

**К. П. Проскура**  
**доктор економічних наук,**  
**головний науковий співробітник**

*Київського науково-дослідного інституту судових експертиз  
Міністерства юстиції України*

**ОРГАНІЗАЦІЯ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ БЮДЖЕТНИМИ  
ОРГАНІЗАЦІЯМИ (УСТАНОВАМИ) ЯК РОЗПОРЯДНИКАМИ  
БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ**

*Стаття присвячена дослідженню питань організації та формування системи внутрішнього контролю бюджетними організаціями (установами), визначенню та обґрунтуванню складових та процедур внутрішнього контролю, а також розробці механізму практичного впровадження даної системи в бюджетній установі (організації).*

**Ключові слова:** бюджетна установа, внутрішній контроль, система внутрішнього контролю, відділ внутрішнього аудиту.

На сучасному етапі розвитку господарських відносин та державності проблеми організації внутрішнього контролю, а зокрема, організації внутрішнього контролю бюджетними організаціями та установами набувають все більшої актуальності.

Необхідність внутрішнього контролю за формуванням та виконанням бюджетних програм, використанням бюджетних коштів, ефективністю роботи установи, структурою витрат, правильністю ведення обліку та складання фінансової звітності, а також надання вищестоящим організаціям та в окремих випадках оприлюднення інформації, отриманої за результатами внутрішнього контролю стає об'єктивною реальністю у сучасних умовах.

Крім того, питання формування та удосконалення систем внутрішнього контролю, в тому числі, і бюджетними організаціями та установами, є частиною імплементації вимог Європейського Союзу, що висуваються до України в рамках перспектив майбутнього членства України в ЄС.

Таким чином, питання організації та функціонування системи внутрішнього контролю в бюджетних установах та організаціях є надзвичайно актуальними на сьогодні як для суспільства, так і для самих бюджетних установ та їх вищестоящих організацій.

Метою даної статті є розгляд організаційних підходів до формування системи внутрішнього контролю бюджетними організаціями (установами), складових та процедур, а також механізму практичного впровадження даної системи.

Сутність внутрішнього контролю визначено у ст. 26 Бюджетного кодексу України [1], відповідно до якої контроль за дотриманням

бюджетного законодавства спрямований на забезпечення ефективного і результативного управління бюджетними коштами та здійснюється на всіх стадіях бюджетного процесу його учасниками та забезпечує:

- 1) оцінку управління бюджетними коштами;
- 2) правильність ведення бухгалтерського обліку та достовірність фінансової і бюджетної звітності;
- 3) досягнення економії бюджетних коштів, їх цільового використання, ефективності і результативності в діяльності розпорядників бюджетних коштів шляхом прийняття обґрунтованих управлінських рішень;
- 4) проведення аналізу та оцінки стану фінансової і господарської діяльності розпорядників бюджетних коштів;
- 5) запобігання порушенням бюджетного законодавства та забезпечення інтересів держави у процесі управління об'єктами державної власності;
- 6) обґрунтованість планування надходжень і витрат бюджету.

Крім того, цією статтею встановлено відповідальність розпорядника бюджетних коштів в особі його керівника за організацію внутрішнього контролю у своєму закладі та у підвідомчих бюджетних установах. Аналогічні вимоги для керівника установи визначені в розділі IX Стратегії розвитку системи управління державними фінансами, схваленої розпорядженням Уряду від 01.08.2013 N 774-р, та Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю, схваленої розпорядженням Уряду від 24.05.2005 № 158-р, згідно з якими до основних функцій керівника установи належить планування та організація діяльності установи, створення адекватної структури внутрішнього контролю, нагляд за організацією внутрішнього контролю та управління ризиками для досягнення визначених мети та цілей установи.

Організаційні засади з побудови внутрішнього контролю, принципи, на яких має базуватися внутрішній контроль, а також сутність п'яти елементів внутрішнього контролю, відповідно до яких має будуватися внутрішній контроль у розпорядників бюджетних коштів, визначено в зазначеній Концепції та Методичних рекомендаціях з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах (затверджені наказом Міністерства фінансів України від 14.09.2012р. №995) [2].

Внутрішнім контролем охоплюються питання планування діяльності установи, управління бюджетними коштами, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової і бюджетної звітності, забезпечення захисту активів від втрат, цільового і ефективного використання бюджетних коштів та інші питання, що не обмежуються лише фінансовими аспектами діяльності установи (за термінологією Європейського Союзу – фінансове управління і контроль).

Організація системи внутрішнього контролю бюджетними організаціями (установами) здійснюється у відповідності до Методичних рекомендацій з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах, затверджених Наказом Міністерства фінансів України від 14.09.2012р. №995 (далі – Методичні рекомендації №995) [2].

Відповідно до п.1.3 Методичних рекомендацій №995, основою внутрішнього контролю (фінансового управління і контролю) є відповідальність керівника за управління та розвиток установи в цілому (управлінська відповідальність та підзвітність), до основних завдань якого належить планування та організація діяльності, формування адекватної структури внутрішнього контролю, нагляд за здійсненням внутрішнього контролю та управління ризиками для досягнення впевненості в межах розумного в тому, що мета і цілі установи будуть досягнуті, а рішення, включаючи фінансові, виконуватимуться з урахуванням принципів законності, економічності, ефективності, результативності та прозорості.

Обов'язковим завданням керівника бюджетної установи є також звітування про свої дії та результати діяльності очолюваної ним установи, в тому числі, про функціонування внутрішнього контролю.

Основними напрямками внутрішнього контролю бюджетної організації є:

- визначення стратегічних цілей, завдань, заходів та очікуваних результатів діяльності з урахуванням наявних ресурсів в плані діяльності установи на плановий та наступні за плановим два бюджетні періоди;

- формування бюджетних запитів, порядків використання бюджетних коштів, складання та виконання кошторисів бюджетних установ, паспортів бюджетних програм;

- управління бюджетними коштами (прийняття рішення щодо делегування повноважень на виконання бюджетної програми розпорядникам бюджетних коштів нижчого рівня та/або одержувачам бюджетних коштів, здійснення внутрішнього контролю за повнотою надходжень, взяттям бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачами бюджетних коштів і витрачанням ними бюджетних коштів, оцінки ефективності бюджетних програм);

- організації та ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової і бюджетної звітності;

- управління об'єктами державної власності;

- надання адміністративних послуг;

- здійснення контрольно-наглядових функцій;

- здійснення державних закупівель;

- здійснення правової та кадрової роботи;

- діяльності з протидії та запобігання корупції;

- забезпечення режиму секретності та інформаційної безпеки;

- організації документообігу та управління інформаційними потоками;

- взаємодії із засобами масової інформації та громадськістю.

За структурою та процедурами внутрішній контроль розпорядника бюджетних коштів має включати компоненти, наведені на рис.1.

Окрему увагу звертаємо на формування *процедур управління ризиками*. З позицій внутрішнього контролю управління ризиками – це складова частина управління та виконання завдань і функцій, що здійснюється вищим керівництвом, керівниками всіх рівнів та службовцями організації, яка полягає у ідентифікації потенційних подій, що можуть вплинути на досягнення мети і цілей організації, оцінці ризиків та визначенні способів реагування на ризики і заходів контролю з метою

запобігання або зменшення їх негативного впливу на досягнення організації мети та стратегічних цілей.



Рис. 1. Компоненти внутрішнього контролю бюджетної установи

За категоріями ризику можуть бути зовнішні (ймовірність виникнення ризиків не пов'язана з виконанням установою відповідних функцій та завдань) та внутрішні (ймовірність виникнення ризиків безпосередньо пов'язана з виконанням установою покладених на неї функцій та завдань).

За видами, ризику можуть бути: нормативно-правові (відсутність, суперечність або нечітка регламентація у законодавстві виконання функцій та завдань); операційно-технологічні (порушення визначеного порядку виконання функцій та завдань); програмно-технічні (відсутність необхідних технічних засобів, прикладного програмного забезпечення або змін до нього); кадрові (неналежна професійна підготовка працівників установи та неналежне виконання ними посадових інструкцій); фінансово-господарські (неналежне ресурсне, матеріальне забезпечення).

Ідентифікація ризиків може здійснюватися із застосуванням методів визначення ризиків на рівні установи (метод «згори донизу») та на рівні конкретних операцій/ділянки роботи (метод «знизу догори»).

Визначення ризиків на рівні установи (метод «згори донизу») здійснюється створеною за рішенням керівника установи робочою групою з метою визначення вразливих до ризиків сфер діяльності, окремих функцій та завдань установи шляхом співбесід, заповнення опитувальників основними відповідальними працівниками на всіх рівнях діяльності установи.

Ідентифікація ризиків полягає у визначенні ймовірних подій, які негативно впливають (вплинуть) на здатність організації виконувати визначені актами законодавства та внутрішніми документами функції і завдання для досягнення мети та стратегічних цілей. Ідентифікація ризиків передбачає визначення та класифікацію ризиків за категоріями та видами, а також систематичний перегляд ідентифікованих ризиків з метою виявлення нових та/або таких, що зазнали змін.

За категоріями ризику поділяються на зовнішні, ймовірність виникнення яких не пов'язана з виконанням організацією функцій і завдань, та внутрішні, ймовірність виникнення яких безпосередньо пов'язана з виконанням організацією покладених на неї функцій та завдань.

За видами ризику поділяються на:

– кадрові – неналежна професійна підготовка службовців та/або неналежне виконання ними посадових інструкцій;

– корупційні – не добросовісність окремих осіб, виникнення конфлікту інтересів, безконтрольність з боку керівників, наявність дискреційних повноважень та інші чинники, які сприяють або не запобігають виникненню корупції;

– нормативно-правові – відсутність, суперечність або нечітка регламентація у законодавстві виконання функцій та завдань;

– операційно-технологічні – порушення визначеного порядку виконання функцій та завдань;

– програмно-технічні – відсутність необхідних технічних засобів, прикладного програмного забезпечення або змін до нього;

– репутаційні – дії або події, які можуть негативно вплинути на репутацію організації чи її керівників;

– фінансово-господарські – неналежне ресурсне, матеріальне забезпечення тощо;

– інші ризики.

Оцінка ризиків може здійснюватися за критеріями ймовірності виникнення ідентифікованих ризиків та суттєвості їх впливу на здатність установи виконувати визначені актами законодавства завдання і функції для досягнення нею мети та стратегічних цілей.

Відповідно до критеріїв ймовірності виникнення та суттєвості їх впливу ризикам присвоюються значення «високий», «середній», «низький».

Керівництво установи насамперед інформується щодо сфер діяльності установи з «високою» ймовірністю виникнення ризиків та їх «високим» ступенем впливу (пріоритетні/ключові) для прийняття рішення щодо вжиття заходів контролю з метою попередження чи обмеження таких ризиків.

Стосовно ризиків із меншими значеннями рішення щодо способів реагування та вжиття заходів можуть прийматися керівниками структурних підрозділів установи в межах їх повноважень та компетенції з подальшим інформуванням керівництва установи про прийняті рішення у разі потреби.

Визначення способів реагування на ідентифіковані та оцінені ризики полягає у прийнятті рішення керівництвом установи щодо зменшення, прийняття, розділення чи уникнення ризику.

Рішення щодо реагування на ризики приймаються разом із визначенням допустимого рівня ризику, який установа може прийняти, не вживаючи заходів контролю. Визначення допустимого рівня ризику є суб'єктивним процесом, однак залишається важливим аспектом управління ризиками.

При прийнятті рішення щодо способу реагування на ризик керівництво має звертає увагу на:

– оцінку ймовірності та впливу ризику;

– витрати, пов'язані з реагуванням на ризик, порівняно з отриманою вигодою від його зменшення;

– чи не створює обраний спосіб реагування на ризик додаткових ризиків.

Установа запроваджує та підтримує ефективні заходи внутрішнього контролю, які б забезпечили прийнятний рівень ризиків.

При організації внутрішнього контролю керівник установи може визначати відповідальних керівників структурних підрозділів та/або працівників за забезпечення:

– документування ризиків та способів реагування на них;

– впровадження на практиці ефективних способів реагування на ризики;

– перегляд на регулярній основі оцінки ризиків і врахування відповідних змін та обставин.

При здійсненні управління ризиками установи можуть застосувати способи документування такої діяльності шляхом складання таблиць (матриць) класифікованих та оцінених за критеріями ймовірності виникнення та впливу ризиків, визначених для конкретних функцій чи завдань, із зазначенням заходів контролю, відповідальних виконавців, термінів та індикаторів виконання таких заходів тощо.

Організація та здійснення внутрішнього контролю в установі відбувається шляхом, зокрема:

1) видання/затвердження керівниками установ ряду внутрішніх документів (наказів, розпоряджень, правил, регламентів, положень, посадових інструкцій тощо), спрямованих на належне функціонування внутрішнього середовища, забезпечення здійснення управління ризиками, вжиття заходів контролю, налагодження комунікації та обміну інформацією в установі та здійснення моніторингу;

2) виконання функцій та завдань керівниками структурних підрозділів та працівниками установи, визначених актами законодавства та внутрішніми документами, виданими/затвердженими керівником установи, інформування керівництва про ризики, що виникають в ході виконання покладених на них завдань і функцій, вжиття відповідних заходів контролю та моніторингу, обміну інформацією;

3) оцінки функціонування системи внутрішнього контролю підрозділом внутрішнього аудиту в межах повноважень, визначених законодавством, надаючи керівникові установи об'єктивних і незалежних висновків щодо її удосконалення.

Процедурно система внутрішнього контролю установи реалізується через заходи контролю. Відповідно до п.4.1 Методрекомендацій № 995, заходами контролю є сукупність запроваджених в установі управлінських дій, які здійснюються керівництвом усіх рівнів та працівниками для впливу на ризики з метою досягнення мети та стратегічних цілей установи [3, 4].

Заходи контролю здійснюються на всіх рівнях діяльності установи та щодо усіх функцій і завдань та включають відповідні правила та процедури, найбільш типовими серед яких є:

– авторизація та підтвердження здійснюється шляхом отримання дозволу відповідальних осіб на виконання операцій через процедуру візування, погодження та затвердження;

– розподіл обов'язків та повноважень, ротація персоналу, що зменшує кількість ризиків помилок чи втрат;

– контроль за доступом до ресурсів та облікових записів, а також закріплення відповідальності за збереження і використання ресурсів, що зменшує ризик їх втрати чи неправильного використання (наприклад, укладання договорів про матеріальну відповідальність, видача довіреностей, встановлення режимів доступу до інформаційних ресурсів);

– контроль за достовірністю проведених операцій, перевірка процесів та операцій до та після їх проведення;

– оцінка загальних результатів діяльності установи, окремих функцій та завдань шляхом оцінювання їх ходу та результатів на предмет ефективності та результативності, відповідності нормативно-правовим актам та внутрішнім регламентам, правилам та процедурам установи;

– систематичний перегляд роботи кожного працівника установи (нагляд);

– інші правила та процедури, в тому числі визначені регламентом установи, внутрішніми документами про систему контролю за виконанням документів, правила внутрішнього трудового розпорядку працівників установи.

Організаційно впровадження установою системи внутрішнього контролю відбувається шляхом *створення підрозділу внутрішнього аудиту*.

Відділ внутрішнього аудиту має бути підпорядкований безпосередньо керівнику установи, є незалежним та не може піддаватись впливу жодних інших відділів та посадових осіб установи.

За своїм функціоналом відділ внутрішнього аудиту:

– здійснює контрольні процедури та моніторинг щодо оцінки системи управління, внутрішнього контролю та управління ризиками з метою надання вищому керівництву та керівникам структурних підрозділів об'єктивних і незалежних висновків, рекомендацій та пропозицій;

– застосовує систему заходів щодо запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання фінансових, матеріальних та інших ресурсів;

– виконує процедури та тесту контролю щодо запобігання виникненню помилок чи інших недоліків.

Відділ внутрішнього аудиту має з визначеною періодичністю здійснювати оцінку:

– ефективності функціонування системи внутрішнього контролю;

– ступеня виконання і досягнення цілей, визначених у стратегічних та річних планах;

– ефективності планування і виконання бюджетних програм (підпрограм) та результатів їх виконання;

– якості надання послуг/виконання завдань та виконання контрольно-наглядових функцій, завдань, визначених актами законодавства;

– стану збереження активів та інформації;

– стану управління державним майном;

– правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової і бюджетної звітності;

– ризиків, які негативно впливають на виконання функцій і завдань.

Під час проведення внутрішніх аудитів, зокрема, досліджуються ефективність функціонування систем внутрішнього контролю та управління ризиками, та виконання річного плану заходів щодо управління ризиками.

З визначеною періодичністю відділ внутрішнього аудиту надає керівнику установи письмовий звіт (висновок) за результатами аналізу інформації, щодо наведених вище аспектів діяльності установи.

Інформація про структуру системи внутрішнього контролю та фрагменти періодичних звітів (висновків), складених підрозділами внутрішнього аудиту мають підлягати оприлюдненню на офіційних сайтах установ.

За результатами проведених досліджень чинної нормативно бази та існуючої практики впровадження системи внутрішнього контролю бюджетними установами ми прийшли до наступних висновків:

– організаційно внутрішній контроль має здійснювати окремих структурний підрозділ – відділ внутрішнього аудиту (внутрішній аудитор), що підпорядкований виключно керівнику бюджетної установи;

– ключовими напрямками внутрішнього контролю є середовище контролю, управління ризиками, заходи контролю, інформація та комунікація, моніторинг.

– Важливою є підзвітність підрозділів внутрішнього контролю керівникові та вищестоящій організації, що втілюється в наданні письмових звітів про результати здійснених контрольних заходів з визначеною періодичністю, а також впровадження механізму контролю за усуненням виявлених недоліків та порушень.

#### Перелік посилань

1. *Бюджетний кодекс України* від 07.10.2010 № 2592-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/2456-17>.

2. *Методичні рекомендації* з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах: затв. Наказом Мінфіну України від 14.09.2012 № 995 URL: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/106386>

3. *Виговська Н. В.* Організація внутрішнього контролю та методологія запровадження: моногр. Київ, 2011. 176 с.

#### References

1. *Biudzhetni kodeks Ukrainy* (2010) [Budget Code of Ukraine] vid 07.10.2010 No 2592-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/2456-17>. [in Ukrainian]

2. *Metodychni rekomendatsii z orhanizatsii vnutrishnoho kontroliu rozporiadnykamy biudzhetnykh koshtiv u svoikh zakladakh ta u pidvidomchykh budzhetnykh ustanovakh* (2012). [Methodical recommendations on the organization of internal control by budget funds managers in their institutions and subordinated budget institutions]: zatv. Nakazom Minfinu Ukrainy vid 14.09.2012 No 995 URL: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/106386> [in Ukrainian]

3. *Vyhovska, N. V.* (2011). Orhanizatsiia vnutrishnoho kontroliu ta metodolohiia zaprovadzhennia [Organization of internal control and implementation methodology]: monohr. Kyiv, 176 p. [in Ukrainian]



4. Нескородєв Ю. В. Методологічні аспекти розвитку внутрішнього контролю: моногр. Київ, 2012. 403 с.

4. Nieskorodiev, Yu. V. (2012). Metodolohichni aspekty rozvytku vnutrishnoho kontroliu [Methodological aspects of the development of internal control]: monohr. Kyiv, 403 p. [in Ukrainian]

## ОРГАНИЗАЦИЯ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ БЮДЖЕТНЫМИ ОРГАНИЗАЦИЯМИ (УЧРЕЖДЕНИЯМИ) КАК РАСПОРЯДИТЕЛЯМИ БЮДЖЕТНЫХ СРЕДСТВ

К. П. Проскура

Данная статья посвящена исследованию вопросов организации и формирования системы внутреннего контроля бюджетными организациями (учреждениями), определению и обоснованию составляющих и процедур внутреннего контроля, а также разработке механизма практического внедрения данной системы в бюджетном учреждении (организации). Построение системы внутреннего контроля бюджетного учреждения базируется на составляющих: среда контроля (построение структуры системы внутреннего контроля и ее подчинения, служебные обязанности и полномочия внутр. контролеров, требования к их компетенции, их независимость относительно учреждения), управление рисками (идентификация и оценка вероятности и влияния риска на деятельность учреждения, расходы, связанные с реагированием на риск по сравнению с полученной выгодой от его уменьшения), меры контроля (процедуры и меры осуществляются учреждением с целью обеспечения эффективности внутреннего контроля), информация и коммуникация, мониторинг (отчетности подразделений внутреннего контроля и проверка результатов его работы вышестоящим органом). Организационные основы по построению внутреннего контроля, принципы, на которых должно базироваться внутренний контроль, а также сущность пяти элементов внутреннего контроля, в соответствии с которыми должна строиться внутренний контроль в распорядителей бюджетных средств, нормативно определен в Методических рекомендациях по организации внутреннего контроля распорядителями бюджетных средств в своих заведениях и в подведомственных бюджетных учреждениях (утверждены приказом Министерства финансов Украины от 14.09.2012р. №995). Важным фактором эффективности функционирования системы внутреннего контроля является подотчетность подразделений внутреннего контроля руководителю и вышестоящим организации, воплощается в предоставлении письменных отчетов о результатах осуществленных контрольных мероприятий с определенной периодичностью, а также внедрение механизма контроля за устранением выявленных недостатков и нарушений. Наличие и эффективность функционирования системы внутреннего контроля формирует основу для обеспечения эффективности деятельности организации, в том числе эффективного использования экономических ресурсов.

**Ключевые слова:** бюджетное учреждение, внутренний контроль, система внутреннего контроля, отдел внутреннего аудита.

## **ORGANIZATION OF INTERNAL CONTROL BY BUDGET ORGANIZATIONS (INSTITUTIONS) AS A BUDGETARY FUNDS MANAGER**

**K. Proskura**

This article is devoted to the study of the organization and formation of the system of internal control by budget organizations (institutions), the definition and substantiation of the components and procedures of internal control, as well as the development of a mechanism for the practical implementation of this system in a budget institution (organization). The construction of an internal control system of a budgetary institution is based on the components: control environment (construction of the structure of the internal control system and its subordination, responsibilities and powers of internal controllers, requirements to their competence, their independence with respect to *utsanov*), risk management (identification and assessment of the probability and risk impact on the institution's activities, costs, the risk response, in comparison with the resulting benefit from its reduction), control measures (which procedures and measures are implemented by the institution in order to ensure the effectiveness of internal control), information and communication, monitoring (reporting of internal control units and checking the results of its work by the supreme body). The organizational principles for the construction of internal control, the principles on which internal control is to be based, as well as the essence of the five elements of internal control, in accordance with which internal control is to be carried out by the administrators of budget funds, is regulated in the Methodological Recommendations on the organization of internal control by budgetary funds managers. in their institutions and in subordinate budget institutions (approved by the order of the Ministry of Finance of Ukraine dated September 14, 2012 No. 995). An important factor in the effectiveness of the internal control system's operation is the accountability of the internal control units to the manager and parent organization, embodied in the provision of written reports on the results of control measures carried out with a certain periodicity, as well as the introduction of a mechanism for monitoring the elimination of identified deficiencies and violations. The existence and effectiveness of the internal control system's functioning forms the basis for ensuring the effectiveness of the organization, including the efficient use of economic resources.

**Key words:** budgetary institution, internal control, internal control system, internal audit department.