

УДК 657.633:378(045)

## Впровадження внутрішнього контролю у вищих навчальних закладах державного сектору

**Откаленко О.М.**

кандидат економічних наук,  
головний бухгалтер

Вінницького торговельно-економічного інституту  
Київського національного торговельно-економічного університету

Статтю присвячено актуальним питанням запровадження внутрішнього контролю у вищих навчальних закладах державного сектору. Досліджено сутність внутрішнього контролю над національними та міжнародними нормативними документами. Окреслено завдання системи внутрішнього контролю вищих навчальних закладів державного сектору. Визначено критерії оцінки якості внутрішнього контролю та розроблено показники його ефективності в державних закладах вищої освіти.

**Ключові слова:** вищі навчальні заклади, контроль, внутрішній контроль, фінансові ресурси.

Откаленко Е.Н. ВНЕДРЕНИЕ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ В ВЫСШИХ УЧЕБНЫХ ЗАВЕДЕНИЯХ ГОСУДАРСТВЕННОГО СЕКТОРА

Статья посвящена актуальным вопросам введения внутреннего контроля в высших учебных заведениях государственного сектора. Исследована сущность внутреннего контроля над национальными и международными нормативными документами. Определены задачи системы внутреннего контроля высших учебных заведений государственного сектора и критерии оценки качества внутреннего контроля, разработаны показатели его эффективности в государственных учреждениях высшего образования.

**Ключевые слова:** высшие учебные заведения, контроль, внутренний контроль, финансовые ресурсы.

Otkalenko O.M. IMPLEMENTATION OF INTERNAL CONTROL IN HIGHER EDUCATION INSTITUTIONS OF THE PUBLIC SECTOR

The article is devoted to the actual issues of the implementation of internal control in higher education institutions of the public sector. The essence of internal control over national and international normative documents was investigated. Outlined the tasks of the system of internal control of higher education institutions of the public sector. The criteria for evaluating the quality of internal control were determined and indicators of its efficiency were developed in state institutions of higher education.

**Keywords:** higher education institutions, control, internal control, financial resources.

**Постановка проблеми у загальному вигляді.** Економічні реформи, які відбуваються в Україні, диктують необхідність посилення контролю над раціональним та ефективним витрачанням фінансових ресурсів бюджетних установ. І вищі навчальні заклади державного сектору не є винятком. Вищі навчальні заклади, які утримуються коштом бюджету, є не тільки виконавцями функцій держави, а й повноправними суб'єктами господарювання як на макро-, так і на мікроекономічному рівнях, що вимагає їх статусу під час здійснення контролю фінансових ресурсів. Модернізація внутрішнього контролю у державному секторі відбувається значно повільніше, ніж у інших. У зв'язку із цим особливої актуальності набуває впровадження системи внутрішнього контролю у вищих навчальних закладах державного сектору.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питання внутрішнього контролю як у теоре-

тичному аспекті, так і щодо його застосування в практичній діяльності суб'єктів господарювання досліджувалися багатьма науковцями. Аналіз напрацювань із проблематики внутрішнього контролю дає змогу поділити опрацьовані праці на три групи:

– перша група – часткові напрацювання у сфері внутрішнього контролю. Авторами таких праць є: В.Г. Бугаєнко, Н.В. Винниченко, Л.В. Дікань, Ю.Б. Слободяник, Ю.М. Футорянська, І.Я. Чугунов, Н.В. Шевченко та ін.;

– другою групою науковців, такими як Т.А. Бутинець, Н.В. Виговська, Л.П. Кулаковська, Д.М. Марченко, В.Ф. Максимова, досліджуються питання внутрішнього контролю, не враховуючи галузеву специфіку функціонування бюджетних установ, зокрема вищих навчальних закладів;

– третя група – це напрацювання з державного фінансового контролю та вивчення зару-

біжного досвіду у цій сфері. Авторами таких праць є М.М. Вуйців, В.В. Гулько, Т.О. Пожар, С.В. Самострол та ін.

Слід зазначити, що, незважаючи на досить значні напрацювання у цьому напрямі, залишаються дискусійними питання системи внутрішнього контролю у вищому навчальному закладі державного сектору.

**Виділення невіршених раніше частин загальної проблеми.** Необхідність упровадження внутрішнього контролю у вищих навчальних закладах державного сектору не виникає сумніву. Поряд із цим напрацювань прикладного характеру у сфері вищої освіти практично немає. Основою внутрішнього контролю у державному ВНЗ є відповідальність керівника за управління та розвиток закладу освіти у цілому.

**Формулювання цілей статті (постановка завдання).** Метою статті є узагальнення та розроблення рекомендацій щодо впровадження системи внутрішнього контролю у практичну діяльність вищих навчальних закладів державного сектору.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Питання формування, а також раціонального й ефективного використання ресурсів завжди є актуальними для всіх державних закладів освіти. Запровадження системи заходів щодо економії коштів має на меті розроблення адекватної системи ефективного внутрішнього контролю над видатками всіма бюджетними установами, у тому числі закладами освіти. Прийнятий у 2010 р.

Бюджетний кодекс України є першим законодавчим актом, який установлює засади створення гармонійної системи державного та внутрішнього контролю над використанням коштів бюджетними установами, до яких належить вищі навчальні заклади державного сектору, проте він не розв'язує усіх проблем у цій сфері.

Згідно зі статтею 26 Бюджетного кодексу України [1], 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.

Оскільки система внутрішнього контролю впливає на результати діяльності суб'єктів ринку, провідними спеціалістами у цій галузі з різних країн світу розроблено документи, що визначають сутність внутрішнього контролю (табл. 1).

За даними табл. 1, перші два документи розуміють внутрішній контроль як певну систему, що існує в організації, а інших два документи визначають внутрішній контроль як процес, спрямований на досягнення цілей.

Часто внутрішній аудит ототожнюють із внутрішнім контролем, але внутрішній аудит є однією з форм здійснення внутрішнього контролю. Внутрішній контроль – це комплекс дій, правил та заходів, запроваджених керівництвом суб'єкта господарювання, що постійно застосовуються в діяльності органі-

Таблиця 1

## Трактування сутності внутрішнього контролю за міжнародними документами

Документ	Визначення сутності внутрішнього контролю
Стандарт «Цілі контролю під час використання інформаційних технологій» (COBIT) [2]	Норми, процедури, прийоми й організаційні структури розроблені для забезпечення розумної гарантії того, що бізнес-цілі будуть досягнуті, а небажані події будуть попереджені або виявлені та виправлені.
Доповідь «Контроль і аудит систем» (SAC) [3]	Сукупність процесів, функцій, дій, підсистем і людей, об'єднаних разом чим свідомо розподілених, призначена для забезпечення ефективного досягнення цілей та завдань.
Доповідь «Внутрішній контроль: інтегрований підхід» (COSO) [4]	Процес, що здійснюється радою директорів організації, менеджментом, іншим персоналом, призначений для забезпечення розумної гарантії досягнення цілей у таких категоріях: – ефективність і результативність операцій; – надійність фінансової звітності; – дотримання наявних законів і правил.
Стандарт про розгляд структури внутрішнього контролю під час аудиту фінансової звітності (SAS 55) із внесеними пізніше змінами (SAS 78) [5]	Процес, що здійснюється радою директорів організації, менеджментом, іншим персоналом, призначений для забезпечення розумної гарантії досягнення цілей в таких категоріях: – надійність фінансової звітності; – ефективність і результативність операцій; – дотримання наявних законів і правил.

зації для забезпечення впевненості в досягненні ним таких загальних цілей:

- результативності діяльності, економності та ефективності використання ресурсів;
- відповідності чинним законам, іншим нормативно-правовим і регулюючим актам, політиці та процедурам;
- незалежності та надійності інформації, рахунків та даних;
- захисту активів від утрат, зокрема тих, які виникли через зловживання, неврегульованість чи корупцію [6].

Основними завданнями внутрішнього контролю державних закладів вищої освіти є контроль за економним та цільовим використанням фінансових ресурсів, збереженням активів, попередження фактів безгосподарності та марнотратства (рис. 1).

Можна зробити висновок, що організація внутрішнього контролю у вищому навчальному закладі державного сектору являє собою сукупність взаємопов'язаних і взаємозалежних елементів, робота яких спрямована на досягнення загальної мети внутрішнього контролю.

Побудова внутрішнього контролю у вищих навчальних закладах державного сектору ґрунтується на принципах:

- законності;

- об'єктивності;
- відповідальності та розподілу повноважень, а саме: 1) розподіл прав та обов'язків між управлінцями ВНЗ усіх рівнів та працівниками; 2) встановлення меж відповідальності керівництва закладу освіти та працівників у рамках функціональних повноважень у процесі прийняття рішень або виконання інших дій;
- методичної єдності;
- збалансованості;
- превентивності;
- відкритості.

Нині система внутрішнього контролю у вищих навчальних закладах державного сектору є не систематизованою, не структурованою та не формалізованою.

Внутрішній контроль – не разова подія, а постійний управлінський процес, який охоплює усі операції кожної структурної одиниці організації. При цьому внутрішній контроль повинен забезпечувати визначення й аналіз ризиків діяльності організації для їх попередження чи обмеження.

Критеріями оцінки якості внутрішнього контролю можуть бути:

- 1) економність та ефективність – досягнення найкращого результату за умови використання визначеного або мінімального обсягу матеріальних і фінансових ресурсів;

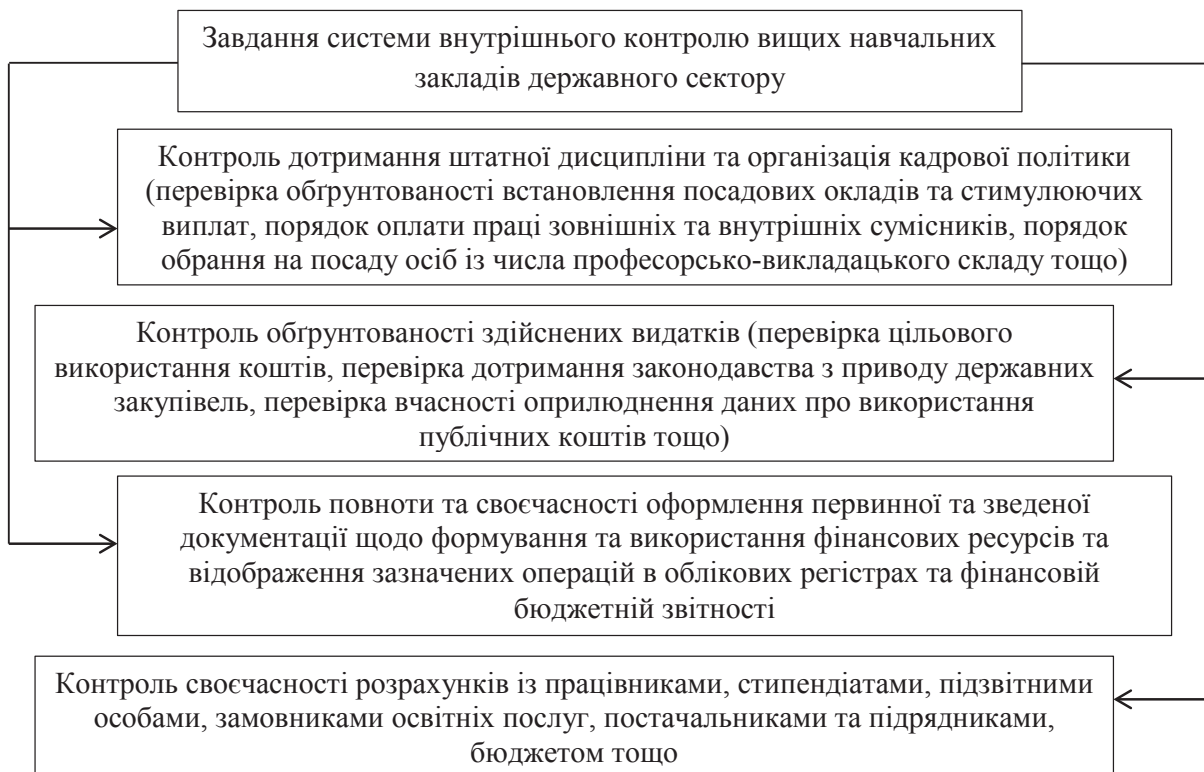


Рис. 1. Завдання системи внутрішнього контролю ВНЗ державного сектору економіки

Джерело: розроблено автором

2) результативність – ступінь досягнення мети внутрішнього контролю та співвідношення запланованих результатів діяльності з фактичними;

3) законність – відповідність усіх аспектів діяльності організації вимогам законодавства.

Оцінку діяльності внутрішнього контролю у закладах вищої освіти державного сектору пропонується визначати за показниками, які наведено в табл. 2.

Таблиця 2

**Показники оцінки внутрішнього контролю**

№ з/п	Показник	Порядок розрахунку
1	Коефіцієнт відшкодування порушень до бюджету	Відношення суми відшкодування фінансових ресурсів закладом вищої освіти за результатами державного фінансового аудиту, до загальної суми порушень, виявлених/попереджених заходами внутрішнього контролю
2	Коефіцієнт не виявлення порушень	Відношення кількості порушень у закладі вищої освіти, виявлених/попереджених заходами внутрішнього контролю, до кількості порушень, виявлених Держаудитслужбою під час проведення ревізії (інспектування, аудиту) фінансово-господарського стану вищого навчального закладу

*Джерело: розроблено автором*

Отже, у вищих навчальних закладах державного сектору внутрішній контроль сприятиме ефективному та раціональному формуванню та використанню фінансових ресурсів, оперативному реагуванню на виникнення або загрозу виникнення фактів незаконного, неефективного та нерезультативного їх використання, а також удосконаленню системи управління та прозорості прийняття управлінських рішень.

Внутрішній контроль у системі фінансового менеджменту вищого навчального закладу державного сектору допомагає адміністрації здійснювати управління, але не може й не повинен підміняти управлінців і керівників.

Аналізуючи місце внутрішнього контролю в системі управління вищим навчальним закладом державного сектору, можна зазначити, що він відповідає за:

– збереження матеріальних ресурсів та ефективність їх використання;

– адекватність та ефективність управлінських рішень;

– дотримання норм чинного законодавства, попередження і виявлення фактів їх порушення;

– достатність, точність, релевантність інформації, що створюється і передається для прийняття управлінських рішень;

– збереження конфіденційної інформації.

Таким чином, вищий навчальний заклад запроваджує та підтримує ефективні заходи внутрішнього контролю, які забезпечили б прийнятний рівень ризиків.

Заходи внутрішнього контролю ресурсів на всіх рівнях діяльності закладу вищої освіти та щодо всіх функцій і завдань включають відповідні правила та процедури, найбільш типовими серед яких є:

– авторизація та підтвердження, що 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 над 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, установлення режимів доступу до інформаційних ресурсів тощо);

– контроль над достовірністю проведених операцій, перевірка процесів та операцій до та після їх проведення, звірка облікових даних із фактичними (наприклад, порівняння кількості закуплених товарів із кількістю товарів, що було фактично замовлено);

– оцінка загальних результатів діяльності закладу освіти, окремих функцій та завдань шляхом оцінювання їх ходу та результатів щодо ефективності та результативності, відповідності нормативно-правовим актам та внутрішнім регламентам, правилам та процедурам навчального закладу;

– систематичний перегляд роботи кожного працівника закладу освіти (нагляд);

– інші правила та процедури, у тому числі визначені регламентом навчального закладу, внутрішніми документами про систему контролю над виконанням документів, правила внутрішнього трудового розпорядку працівників установи тощо.

**Висновки з цього дослідження.** З розвитком економічних реалій в Україні внутрішній контроль стає невід'ємним засобом управління вищим навчальним закладом державного сектору. Ефективна система внутрішнього контролю у ВНЗ може запобігти нераціональному та нецільовому використанню ресурсів і мінімізувати ризик фінансових порушень під час ревізії фінансово-господарської діяльності державного закладу вищої освіти.

Внутрішній контроль у вищому навчальному закладі є постійним управлінським процесом, що охоплює усі операції кожної структурної одиниці, забезпечуючи визначення й аналіз ризиків його діяльності

для їх попередження (недопущення) чи обмеження.

Потрібно пам'ятати про те, що внутрішній контроль повинен бути вбудований в операційні процеси, а не накладатися на них. Внутрішній контроль у ВНЗ повинен діяти системно, попереджуючи можливі недоліки та відхилення, а не здійснюватися у вигляді окремих контрольних заходів для покарання винних осіб. Успіх у створенні дієвої системи внутрішнього контролю залежатиме від кожного працівника закладу вищої освіти, тому ефективна система внутрішнього контролю може бути сформована лише у разі зацікавлення керівника вищого навчального закладу державного сектору.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>
2. Обзор стандарта COBIT (Control Objectives for Information and Related Technologies) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.isaca.org](http://www.isaca.org)
3. Контроль і аудит систем: Доповідь SAC / Дослідницький фонд Інституту внутрішніх аудиторів – 1991 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.isaca.ru](http://www.isaca.ru)
4. Внутрішній контроль: інтегрований підхід: Доповідь COSO / Офіційний сайт COSO [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://coso.org>
5. Аудиторські стандарти SAS 55, SAS 78 «Стандарти про розгляд структури внутрішнього контролю при аудиті фінансової звітності» / Офіційний сайт Американського інституту дипломованих бухгалтерів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.aicpa.org](http://www.aicpa.org)
6. Методичний посібник / П.П. Андреев, Я. ван Тайнен, О.О. Чечуліна [та ін.]. – Київ: Кафедра, 2012. – 70 с.