

УДК 336.221:658

DOI: <https://doi.org/10.32782/business-navigator.78-50>**Поляк-Свергун М.М.**

кандидат економічних наук, доцент

доцент кафедри фундаментальних та спеціальних дисциплін

*Чортківський навчально-науковий інститут підприємництва і бізнесу**Західноукраїнського національного університету*ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-3427-7900>**Poliak-Sverhun Mariana**

Candidate of Economic Sciences, Docent,

Associate Professor at the Department of Fundamental and Special Disciplines

*Chortkiv Educative and Research Entrepreneurship and Business Institute of**West Ukrainian National University*

## ОРГАНІЗАЦІЯ ВНУТРІШНЬОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ У ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ

### ORGANISATION OF INTERNAL FINANCIAL CONTROL IN THE PUBLIC SECTOR

У статті розглянуто основні засади функціонування державного внутрішнього фінансового контролю в Україні. Окреслено сутність контролю та його призначення в сучасних умовах розвитку української державності. З'ясовано, що зменшення обсягів фінансових порушень залежить від групи чинників: результативності контрольного заходу; якості доказової бази, яка має стати чинником для незворотних дій з питань відшкодування завданих державі матеріальних збитків; повноти виконання рекомендацій щодо усунення виявлених порушень та запобігання їх виникненню в майбутньому; рівня професійної компетентності керівників суб'єктів державного сектору під час здійснення контрольних повноважень. Суттєвий вплив на результативність діяльності державного сектору економіки може бути досягнутий також за рахунок підвищення кваліфікації керівників організацій державного сектору економіки.

**Ключові слова:** внутрішній фінансовий контроль, ефективність державного фінансового контролю, фінансові порушення, фінансова дисципліна, управління державними фінансами, державне управління.

Public internal financial control in Ukraine has made a great leap forward in recent years. The reform, which is being implemented by the Ministry of Finance through the Department for Harmonisation of State Internal Financial Control, is aimed at strengthening and improving internal control mechanisms and the internal audit function. A legal framework for financial control has been established, including a number of instructions of the Ministry of Finance on internal control and internal audit, which are in line with international standards and concepts. Internal audit units have also been established and risk management guidelines have been developed. The article examines the basic principles of the functioning of the state internal financial control in Ukraine. The essence of control and its purpose in the current conditions of development of Ukrainian statehood is outlined. The regulatory framework that exists in the field of internal financial control in Ukraine is analysed. The priority directions for the formation of an effective system of internal state financial control are considered. The approaches to assessing the organisation of internal financial control in the public sector are studied. It is found that the reduction of financial violations depends on a group of factors: the effectiveness of the control measure; the quality of the evidence base, which should become a factor for irreversible actions to compensate for material damage caused to the State; completeness of implementation of recommendations to eliminate the identified violations and prevent their occurrence in the future; the level of professional competence of managers of public sector entities in the exercise of control powers. A significant impact on the performance of the public sector of economy can also be achieved through advanced training of managers of public sector organisations. It is argued that the process of implementation of the State internal control in Ukraine is supported by a sufficient level of methodological support and explanatory framework in terms of legal norms and by-laws, but there are a number of problems that need to be addressed in this area. The article shows that the problems that exist in the field of public internal financial control should be addressed comprehensively, in conjunction with the implementation of the state policy in the budgetary and legislative spheres.

**Keywords:** internal financial control; effectiveness of the state financial control; financial irregularities; financial discipline; public finance management; public administration.

**Постановка проблеми.** Україна сьогодні стоїть на порозі суттєвих змін у всіх сферах життя країни: політичній, соціально-економічній та правовій. Ці зміни є результатом свідомого вибору вектору розвитку: бути демократичною, соціально та екологічно орієнтованою правовою державою, яка дотримується високих стандартів, що діють у провідних країнах світу. На цьому шляху вже запроваджено та успішно реалізовано низку стратегій. Найважливішими з них є реформа системи державного управління, управління державними фінансами та модернізація бухгалтерського обліку і фінансової звітності в державному секторі. Успішна реалізація цих стратегій набуває особливого значення в умовах воєнного стану. Реалізація цих стратегій, а також вимог щодо вступу до НАТО та ЄС важлива ще й тому, що Україна як ніколи потребує конкретної фінансової підтримки, а пролонгація цієї підтримки може бути досягнута за умови однозначної прозорості процедур її використання. Цього можна досягти, якщо будуть реалізовані заходи вищезгаданих стратегій, а також якщо будуть визначені та впроваджені відповідні заходи з удосконалення державного фінансового контролю. Велика кількість фінансових порушень, виявлених останнім часом, чітко свідчить про недостатній рівень фінансової дисципліни. Однак це не лише питання фінансової дисципліни державних службовців, але й питання їхньої компетентності щодо підбору та розстановки кадрів, а також ефективного управління бюджетними ресурсами, в тому числі їх використання керівниками державних установ.

У системі державних завдань управління державними фінансами та контроль за їх витрачанням були і залишаються одними з пріоритетних для розвитку та економічного добробуту будь-якого цивілізованого суспільства. Якість управління державними фінансами є одночасно індикатором і мірилом економічного зростання. Постійний розвиток державної регуляторної політики у сфері контролю за програмно-цільовим методом у бюджетному процесі та аналізу ефективності та результативності бюджетних програм призводить до розвитку держави, що відображається як на галузях національної економіки, так і на соціально-економічних показниках суспільства в цілому. Нарешті, належний рівень контролю за витрачанням коштів державного бюджету на всіх рівнях впливає на рівень зростання економічного добробуту населення та рівень продуктивності державного управління, яке здатне гнучко реагувати на суспільні виклики, що має безпосередній вплив на загальні показники соціально-економічного розвитку держави. У зв'язку з цим підвищення якості та ефективності контролю, обліку та аналізу на всіх стадіях їх здійснення, постійне вдосконалення та підвищення ефективності бюджетних програм, а також засобів впливу на ці процеси в умовах побудови сучасного суспільства є надзвичайно важливими, особливо на етапі кардинальних перетворень, здатних підвищити добробут населення української держави.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питання реформування та розвитку контролю, а також теоретичні та практичні аспекти методології та організації контрольної діяльності досліджувалися багатьма вченими, серед яких: О.М. Марченко [3], С.В. Свірко, С.В. Бардаш, В.М. Краєвський [5], Л.В. Гізатуліна, В.А. Дерій, І.К. Дрозд, О.О. Дорошенко, С.В. Калюга,

Л.Г. Ловінська, Н.І. Сушко, І.Ю. Чумакова [8] та ін. Праці цих науковців стали основою для розвитку теорії та методології контролю діяльності громадських організацій. Проте отримані ними результати потребують подальшого дослідження з метою розширення їх застосування у плануванні та контролі надання послуг установами державного сектору з урахуванням модернізації системи управління державними фінансами.

**Формулювання завдання дослідження.** Метою статті є виявлення особливостей організації внутрішнього фінансового контролю в державному секторі та формулювання пропозицій щодо підвищення його ефективності.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Основними принципами ефективного та якісного функціонування державного сектору є забезпечення прозорості управлінської діяльності та відкритого і раціонального використання бюджетних коштів. Одним із основних органів фінансового контролю в Україні є Служба фінансового нагляду, що є відповідальною за фінансовий нагляд і контроль за витрачанням державних коштів. До завдань також входить перевірка законності, цільового та ефективного використання бюджетних асигнувань, виявлення корупційних схем і протиправної діяльності у фінансовій сфері [3]. В таблиці 1 наведені заходи державного фінансового контролю в Україні за 2022–2025 роки.

Таблиця 1

#### Заходи державного фінансового контролю в Україні за 2022–2024 рр.

Рік	Моніторинг Закупівель	Ревізії і перевірки	Фінансовий аудит
2022	11900	1043	159
2023	12200	1108	205
2024	10400	1149	213

Джерело: складено на основі [1]

При здійсненні своєї діяльності Служба фінансового нагляду забезпечує дотримання програмно-цільового методу використання бюджетних коштів, короткострокового та довгострокового планування видатків, систематичної оцінки ризиків та постійного аналізу поточних процесів і управлінських рішень. Дотримання цих принципів забезпечується ефективним фінансовим контролем та державним аудитом діяльності розпорядників бюджетних коштів усіх рівнів. Важливу роль у забезпеченні дієвості органів фінансового контролю та аудиту відіграє створення ефективної системи внутрішнього фінансового контролю в органах державної та муніципальної влади розпорядників бюджетних коштів різних рівнів. Розвиток системи фінансового контролю в українській державі базується на багаторічному досвіді країн-партнерів, який, у свою чергу, бере свій початок з підписання Лімської декларації у 1977 році [2].

Принципами організації державного фінансового контролю є законність, ефективність та економічність. Ці принципи по суті є незмінними і становлять фундаментальні цінності – основу – для забезпечення здійснення загального контролю як елемента управління. І внутрішній контроль не є винятком. Розпорядники бюджетних коштів на всіх рівнях державної влади та

місцевого самоврядування повинні здійснювати свою діяльність відповідно до основних принципів контролю як ключового індикатора у боротьбі з корупцією. Оскільки контроль не є самоціллю, необхідно також постійно вдосконалювати та аналізувати всі його складові та дотримуватися його принципів. Це стосується і основних принципів та засад державного внутрішнього фінансового контролю. Увага, яка приділяється цьому питанню, зумовлена кількома факторами. Перш за все, це необхідність розвитку системи середньострокового бюджетного прогнозування, удосконалення програмно-цільового методу в бюджетному процесі та постійного аналізу ефективності та результативності бюджетних програм, а також впровадження стандартів і методик Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI), які спрямовані на підвищення стабільності управління державними фінансами шляхом контролю за доречністю, законністю, ефективністю та результативністю витрат державного бюджету. Метою якісного управління державними фінансами є забезпечення ефективності та прозорості бюджетних видатків, збільшення обсягів та акумулювання коштів державного бюджету, розкриття потенціалу кваліфікованих управлінців, збагачення інтелектуальних управлінських ресурсів, виховання високих моральних якостей, боротьба з корупцією і тим самим підвищення загального рівня добробуту нації, створення привабливого іміджу для сприятливого інвестиційного клімату та високого рейтингу держави в Європейському Союзі.

Існує три рівні фінансового аудиту, які мають відповідні цілі та специфічні завдання: 1) державний внутрішній фінансовий аудит – посилення підзвітності керівництва на всіх рівнях державного сектору; 2) державний фінансовий аудит – підвищення ефективності державного фінансового аудиту; 3) незалежний зовнішній фінансовий аудит, метою якого є посилення ролі зовнішнього фінансового аудиту та підвищення його ефективності відповідно до стандартів INTOSAI [4].

Органи зовнішнього аудиту не є частиною організаційної структури підконтрольних їм установ. З цієї причини вищі органи фінансового контролю є органами зовнішнього аудиту. Щодо питання розмежування органів зовнішнього та внутрішнього контролю, то Лімська декларація про стандарти аудиту державних фінансів [2] передбачає, що кожна державна установа чи організація має власний підрозділ внутрішнього контролю та аудиту. Основою внутрішнього контролю є відповідальність керівника за управління та розвиток організації в цілому. Основними завданнями керівника є планування та організація діяльності, створення відповідної структури внутрішнього контролю, моніторинг її впровадження та управління ризиками для забезпечення досягнення мети і завдань установи та виконання прийнятих рішень. Тобто прийнята модель побудови державного внутрішнього фінансового контролю спрямована на зменшення відповідальності зовнішнього контролю та збільшення значення внутрішнього контролю [8].

Внутрішній контроль має сприяти раціональному використанню бюджетних коштів та мати превентивний ефект, усуваючи можливість виникнення помилок у звітності. Тобто, внутрішній контроль – це інстру-

мент управління діяльністю установи, сукупність дій, правил і заходів, встановлених керівництвом державного органу і застосовуваних безперервно в процесі діяльності установи для забезпечення економії, ефективного використання ресурсів і результатів діяльності, дотримання чинних законів, інших нормативно-правових актів, бюджетної політики і регламентних процедур, а також захисту активів від втрат. Внутрішній контроль – це не разовий захід, а постійний управлінський процес, який охоплює всі операції в кожному структурному підрозділі установи. Водночас, внутрішній контроль має забезпечити виявлення та аналіз ризиків, пов'язаних з діяльністю установи, з метою їх запобігання або обмеження. Це означає, що внутрішній контроль не слід ототожнювати з контрольно-ревізійною діяльністю. Внутрішній контроль та аудит – це лише невелика частина системи внутрішнього контролю. Кожен працівник повинен розуміти важливість внутрішнього контролю, підтримувати його функціонування та знати свої обов'язки і повноваження в його здійсненні.

Для побудови ефективної системи внутрішнього контролю керівник установи повинен забезпечити дотримання загальних організаційно-правових засад внутрішнього контролю, затверджених нормативно-правовими актами, та організувати надійну та ефективну систему внутрішнього контролю. Наразі в Україні діє Стратегія реформування державного управління України на 2022–2025 роки [6], що передбачає розробку та впровадження навчальних програм для державних службовців у сферах проектного менеджменту, стратегічного планування, врядування та європейської інтеграції, але, на нашу думку, сучасним публічним управлінням бракує знань щодо налагодження систем внутрішнього контролю, управління ризиками та внутрішнього фінансового аудиту. У середньостроковій перспективі дотримання загальної бюджетної та фінансової дисципліни, підвищення ефективності розподілу ресурсів на рівні формування державної політики, забезпечення ефективного виконання державного та місцевих бюджетів, підвищення рівня прозорості та підзвітності в управлінні державними фінансами [7], залишаться бажаними орієнтирами, якщо система управління державними фінансами не буде забезпечена достовірною інформацією, що генерується системою бухгалтерського обліку в державному секторі та системою ДФК. Тому без адекватної модернізації цих систем змін не відбудеться [5].

**Висновки.** Підсумовуючи, можна зробити висновок, що внутрішній контроль є функцією управління, яка підтримує керівництво в адмініструванні та поточному виконанні завдань. Принципи внутрішнього контролю ґрунтуються на відповідальності керівника за управління та розвиток установи в цілому. До переліку причин ситуації, що склалася з неефективним використанням державних фінансів, наразі можна віднести, серед іншого:

- 1) незавершеність реформи системи управління державними фінансами
- 2) незавершена модернізація бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі
- 3) відсутність стратегії модернізації системи ДФК
- 4) незавершеність розвитку внутрішнього аудиту діяльності розпорядників бюджетних коштів;

5) низький рівень компетентності переважної більшості керівників бюджетних організацій державного сектору економіки в частині побудови системи внутрішнього контролю, ідентифікації та управління ризиками, що неодноразово відзначається, наприклад, у звітах Рахункової палати України;

6) брак сучасних знань та практичних навичок, пов'язаних з інноваціями в управлінні державними організаціями національної економіки.

Ці причини можна усунути або вирішити шляхом посилення вимог до професійної компетентності керівників організацій державного сектору та керівників їх

структурних підрозділів, підвищення відповідальності осіб, причетних до виникнення виявлених фінансових порушень, регулярного професійного навчання. Вищезазначені заходи можуть впроваджуватися одночасно, але лише організація навчання керівників бюджетних установ та керівників їх структурних підрозділів вже зараз може призвести до позитивних змін в управлінні бюджетними установами. Подальші дослідження мають слугувати вирішенню проблем ефективності внутрішнього фінансового контролю в державному секторі та вдосконаленню його нормативно-правового і методичного забезпечення.

### Список використаних джерел:

1. Звіти про результати діяльності Держаудитслужби за 2022–2024 рр. URL: <https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/53> (дата звернення: 27.01.2025).
2. Лімська декларація керівних принципів контролю. Міжнародний документ від 01.01.1977. URL: [http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=604\\_001](http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=604_001) (дата звернення: 27.01.2025).
3. Марченко О. Фінансова безпека держави. Львів, 2020. 356 с. URL: [https://dspace.lvduvs.edu.ua/bitstream/1234567890/2964/1/FinansovaBezpeka\\_30-04\\_2020.pdf](https://dspace.lvduvs.edu.ua/bitstream/1234567890/2964/1/FinansovaBezpeka_30-04_2020.pdf) (дата звернення: 27.01.2025).
4. Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 8 лютого 2017 р. № 142-р (станом на 05.05.2017). URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/142-2017-r/paran6#n6> (дата звернення: 27.01.2025).
5. Свірко С.В., Бардаш С.В., Краєвський В.М. Оцінка рівня трансформації інформаційного забезпечення управління публічними фінансами. *Економіка, управління та адміністрування*. 2023. № 3 (105). С. 89–97.
6. Стратегія реформування державного управління України на 2022–2025 роки: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 21 липня 2021 р. № 831-р. URL: <https://par.in.ua/contents/onovlennia-statehii-reformuvannia-derzhavnoho-upravlinnia-do-2025-roku> (дата звернення: 27.01.2025).
7. Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2022–2025 рр.: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 29.12.2021 р. № 1805-р URL: <https://www.kmu.gov.ua/npas/pro-shvalennya-strategiyi-reformuvannya-sistemi-upravlinnya-derzhavnimi-finansami-na-20222025-roki-ta-planu-zahodiv-z-yiyi-realizaciyi-i291221-1805> (дата звернення: 27.01.2025).
8. Чумакова І.Ю. Удосконалення державного внутрішнього фінансового контролю як невід'ємної складової державного управління. *Фінанси України*. 2013. № 11. С. 109–126

### References:

1. Zvity pro rezultaty diialnosti Derzhadytshlyzhy za 2022–2024 rr. [Reports on the performance of the State Audit Service for 2022–2024] Available at: <https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/53> (accessed January 27, 2025).
2. Limska deklaratsiia kerivnykh pryntsyviv kontroliu. Mizhnarodnyi dokument vid 01.01.1977. [Lima Declaration of Guidelines on Control. International document of 01.01.1977]. Available at: [http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=604\\_001](http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=604_001) (accessed January 27, 2025).
3. Marchenko O. (2020) *Finansova bezpeka derzhavy* [Financial security of the state]. Lviv. 356 z. Available at: [https://dspace.lvduvs.edu.ua/bitstream/1234567890/2964/1/FinansovaBezpeka\\_30-04\\_2020.pdf](https://dspace.lvduvs.edu.ua/bitstream/1234567890/2964/1/FinansovaBezpeka_30-04_2020.pdf) (accessed January 27, 2025).
4. Kabinet Ministriv Ukrainy (2017), *Pro skhvalennia Stratehii reformuvannia systemy upravlinnia derzhavnymy finansamy na 2017–2020 roky* [On Approval of the Strategy for Reforming the Public Finance Management System for 2017–2020]: Rozporiadzhennia Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 8 liutoho 2017 r. No. 142-r. Available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/142-2017-r/paran6#n6> (accessed January 27, 2025).
5. Svirko S. V., Bardash S. V., Kraievskiy V. M. (2023) Otsinka rivnia transformatsii informatsiinoho zabezpechennia upravlinnia publichnymy finansamy. [Evaluation of the level of transformation of information support for public finance management.] *Ekonomika, upravlinnia ta administruvannia – Economics, management and administration*. no. 3 (105). pp. 89–97. (in Ukrainian)
6. Kabinet Ministriv Ukrainy (2021). *Stratehiia reformuvannia derzhavnoho upravlinnia Ukrainy na 2022–2025 roky* [Strategy for Reforming Public Administration of Ukraine for 2022–2025]. Rozporiadzhennia vid 21 lypnia 2021 r. No. 831-r. Available at: <https://par.in.ua/contents/onovlennia-statehii-reformuvannia-derzhavnoho-upravlinnia-do-2025-roku>
7. Kabinet Ministriv Ukrainy (2021). *Stratehiia reformuvannia systemy upravlinnia derzhavnymy finansamy na 2022–2025 rr.* [Strategy for Reforming the Public Finance Management System for 2022–2025]. Rozporiadzhennia vid 29.12.2021 r. No. 1805-r. Available at: <https://www.kmu.gov.ua/npas/pro-shvalennya-strategiyi-reformuvannya-sistemi-upravlinnya-derzhavnimi-finansami-na-20222025-roki-ta-planu-zahodiv-z-yiyi-realizaciyi-i291221-1805>
8. Chumakova I. Iu. (2013) Udokonalennia derzhavnoho vnutrishnoho finansovoho kontroliu yak nevidiemnoi skladovoi derzhavnoho upravlinnia. [Improvement of state internal financial control as an integral part of public administration] *Finansy Ukrainy – Finance of Ukraine*. no. 11. pp. 109–126. (in Ukrainian)