних рекомендацій щодо побудови внутрішнього контролю та його впровадження в діяльність бюджетних установ.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** У сучасних умовах трансформація економіки України від планових відносин до ринкових, на жаль, супроводжується процесами поширення форм зловживань та махінацій у сфері бюджетних коштів та державного майна. Це приводить до необхідності впровадження та забезпечення державного фінансового контролю, який би сприяв законності, доцільності, обґрунтованості та ефективному використанню коштів та майна, що належать державі.

Бюджетні установи, які фінансуються з державного або місцевих бюджетів, під час проведення внутрішнього контролю повинні мати за мету не тільки порівняння здійснених видатків з отриманими доходами, але й пошук ефективного та цільового використання бюджетних коштів, а також здійснення контролю за видатками.

Є припущення, що система державного внутрішнього фінансового контролю повинна складатися з таких частин, як внутрішній контроль, внутрішній аудит та їх гармонізація.

Нововведення ст. 26 Бюджетного кодексу України спричинило запровадження в бюджетних установах внутрішнього контролю та аудиту.

Внутрішнім контролем вважається комплекс відповідних заходів, що запроваджується керівником для того, щоб забезпечити дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, особливо за цільовим призначенням. Для досягнення результатів від впровадження внутрішнього контролю встановлюється мета, виокремлюються завдання, розробляються плани і висуваються вимоги щодо діяльності бюджетної установи та її підвідомчих установ. Головною метою внутрішнього контролю є забезпечення відповідальності розпорядника бюджетних коштів в особі його керівника за всі аспекти діяльності своєї установи та, як наслідок, виконання планових завдань, досягнення конкретних результатів у питаннях економії та ефективного використання бюджетних ресурсів.

Крім Бюджетного кодексу України, вимоги для керівника установи визначені також у Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю, схваленій Розпорядженням Кабінетом Міністрів від 24 травня

2005 року № 158-р. Згідно з визначенням вказаної Концепції до основних функцій керівника установи належать створення адекватної структури внутрішнього контролю, нагляд за його організацією та управління ризиками для досягнення визначених мети та цілей установи.

У зазначеній вище Концепції визначено також організаційні засади з побудови внутрішнього контролю, принципи, на яких має базуватися внутрішній контроль, а також перелік і характеристику елементів внутрішнього контролю у бюджетних установах. Крім того, ці засади та принципи також визначено у Методичних рекомендаціях з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах, що затверджені Наказом Міністерства фінансів від 14 вересня 2012 року № 995.

Таким чином, внутрішній контроль не є організаційною одиницею, а є системою, що забезпечує планування, аналіз, розподіл, використання та контроль за фінансовими ресурсами з метою ефективного та результативного досягнення поставлених перед установою цілей. У запровадженні та реалізації цієї системи беруть участь не тільки керівники установ, але й усі співробітники.

Враховуючи зазначене, вважаємо, що створення окремого структурного підрозділу або відділу в бюджетній установі не має необхідності. Вважаємо більш доцільним розподіл функцій та повноважень між працівниками усіх підрозділів установи. Такий розподіл функцій дасть можливість:

- здійснювати оперативний контроль за всіма фактами діяльності установи;
- оперативного прийняття управлінського рішення на підставі аналізу та узагальнення накопичених даних, інформації кожного структурного підрозділу установи (інформаційного забезпечення);
- вчасного та об'єктивного надання інформації про стан господарської діяльності установи зацікавленим особам.

Реалізацію впровадження внутрішнього контролю в бюджетній установі потрібно розпочати з розробки таких документів, як Положення про відділ внутрішнього контролю (у разі прийняття рішення все ж таки створення відділу) та Положення про порядок здійснення внутрішнього контролю. Цей етап впровадження внутрішнього контролю є досить важливим, оскільки від нього залежать правильна організація контролю, його раціональність та ефективність.

Вказані документи повинні визначати об'єкт та суб'єкт внутрішнього контролю, мету, методи та принципи внутрішнього контролю, порядок планування і проведення внутрішнього контролю, джерела інформації та графік документообігу, визначення обов'язків, функцій та відповідальності працівників, що будуть відпо-

відальні за внутрішній контроль, а також реалізацію результатів внутрішнього контролю.

Таким чином, внутрішньому контролю відведена значуща роль у системі державного внутрішнього фінансового контролю. Завдяки йому виявляються порушення у використанні бюджетних коштів, а також розкриваються слабкі сторони з боку організації та управління фінансово-господарської діяльності установи. Через те, що контролерами є самі співробітники бюджетної установи, інформація для контролю є більш детальною та відкритою. Немає сумнівів, що в такому контролі перш за все зацікавлені сам керівник установи та підлеглий йому керівник бухгалтерської служби, бо саме ці особи несуть найбільшу відповідальність за виконання бюджетного законодавства щодо використання бюджетних коштів. Крім цього, в такому контролі досить зацікавлені й контролюючі органи, такі як Державна аудиторська служба України під час перевірки ефективності організації внутрішнього контролю та аудиту в бюджетній установі та Міністерство фінансів України під час здійснення контролю за виконанням мети та цілей бюджетної програми.

Отже, підсумовуючи вищезазначене, можна сказати, що внутрішній контроль відіграє важливу роль у процесі ефективного використання бюджетних коштів. Завдяки впровадженню внутрішнього контролю можна своєчасно виявляти помилки та зловживання, а також вживати необхідних заходів щодо попередження можливих втрат бюджетної установи. Функціонування системи внутрішнього контролю бюджетної установи є запорукою недопущення в майбутньому необґрунтованих і незаконних дій співробітників бюджетної установи, неправильних та

нераціональних управлінських рішень. Система внутрішнього контролю бюджетної установи забезпечує реалізацію місії і мети створення бюджетної установи, збереження власності, суттєво впливає на виявлення та мобілізацію наявних резервів виробництва, сприяє підвищенню ефективності та якості роботи бюджетної установи, посиленню економії, виявленню причин та умов, які сприяли виникненню шахрайства, нестач та здійсненню крадіжок.

Отже, виникає необхідність розробки алгоритму дій відносно впровадження внутрішнього контролю в бюджетній установі.

Побудувати систему внутрішнього контролю можна за допомогою семи етапів, які представлені на рис. 1.

Розглянемо більше детально кожний етап побудови системи внутрішнього контролю в бюджетній установі.

Етап 1 (організація внутрішнього контролю) полягає у виборі керівником бюджетної установи структури організації внутрішнього контролю, тобто це буде окрема організаційна одиниця (структурний підрозділ, відділ) або покладення функціональних обов'язків із здійснення внутрішнього контролю на працюючих співробітників установи.

Етап 2 (розробка відповідних документів) спрямований на розробку внутрішньої документації, а саме Положення про відділ внутрішнього контролю та Положення про порядок здійснення внутрішнього контролю, графік документообігу. Для кожного співробітника, що буде відповідальним за проведення внутрішнього контролю, необхідно розробити посадові інструкції, зазначивши в них обов'язки, функції і відповідальність під час проведення контролю.

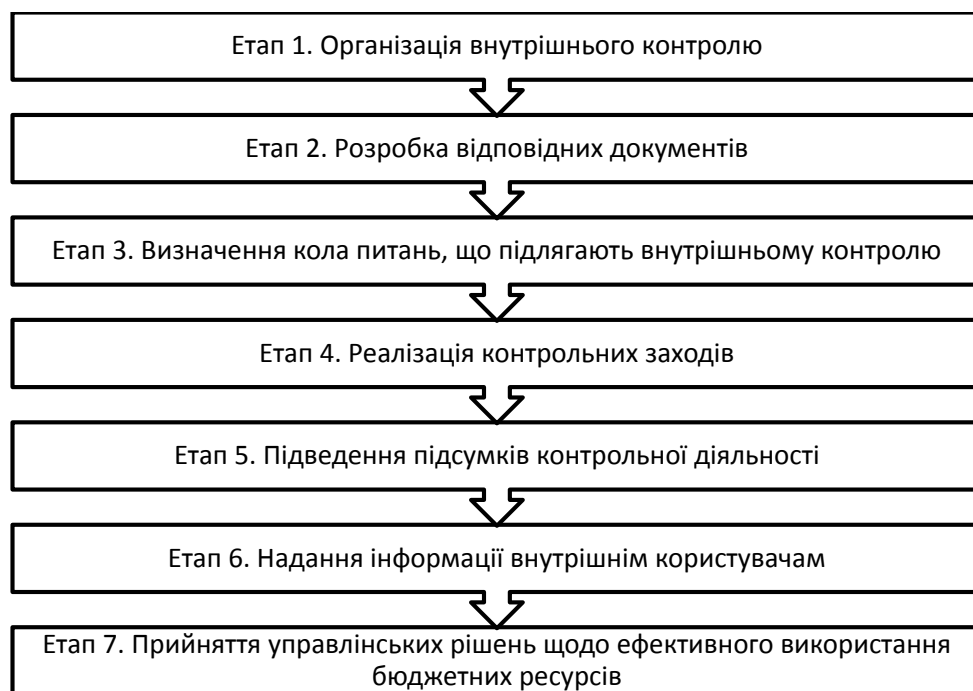


Рис. 1. Етапи побудови системи внутрішнього контролю в бюджетній установі

Етап 3 (визначення кола питань, що підлягають внутрішньому контролю) включає планування контролю ефективності використання бюджетних коштів із визначенням пріоритетів для виконання стратегічних цілей бюджетної установи. У разі необхідності розробляються позапланові контрольні заходи.

Етап 4 (реалізація контрольних заходів) передбачає:

- перевірку результатів діяльності бюджетної установи, а саме виконання кошторису за доходами і витратами та виявлення додаткових резервів покращення результативних показників діяльності бюджетної установи;

- обробка інформації працівниками бюджетної установи;

- інвентаризацію, експертизу, контрольний замір, арифметичний та бухгалтерський контроль (ці методи ще називають фізичним контролем наявності);

- розмежування обов'язків працівників бюджетної установи (цей захід дає змогу перевірити правильність розподілу функціональних обов'язків працівників бюджетної установи з метою уникнення неякісного або несвоєчасного виконання власних обов'язків через надмірну завантаженість, зловживання під час виконання однією особою декількох несумісних обов'язків).

Етап 5 (підведення підсумків контрольної діяльності) включає складання звітних документів, контроль за дотриманням та реалізацією рекомендацій, спрямованих на усунення недоліків та порушень.

Етап 6 (надання інформації внутрішнім користувачам) передбачає, що всі користувачі, які зацікавлені в цій інформації, мають право її отримати в будь-який час.

Етап 7 (прийняття управлінських рішень щодо ефективного використання бюджетних ресурсів). Завдяки системі внутрішнього контролю у керівника є можливість досягнути поставлених перед установою цілей, знайти ефективні шляхи використання виробничих та людських ресурсів, визначити ризики, ймовірність настання яких може призвести до невиконання поставлених цілей, а також мінімізувати вплив таких ризиків у разі їх настання.

Отже, впровадження внутрішнього контролю в бюджетній установі за зазначеними етапами дасть змогу вчасно проводити заміри діяльності, реагувати на зміни навколишнього середовища, приймати вчасно управлінські рішення стосовно форс-мажорних обставин, які виникають в процесі діяльності установи, а також вчасно запроваджувати ефективні методи, за допомогою яких можна підвищити ефективність використання бюджетних коштів.

**Висновки.** Проведене дослідження дало змогу виявити, що внутрішнім контролем вважається комплекс відповідних заходів, що запроваджується керівником для того, щоб забезпечити

дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, особливо за цільовим призначенням. Для досягнення результатів від впровадження внутрішнього контролю встановлюється мета, виокремлюються завдання, розробляються плани і висувуються вимоги щодо діяльності бюджетної установи та її підвідомчих установ. Головною метою внутрішнього контролю є забезпечення відповідальності розпорядника бюджетних коштів в особі його керівника за всі аспекти діяльності своєї установи та, як наслідок, виконання планових завдань, досягнення конкретних результатів у питаннях економії та ефективного використання бюджетних ресурсів.

Внутрішній контроль не є організаційною одиницею, а є системою, що забезпечує планування, аналіз, розподіл, використання та контроль за фінансовими ресурсами з метою ефективного та результативного досягнення поставлених перед установою цілей. У запровадженні та реалізації цієї системи беруть участь не тільки керівники установ, але й усі співробітники.

Створення окремого структурного підрозділу або відділу в бюджетній установі не має необхідності. Вважаємо більш доцільним розподіл функцій та повноважень між працівниками всіх підрозділів установи. Такий розподіл функцій дасть можливість, по-перше, здійснювати оперативний контроль за всіма фактами діяльності установи; по-друге, оперативного прийняття управлінського рішення на підставі аналізу та узагальнення накопичених даних, інформації кожного структурного підрозділу установи (інформаційного забезпечення); по-третє, вчасно та об'єктивно надавати інформацію про стан господарської діяльності установи зацікавленим особам.

Реалізацію впровадження внутрішнього контролю в бюджетній установі потрібно розпочати з розробки таких документів, як Положення про відділ внутрішнього контролю (у разі прийняття рішення все ж таки створення відділу) та Положення про порядок здійснення внутрішнього контролю. Цей етап впровадження внутрішнього контролю є досить важливим, оскільки від нього залежать правильна організація контролю, його раціональність та ефективність.

Побудувати систему внутрішнього контролю можна за допомогою семи етапів: 1) організація внутрішнього контролю; 2) розробка відповідних документів; 3) визначення кола питань, що підлягають внутрішньому контролю; 4) реалізація контрольних заходів; 5) підведення підсумків контрольної діяльності; 6) надання інформації внутрішнім користувачам; 7) прийняття управлінських рішень щодо ефективного використання бюджетних ресурсів.

Отже, впровадження внутрішнього контролю в бюджетній установі за зазначеними етапами дасть змогу вчасно проводити заміри діяльності,



реагувати на зміни навколишнього середовища, приймати вчасно управлінські рішення стосовно форс-мажорних обставин, які виникають в процесі діяльності установи і вчасно запроваджувати ефективні методи, за допомогою яких можна підвищити ефективність використання бюджетних коштів.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Бунда О.М. Внутрішній контроль як елемент запобігання порушень в обліку бюджетної установи / О.М. Бунда, О.М. Гузенко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://pbo.ztu.edu.ua/article/view/72174>.
2. Чечуліна О.В. Повноваження та відповідальності бухгалтерської служби розпорядника бюджетних коштів / О.В. Чечуліна [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [https://balance.ua/files/products/7bxD61461uVv3IovoeAF/balans-budget\\_theme1\\_24\\_10\\_14\\_ua/Pdf](https://balance.ua/files/products/7bxD61461uVv3IovoeAF/balans-budget_theme1_24_10_14_ua/Pdf).
3. Азаренкова Г.М. Шляхи удосконалення державного фінансового контролю в Україні: окреслення та обґрунтування / Г.М. Азаренкова // Бізнес-Інформ. – 2013. – № 12. – С. 280–283.
4. Бутинець Т.А. Внутрішній контроль: сутність та зміст / Т.А. Бутинець // Вісник ЖДТУ. Сер.: Економічні науки. – 2008. – № 2 (44). – С. 31–42.
5. Виговська Н.В. Організація внутрішнього контролю та методологія запровадження : [монографія] / Н.В. Виговська. – К. : Поро, 2011. – 176 с.
6. Нескородев Ю.В. Методологічні аспекти розвитку внутрішнього контролю : [монографія] / Ю.В. Нескородев. – К. : Фотос, 2012. – 403 с.
7. Єрміїчук Н.О. Проблеми і перспективи розвитку державного фінансового контролю в системі бюджетного регулювання / Н.О. Єрміїчук // Трансформація національної моделі фінансово-кредитних відносин: виклики глобалізації та регіональні аспекти : збірник матеріалів Всеукраїнської науково-практичної конференції (м. Ужгород, 23 листопада 2016 року). – Ужгород, 2016. – 395 с.
8. Бюджетний кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
9. Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 24 травня 2005 року № 158-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/158-2005>.
10. Про затвердження Методичних рекомендацій з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах : Наказ Міністерства фінансів України від 14 вересня 2012 року № 995 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/106386>.