

Transformation of Control in the Public Sector: Current Challenges and Development Directions

Svitlana Sysiuk¹

Abstract. *The development of control in the public sector under current conditions is influenced by a range of factors, including legislative changes, digitalization, and institutional transformations. Together with the evolving requirements of public administration, these factors determine the directions, types, instruments, and characteristics of control. The purpose of this study is to identify the key challenges associated with the transformation of control under current conditions and to characterize the directions of its development that most effectively incorporate innovative regulatory requirements. The study employs general scientific and specialized research methods, including analysis and synthesis, generalization, evaluation, and visualization. The findings indicate that control in the public sector is undergoing continuous transformation in response to emerging challenges. In this context, the development of internal control, as one of its key forms, represents a promising direction for improving control activities through a more comprehensive approach. Based on a critical analysis of the current regulatory framework, it has been established that internal control in the public sector, particularly in local self-government bodies, is founded on the principles of timeliness, clearly defined objectives and tasks, consistency, specificity, transparency, and a results-oriented approach rather than on identifying those responsible for deficiencies. The study identifies the major challenges and structural components of the internal control system and proposes the stages for its implementation in local self-government bodies. The introduction of an internal control system in such public sector entities enables all institutions and enterprises acting as managers and recipients of budget funds to be covered by control procedures. This contributes not only to improving the efficiency of public resource utilization but also to implementing optimization measures. Furthermore, it is demonstrated that the proposed approaches are based on international standards and incorporate both risk-oriented and managerial perspectives. It has also been established that the core elements of the internal control system not only define its organizational structure but also address the challenges currently faced by public sector entities. Future research on the development of control in the public sector should focus on the algorithmization of control procedures and the formulation of tasks for their computerization and software implementation. Another important area for further investigation is the development of models for evaluating the effectiveness of control and identifying risks arising during control activities. In addition, further studies should substantiate and develop action plans for implementing internal control in specific public sector entities and address issues related to the computerization and documentation of control procedures.*

Keywords: control, public sector, transformation, internal control, regulatory framework, local self-government bodies, risk-oriented approach, budget fund managers.

Received: 11 May 2026 | **Revised:** 13 May 2026 | **Accepted:** 7 June 2026 | **Published:** 19 August 2026.

Suggested Citation:

Sysiuk, S. V. (2026). Transformation of Control in the Public Sector: Current Challenges and Development Directions. *Herald of Economics*, 3, 183-195. DOI: 10.35774/visnyk2026.03.183.



This is an open access article under the terms of the Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 License (<http://www.creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>), which permits use and distribution in any medium, provided the original work is properly cited and the use is non-commercial.

© 2026 The Author(s).

¹Svitlana Sysiuk, West Ukrainian National University, Ternopil, Ukraine.

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-6697-1289>.

E-mail: svitva0406@ukr.net

Трансформація контролю в державному секторі: актуальні виклики та напрями розвитку

Світлана Сисюк¹

¹Західноукраїнський національний університет, Тернопіль, Україна

Анотація. Розвиток контролю в державному секторі в сучасних умовах перебуває під впливом різних чинників: зміни законодавства, цифровізації, трансформаційних інституційних змін. Вони разом із вимогами системи управління визначають напрями, види та інструментарій контролю, а також його характеристики. Метою дослідження є виявлення основних викликів при трансформації контролю в сучасних умовах і характеристика напрямку його розвитку, що оптимально враховуватиме інноваційні нормативні приписи. В процесі дослідження використано загальнонаукові й спеціальні методи дослідження, зокрема, аналіз і синтез, узагальнення та оцінку, метод візуалізації. Встановлено, що контроль в державному секторі трансформується відповідно до існуючих викликів. У цьому контексті розвиток внутрішнього контролю як одного із його видів можна вважати перспективним напрямом удосконалення контрольних дій у бік їх всеохопності. На основі критичного аналізу чинних нормативних документів встановлено, що внутрішній контроль в державному секторі загалом, і органах місцевого самоврядування зокрема, базується на принципах своєчасності, чіткості цілей та завдань, логічності, конкретності та прозорості зі спрямуванням на результат, а не на пошук винних осіб. Встановлено основні виклики й елементні складові системи внутрішнього контролю і запропоновано етапи його формування в органах місцевого самоврядування. Впровадження системи внутрішнього контролю у таких суб'єктах державного сектору дозволяє охопити ним усі установи та підприємства, які є розпорядниками й одержувачами бюджетних коштів, що сприяє не тільки підвищенню ефективності їх використання, але й забезпечує реалізацію оптимізаційних заходів. Доведено, що його підходи базуються на міжнародних вимогах, мають ризик-орієнтований та управлінський вектор. З'ясовано, що його основні елементи не просто визначають структуру такого контролю, але й відповідають тим викликам, які супроводжують діяльність суб'єктів державного сектору в сучасних умовах. У перспективі дослідження розвитку контролю в державному секторі слід здійснювати в напрямі алгоритмізації та формування завдань для комп'ютеризації й програмування. Актуальною також є розробка моделей оцінювання ефективності контролю та ризиків при його проведенні. Також актуальним напрямом досліджень є обґрунтування й розроблення плану дій з впровадження внутрішнього контролю для конкретного суб'єкта державного сектору, а також вирішення проблеми, пов'язаної з комп'ютеризацією контрольних процедур і їх документуванням.

Ключові слова: контроль, державний сектор, трансформація, внутрішній контроль, нормативне регулювання, органи місцевого самоврядування, ризик-орієнтований підхід, розпорядники бюджетних коштів

Постановка проблеми. Функціонування суб'єктів державного сектору в сучасних умовах піддається впливу дестабілізуючих чинників, соціально-економічних трансформацій та зростання вимог, пов'язаних з транспарентністю й ефективністю використання бюджетних коштів. Це посилює значення та потребу в здійсненні якісного й ефективного контролю в цій сфері для забезпечення раціонального використання ресурсів, зокрема бюджетних коштів. Дефіцитність останніх, а також суворі законодавчі вимоги щодо цільового використання потребують дієвих методів, механізмів та інструментарію перевірки й оцінки.

У контексті останніх законодавчих змін і прийняття Закону України «Про основні засади державного нагляду (контролю)» [1] та уніфікації контрольних процедур на засадах ризик-орієнтованого підходу, особливо актуалізуються дослідження проблематики трансформаційних перетворень і сучасних викликів у цій сфері. Системні організаційно-інституційні, а також методичні удосконалення контролю набувають виняткового значення для покращення управління ресурсами в державному секторі та підвищення ефективності діяльності його суб'єктів.

Важлива проблема цього процесу полягає в тому, що суб'єкти державного сектору, які належать до різних галузей економіки та сфер впливу, мають власні особливості діяльності, які часто неможливо вкласти в рамки уніфікованих підходів контролю. Власне саме тому необхідне проведення наукових досліджень трансформації контролю з урахуванням викликів,

що належать до галузевої специфіки, а також пов'язані з впливом низки інших сучасних чинників, які мають вплив на напрями й організаційно-методичну специфіку контрольних дій.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Першочерговий вплив на систему контролю, безумовно, має нормативно-правове його забезпечення. Якщо провести критичну оцінку вище згаданого новоприйнятого Закону, який має набути чинності з дня припинення чи скасування воєнного стану в Україні, то можна відзначити такі його основні моменти, які відрізняються від інших чинних нормативів. Найперше, це інновації, пов'язані з цифровізацією. У законі репрезентується запровадження «інтегрованої інформаційно-комунікаційної системи державного нагляду (контролю)... з особистим кабінетом суб'єкта господарювання» [1], у якій буде генеруватись уся документація, пов'язана з контрольними діями та рішеннями.

Серед інших нововведень, Закон декларує ризик-орієнтований підхід до планових перевірок і встановлює періодичність контролю, яка залежить від ступеня ризику. Окрім цього, чітко врегульовано питання, пов'язані з позаплановими контрольними діями і провадженням добровільного аудиту. Окрема увага приділена також заохоченню до страхування відповідальності та відеофіксації контрольних дій. Загалом Закон враховує низку важливих моментів контролю та спрямований на розширення прав підконтрольних суб'єктів. У такій редакції цей нормативний акт більшою мірою скеровує систему контролю до забезпечення його відповідності міжнародним нормам і правилам.

Уніфікованість нового Закону та його відповідність сучасним тенденціям і викликам є його важливою перевагою, однак все ще є об'єктивна потреба у формуванні спеціалізованих підходів і рішень, які характерні для конкретних суб'єктів, наприклад бюджетних установ.

У науковій дослідницькій літературі проблематиці контролю в бюджетних установах, приділяється достатньо багато уваги. Зокрема Маринушкін А. Г., розглядаючи контроль у системі публічної влади, чітко ідентифікує «перешкоди на шляху до ефективної реалізації його механізмів та розглядає його як інструмент реалізації публічного управління» [2].

Доволі специфічно, опосередковано, через дослідження поняття контролінгу та його особливостей в державному секторі, розглядає контроль Чолій Л. О. Дослідник вважає контроль одним із елементів системи контролінгу, який разом з іншими складовими (обліком, аналізом, прогнозуванням) «забезпечує керівництво ...необхідною інформацією ... для підвищення ефективності управлінських рішень» [3, с.167].

Визнаючи справедливність розгляду контролю як інформаційного джерела управління, варто зауважити, що на законодавчому рівні саме він ідентифікований як самостійна система, що спрямована на забезпечення законності використання активів, коштів, майна, їхнього формування та використання в процесі діяльності.

У контексті бюджетних установ він виконує роль основного важеля забезпечення цільового використання отриманого фінансового забезпечення, джерела оптимізації витрат та регулятора правильності здійснюваних господарських операцій.

З огляду на посилення в умовах нестабільності потреби оперативного впливу на діяльність бюджетних установ, на нормативному та науково-прикладному рівні в останні роки активувалася розробка та розвиток проблематики здійснення внутрішнього контролю й аудиту. Щодо останнього, то його визначення також подається у Бюджетному кодексі, де під ним розуміється: «комплекс заходів, що ґрунтуються на управлінській відповідальності та підзвітності і застосовуються керівником для забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності розпорядника бюджетних коштів» [4]. Щодо внутрішнього аудиту, то його визначення також подається у Бюджетному кодексі, де під ним розуміється: «незалежна, об'єктивна діяльність, що передбачає здійснення

аудиторських досліджень (оцінки з надання впевненості) та аудиторського консультування для сприяння розпоряднику бюджетних коштів у досягненні цілей, завдань і конкретних результатів своєї діяльності» [4]. Отже, внутрішній контроль і внутрішній аудит є взаємопов'язаними інструментами управління, спрямованими на підвищення ефективності, результативності та підзвітності діяльності установ.

Варто визнати, що проблематику внутрішнього контролю й аудиту досліджували багато українських і зарубіжних вчених, зокрема Маринушкін А. [2], Мельников В. [5], Слиш Н. [6], Цепенда В. [7], Чечуліна О., Остріщенко Ю., Сушко Н., Пилипів В. [8], Буфуну П., Еріотіс Н., Кунадеас Т., Аргіропулос П. [9], Хасібун Д. [10]. Окрім цього, існують міжнародні наукові проєкти, присвячені цій тематиці [11]. Незважаючи на це, проблема їх здійснення все ще актуальна, особливо в діяльності таких суб'єктів державного сектору, як органи місцевого самоврядування. Сучасні виклики суттєво посилюють інтерес і потребу в здійсненні комплексного дослідження розвитку внутрішнього контролю та ідентифікації його напрямів, а також специфіки здійснення у таких бюджетних організаціях.

Метою статті є виявлення основних викликів при трансформації контролю в сучасних умовах і вироблення напрямку його розвитку, що оптимально враховуватиме інноваційні нормативні приписи.

Виклад основного матеріалу. Органи місцевого самоврядування, під якими розуміють місцеві ради та їх виконавчий апарат, відповідно до Бюджетного кодексу є бюджетними установами, що позначається на організації обліку та контролю в них. Специфічні особливості функціонування органів місцевого самоврядування, які безпосередньо впливають на організацію обліку та контролю, полягають у наступному:

- здійснення діяльності відповідно до класифікації видів економічної діяльності (КВЕД) 84.11 «Державне управління загального характеру», що визначає особливості нормативного регулювання їх фінансово-господарської діяльності;

- реалізація значної кількості бюджетних програм, що потребує організації аналітичного обліку за кожною програмою, джерелами фінансування, напрямами використання бюджетних асигнувань та показниками їх виконання. Водночас бюджетні програми охоплюють як фінансування діяльності апарату місцевої ради та її виконавчих органів, так і виконання повноважень у сферах соціального захисту населення, освіти, культури, охорони здоров'я, житлово-комунального господарства, благоустрою територій, цивільного захисту, територіальної оборони, підтримки комунальних підприємств та інших напрямів розвитку територіальної громади;

- фінансування діяльності здійснюється переважно за рахунок бюджетних коштів, що надходять у вигляді бюджетних асигнувань, міжбюджетних трансфертів, субвенцій, дотацій та інших цільових надходжень, що зумовлює необхідність ведення окремого обліку за джерелами фінансування та забезпечення постійного контролю за їх цільовим і ефективним використанням;

- значний обсяг операцій із виконання місцевого бюджету та управління бюджетними коштами потребує організації системи внутрішнього контролю, яка охоплює процеси планування, виконання бюджетних програм, моніторингу досягнення результативних показників, оцінювання ризиків та забезпечення дотримання бюджетного законодавства;

- діяльність органів місцевого самоврядування характеризується високими вимогами до прозорості, відкритості та підзвітності, що обумовлює необхідність формування достовірної фінансової та бюджетної звітності, а також впровадження сучасних цифрових інструментів бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю та електронного документообігу.

Відповідно особливості діяльності та обліку визначають необхідність застосування системи контролю, яка б забезпечила законність здійснення бюджетних операцій, ефективне

управління публічними фінансовими ресурсами, своєчасне виявлення ризиків і підвищення результативності виконання бюджетних програм.

Контроль, що здійснюється в органах місцевого самоврядування, як і в усіх суб'єктах діяльності, є зовнішній та внутрішній.

Величко В., досліджуючи питання державного контролю за додержанням законності в діяльності органів та посадових осіб місцевого самоврядування, акцентує увагу що «для організації ефективного нагляду та контролю необхідно чітко визначити перелік державних органів та посадових осіб, які мають право здійснювати контрольні та наглядові функції, розмежувати повноваження між суб'єктами контрольної діяльності, врегулювати процедуру здійснення нагляду і контролю у муніципальній сфері, запровадити єдині принципи та методи реалізації державного контролю та нагляду на регіональному й місцевому рівнях» [12].

Мінакова Є. досліджує організацію контролю в органах місцевого самоврядування крізь призму його правового регулювання, акцентуючи увагу на трансформації контрольних механізмів в умовах децентралізації. Авторка підкреслює «необхідність удосконалення підходів до контролю за дотриманням законності під час реалізації органами місцевого самоврядування як власних, так і делегованих повноважень» [13].

На сьогодні поряд із зовнішнім контролем особливої актуальності набуває організація внутрішнього контролю в органах місцевого самоврядування, що зумовлено розширенням фінансової бази громад, збільшенням обсягів бюджетних ресурсів та урізноманітненням напрямів їх використання. Водночас децентралізаційні процеси посилили відповідальність органів місцевого самоврядування за ефективне, результативне та цільове управління наявними ресурсами. Необхідність функціонування внутрішнього контролю також визначається тим, що місцеві ради виконують функції головних розпорядників коштів місцевих бюджетів, а також здійснюють управління мережею підпорядкованих установ, комунальних підприємств та закладів. За таких умов виникає потреба у постійному моніторингу операцій з бюджетними коштами, дотримання фінансової та бюджетної дисципліни, достовірності облікової інформації, результативності бюджетних програм та ефективності використання комунального майна.

Під організацією внутрішнього контролю доцільно розуміти комплекс взаємопов'язаних організаційних, методичних і контрольних заходів, що здійснюються уповноваженими суб'єктами внутрішнього контролю з метою забезпечення виконання поставлених завдань, досягнення визначених керівництвом цілей та ефективного функціонування установи. Він є важливим напрямом загальної системи контролю в державному секторі, яка активно розвивається та удосконалюється. Свідченням цього є затвердження «Методичних рекомендацій щодо функціонування внутрішнього контролю у розпорядників бюджетних коштів, на підприємствах, в установах та організаціях, що належать до сфери їх управління», затверджених від 20.08.2025 р. наказом Міністерства фінансів України № 420 (далі Методичні рекомендації № 420) [14].

У системі внутрішнього контролю органів місцевого самоврядування реалізується комплекс взаємопов'язаних функцій, спрямованих на забезпечення ефективного управління бюджетними ресурсами, досягнення визначених стратегічних і операційних цілей, мінімізацію ризиків та дотримання вимог законодавства.

До основних функцій системи внутрішнього контролю належать:

1. Методична функція, яка полягає у формуванні організаційно-методичного забезпечення внутрішнього контролю. Реалізація методичної функції передбачає розроблення системи показників оцінювання діяльності органу місцевого самоврядування та його структурних підрозділів, визначення критеріїв результативності бюджетних програм, удосконалення форм внутрішньої управлінської звітності, а також розроблення методичних підходів до планування

діяльності, організації бухгалтерського обліку, управління ризиками та документування контрольних процедур.

2. Аналітична функція, яка спрямована на інформаційно-аналітичне забезпечення процесу управління та передбачає систематичний аналіз результатів діяльності, оцінювання рівня досягнення визначених цілей і показників, виявлення відхилень від запланованих результатів, встановлення причин їх виникнення та оцінювання впливу ризиків на виконання бюджетних програм.

3. Контрольна функція, що забезпечує постійний моніторинг законності, достовірності та ефективності здійснення фінансово-господарських операцій, а її реалізація спрямовується на підтвердження достовірності облікових даних, контроль за досягненням стратегічних і операційних цілей, дотриманням вимог бюджетного законодавства, а також своєчасне виявлення та попередження порушень, помилок і неефективного використання бюджетних ресурсів.

Реалізація зазначених функцій потребує належної організації внутрішнього контролю, що передбачає комплекс взаємопов'язаних організаційних заходів. Серед основних доцільно виокремити:

- розробку та затвердження внутрішніх нормативних документів, які регламентують функціонування системи внутрішнього контролю, визначають порядок організації внутрішнього середовища, розподіл повноважень і відповідальності, процедури управління ризиками, механізми інформаційної взаємодії між структурними підрозділами, порядок документування контрольних процедур та здійснення моніторингу їх ефективності;

- чіткий розподіл повноважень, функцій і відповідальності між керівництвом, структурними підрозділами та працівниками щодо функціонування й удосконалення внутрішнього контролю; періодичне незалежне оцінювання системи внутрішнього контролю підрозділом внутрішнього аудиту, зокрема ефективності контрольних процедур і управління ризиками, а також надання рекомендацій щодо усунення недоліків та підвищення її результативності.

Отже, ефективність внутрішнього контролю забезпечується взаємодією його методичної, аналітичної та контрольної функцій, спрямованих на управління ризиками, дотримання законності та підвищення результативності діяльності органів місцевого самоврядування.

Водночас важливим викликом є фінансове забезпечення системи внутрішнього контролю, особливо в умовах бюджетних обмежень і воєнного стану. Для малих територіальних громад доцільним є визначення координатора з внутрішнього контролю замість створення окремого підрозділу, що дозволить мінімізувати додаткові витрати.

Незалежно від обраної форми організації необхідно розробити Положення про відділ внутрішнього контролю або Положення про координатора з внутрішнього контролю та інструкцію з його здійснення, які визначатимуть суб'єктів і об'єкти контролю, його мету, принципи, методи, порядок проведення контрольних заходів, розподіл відповідальності та документальне оформлення їхніх результатів.

Внутрішній контроль в розпорядників бюджетних коштів, зокрема в органах місцевого самоврядування є складовою системи державного фінансового контролю та, враховуючи норми законодавства, є обов'язковим до впровадження.

Згідно з Методичними рекомендаціями № 420, «внутрішній контроль повинен здійснюватися постійно й охоплювати всі процеси діяльності... Організація та функціонування внутрішнього контролю полягає у впровадженні управлінських заходів, рішень, дій, реалізації виконуваних завдань і функцій керівниками та всіма працівниками установи на постійній основі» [15].

З теоретичного погляду етапами формування побудови системи внутрішнього контролю буде наступний план дій (рис. 1).

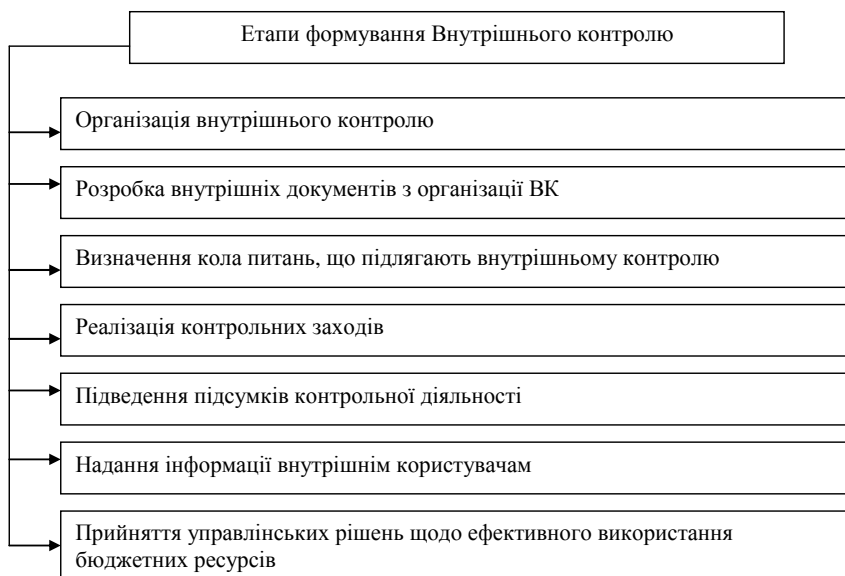


Рис. 1. Етапи формування системи внутрішнього контролю.

Джерело: розроблено автором.

Впровадження внутрішнього контролю в органах місцевого самоврядування із дотриманням визначених етапів дасть змогу контролювати діяльність (фінансову та господарську), реагувати на зовнішні зміни, оперативно приймати управлінські рішення, а також вчасно впроваджувати ефективні методи, які дозволять підвищити ефективність використання коштів місцевого бюджету.

Проте такі суб'єкти, як складові державного сектору, стикаються з багатьма викликами. У їхньому складі, окрім названого вище проблемного фінансового забезпечення, слід назвати: обмежені кадрові ресурси; технологічні недосконалості (застарілі системи обліку й контролю, обмеженість або навіть відсутність інтегрованих цифрових платформ, низький рівень цифровізації та застосування ризик-орієнтованого підходу); інституційна інерція та опір інноваційним змінам (відсутність розуміння переваг, небажання вносити зміни в усталені підходи та спротив новим стандартам); глобальні кризові явища та економічну нестабільність.

Власне слід визнати, що і новоприйнятий Закон, про який йшлося вище, і затверджені Методичні рекомендації по внутрішньому контролю повною мірою відповідають подоланню зазначених викликів і сприяють вирішенню наявних проблем. Згідно з їх положенням розвиток системи контролю сприймається не як суто технічне рішення, а як інституційна трансформація, яка потребує відповідних ресурсів, кадрів і спрямована на зміну управлінської культури в державному секторі загалом.

Згідно з критичною оцінкою положень Методичних рекомендацій № 420, внутрішній контроль як один із напрямів розвитку системи контролю в державному секторі спрямований на подолання тих викликів, які мають особливо сильний вплив на суб'єктів господарювання, що фінансуються з бюджету, зокрема місцевого.

Якщо говорити про органи місцевого самоврядування, то положення цього документа містять певні рекомендації, які стосуються внутрішнього середовища. У цьому контексті кадрові питання розглядається з позиції дотримання етичних цінностей, кадрової політики, організаційної структури тощо. Зрозуміло, що цим не вирішується кадрове забезпечення,

але чітко визначаються основні вимоги до фахівців і робиться акцент на розвитку культури доброчесності. Тобто певною мірою забезпечується подолання таких викликів як опір змінам і якість кадрів, що суттєво залежить від чіткості розподілу повноважень і підзвітності. Глобальні кризові явища та нестабільність пропонується долати через механізми управління ризиками. Відповідно, воно включає ідентифікацію ризиків на різних етапах (при плануванні, в процесі діяльності, у перспективі). Методичні рекомендації містять інформацію щодо оцінки ймовірності виникнення ризиків, їхнього впливу та вибору способів реагування. З іншого боку, такий виклик як обмежені ресурси пріоритезують проблематику найважливіших ризиків. Отож, на них робиться акцент системи внутрішнього контролю, особливо на проактивне їхнє врахування в бюджетних програмах.

У питаннях вирішення технологічних і корупційних ризиків у документі подано специфікацію контрольних заходів, яка включає описові матеріали про управлінські рішення, процедури, моніторинг виконання бюджетних програм тощо. Це безпосередньо пов'язано з впровадженням автоматизованих систем, прозорістю процедур закупівлі і звітності.

Не менш вагомим викликом, як свідчить практика діяльності органів місцевого самоврядування, є недовіра суспільства та адміністративна інерція. З точки зору внутрішнього контролю їх подолання лежить в площині документообороту, розвитку електронних систем і каналів сигналізування (повідомлення) про відхилення, а також у взаємодії з громадськістю. Саме внутрішній контроль уможливорює найшвидше реагування в таких питаннях.

Логічна й ефективна реалізація заходів з подолання названих викликів тісно пов'язана з іншими викликами, зокрема такими як формальність контролю і нестабільність управлінських рішень, оскільки моніторинг і оцінка, здійснювані системою контролю передбачають, передусім регулярну оцінку ефективності бюджетних програм, аналіз відхилень, коригувальні заходи. У комплексі інформація та комунікація разом із моніторингом й оцінкою забезпечують не тільки перетворення контролю на внутрішній процес, а й швидке інформування керівництва про наявні проблеми. Окрім цього, для громадськості він надає релевантну інформацію для публічності в плані використання бюджетних коштів, а для керівництва об'єктивні дані для прийняття рішень і здійснення коригувальних дій.

Не менш вагомою ознакою є те, що відповідно до чинних нормативних приписів контроль, зокрема внутрішній, перетворився із звичайної функції управління у систему, інтегровану в усі процеси діяльності, а відповідальність за його ведення несе не тільки керівник, а й усі фахівці суб'єкта державного сектору (на різних рівнях: працівники та керівники першої лінії управління, які здійснюють постійний контроль; працівники другої лінії управління, що здійснюють періодичний контроль; керівництво й аудиторський комітет (за наявності), які провадять моніторинг). Тобто загалом йдеться про трирівневу структуру моделі контролю, яка, на відміну від традиційної, забезпечує максимальну контрольованість процесів діяльності суб'єктів державного сектору.

Отже, внутрішній контроль як важливий напрям розвитку системи контролю в державному секторі забезпечує подолання низки викликів і є сучасною, структурованою, ризик-орієнтованою системою, використання якої сприяє ефективному використанню бюджетних коштів та оптимізації діяльності. В узагальненому вигляді скорочена схема внутрішнього контролю охоплює відповідні блоки, які описані вище, та які в комплексі формують цілісну й дієву систему, що функціонує не формально, а відповідає на конкретні виклики: від кадрового дефіциту і аж до суспільного впливу (рис. 2).

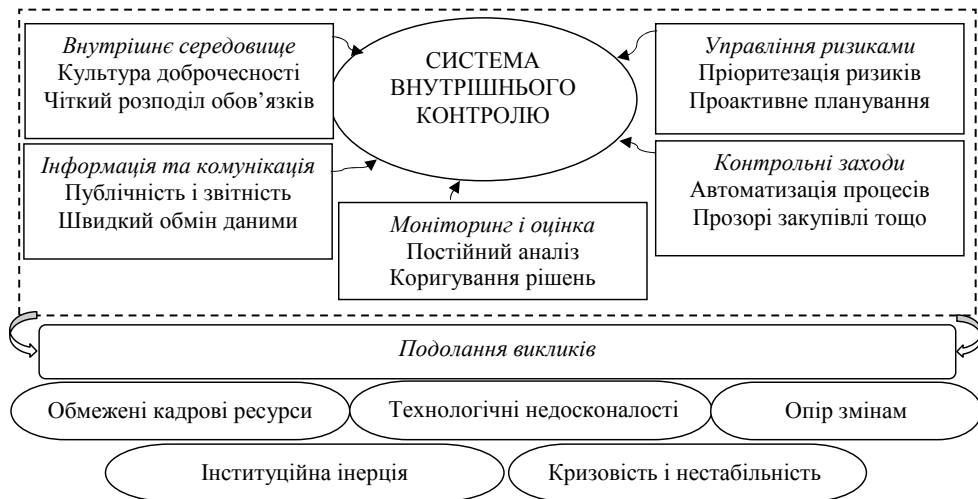


Рис. 2. Складові системи внутрішнього контролю та їхні елементні характеристики, що забезпечують подолання основних існуючих викликів.

Джерело: розроблено автором.

Загалом система внутрішнього контролю охоплює такі взаємопов'язані елементи, як «внутрішнє середовище, управління ризиками, контрольні заходи, інформацію і комунікацію та моніторинг» [14].

Внутрішнє середовище є її базовою складовою, оскільки визначає принципи управління, розподіл повноважень, відповідальність і підзвітність посадових осіб, формуючи основу для ефективного функціонування інших елементів системи, а саме:

- стратегічного управління, що передбачає визначення місії, стратегічних і операційних цілей діяльності територіальної громади;
- бюджетного планування та програмно-цільового управління, яке охоплює підготовку бюджетних запитів, складання та виконання кошторисів, формування і реалізацію паспортів бюджетних програм, визначення результативних показників та оцінювання ефективності їх виконання;
- управління бюджетними ресурсами, яке охоплює планування, розподіл, використання та контроль бюджетних коштів, а також контроль фінансових операцій і реєстрації бюджетних зобов'язань;
- організацію бухгалтерського обліку та звітності у частині забезпечення законності ведення обліку, складання і подання звітності, достовірності та своєчасності облікової інформації.
- управління комунальним майном, що охоплює облік, оцінювання, збереження, ефективне використання і контроль за рухом об'єктів комунальної власності;
- надання публічних послуг, зокрема адміністративних, соціальних, житлово-комунальних та інших послуг, здійснення яких відповідно до законодавства належить до повноважень органів місцевого самоврядування;
- організації і проведення публічних закупівель, що охоплює планування закупівель, визначення потреб, проведення закупівельних процедур, укладання та виконання договорів, а також контроль за дотриманням принципів законності, відкритості, доброчесної конкуренції й ефективного використання бюджетних коштів;

– організації документообігу та інформаційного забезпечення, що передбачає впровадження ефективної системи управління документами, електронного документообігу, забезпечення належного інформаційного обміну між структурними підрозділами, збереження документів і захисту службової інформації.

Чітке розмежування відповідальності та підзвітності посадових осіб за кожним визначеним напрямом є важливою умовою результативного функціонування системи внутрішнього контролю. Такий підхід забезпечує персоніфікацію відповідальності за результати діяльності, сприяє своєчасному виявленню і зменшенню ризиків, підвищує обґрунтованість управлінських рішень та сприяє досягненню стратегічних цілей розвитку територіальної громади і раціональному використанню публічних фінансових ресурсів.

В управлінні ризиками виникає необхідність врахування ризиків зовнішніх та внутрішніх. У процесі контролю щодо облікового відображення операцій виникає фінансово-господарський ризик, який пов'язаний із діяльністю органу місцевого самоврядування і включає ресурсне та матеріально-технічне забезпечення.

Черговим елементом є заходи контролю, які здійснюються з метою впливу на ризики і для досягнення цілей, завдань та планів діяльності органу місцевого самоврядування. Заходи контролю реалізуються на всіх рівнях і охоплюють:

- розподіл обов'язків та повноважень між працівниками;
- контроль за доступом до ресурсів (як матеріальних так і нематеріальних) та облікових записів, закріплення відповідальності за зберігання і використання ресурсів;
- визначення правил та вимог до проведення операцій і контроль за їх законністю;
- контроль достовірності проведених операцій, перевірка операцій до їх проведення та опісля, проведення звірки облікових даних з фактичними;
- оцінка результатів діяльності органу місцевого самоврядування шляхом оцінки на предмет ефективності, результативності та відповідності нормативним документам.

Елемент інформації та комунікації у внутрішньому контролі передбачає систему збору, документування й передачі контрольної інформації користувачам, адже налагоджений комунікаційний обмін сприятиме ефективності виконання завдань та функцій.

Моніторинг здійснюється постійно шляхом відстеження та оцінки стану організації та функціонування системи внутрішнього контролю.

Важливу роль у процесі організації внутрішнього контролю відводиться його документуванню та звітуванню. Документування вбачає розробку внутрішніх документів, розробку адміністративних регламентів, складання опису внутрішнього середовища, формування реєстру ризиків; здійснення оцінки ризиків, формування та виконання плану з реалізації заходів з внутрішнього контролю.

Заключним у процесі такого контролю є формування Звіту про стан організації та функціонування системи внутрішнього контролю. У звіті відображається інформація щодо: здійсненої діяльності; належного рівня ефективності та результативності; достовірності фінансової, управлінської та статичної звітності; забезпечення збереження ресурсів; дотримання законодавства у діяльності. Звіт повинен містити опис кожного недоліку із переліком заходів щодо їх усунення.

Висновки і перспективи подальших досліджень. З огляду на вищевказане можна підсумувати, що внутрішній контроль у державному секторі, зокрема в органах місцевого самоврядування зокрема, ґрунтується на принципах своєчасності, чіткості цілей та завдань, логічності, конкретності і прозорості зі спрямуванням на результат, а не на пошук винних осіб. Впровадження системи внутрішнього контролю дає змогу охопити ним усі установи та підприємства, які є розпорядниками й одержувачами бюджетних коштів, що сприяє не тільки

підвищенню ефективності їх використання, але і забезпечує реалізацію оптимізаційних заходів. Його підходи базуються на міжнародних вимогах, мають ризик-орієнтований та управлінський вектор. П'ять його основних елементів не просто визначають структуру такого контролю, але і відповідають тим викликам, які супроводжують діяльність суб'єктів державного сектору.

Інновації, які зачепили систему контролю в державному секторі і систему внутрішнього контролю, дають змогу створити ефективну його модель, яка повною мірою охоплює діяльність, а також забезпечує максимальну прозорість та ефективність використання бюджетних коштів. У перспективі дослідження розвитку контролю в державному секторі доцільно здійснювати в напрямі алгоритмізації та формування завдань для цифровізації і програмної реалізації контрольних процедур. Актуальною також є розробка моделей оцінювання ефективності контролю та ризиків у процесі його проведення. Також актуальним напрямом досліджень є обґрунтування й розроблення плану дій з впровадження внутрішнього контролю для конкретного суб'єкта державного сектору та вирішення проблеми, пов'язаної із цифровізацією контрольних процедур та їх документуванням.

References

1. Verkhovna Rada of Ukraine. (2026, April 8). On the basic principles of state supervision (control): Law of Ukraine No. 4840-IX. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4840-20#Text>. [in Ukrainian].
2. Marynushkin, A. G. (2024). Problems of Implementation of Control Mechanisms in the Public Authority System. *Problems of Modern Transformations. Series: Law, Public Management and Administration*, 12, 1–5. <https://doi.org/10.54929/2786-5746-2024-12-02-02>. [in Ukrainian].
3. Choli, L. O. (2018). Conceptual foundations of financial controlling in the public sector of the economy. *Black Sea Economic Studies*, 32, 165–169. https://bses.in.ua/journals/2018/32_2018/32.pdf. [in Ukrainian].
4. Verkhovna Rada of Ukraine. (2010, July 8). Budget Code of Ukraine: Law of Ukraine No. 2456-VI (as amended). <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>. [in Ukrainian].
5. Melnykov, V. V. (2024). The state of theory and methodology of control in the sphere of public authority. *Uzhhorod National University Herald. Series: Law*, 82(1), 203–208. <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2024.82.1.30>. [in Ukrainian].
6. Slysh, N. M. (2026). Internal control and audit as institutional mechanisms for ensuring openness in organizational governance: The case of regional centers of Ukraine. *Intellect XXI*, 1, 56–62. <https://doi.org/10.32782/2415-8801/2026-1.8>. [in Ukrainian].
7. Tsependa, V. M. (2019). Classification of types of state control. *Public Administration: Improvement and Development*, 9. <https://doi.org/10.32702/2307-2156-2019.9.79>. [in Ukrainian].
8. Chechulina, O., Ostrishchenko, Yu., Sushko, N., & Pylypiv, V. (2025). Effective internal control and audit at the local level: International practice. U-LEAD with Europe. <https://www.decentralization.ua/news/19145>. [in Ukrainian].
9. Boufounou, P., Eriotis, N., Kounadeas, T., & Argyropoulos, P. (2024). Enhancing internal control mechanisms in local government organizations: A crucial step towards mitigating corruption and ensuring economic development. *Economies*, 12(4), 1–21. <https://doi.org/10.3390/economies12040078>. [in English].
10. Hasibuan, D. H. (2024). The effect of legislative oversight, budget transparency, and internal auditor quality on local government performance with total asset moderation: A case study in Indonesia. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 28(6), 1–15. <https://www.abacademies.org/articles/The-Effect-of-Legislative-Oversight-Budget-Transparency-And-Internal-Auditor-Quality-1528-2635-24-6-606.pdf>. [in English].

11. The Institute of Internal Auditors. (2020). The IIA's Three Lines Model: An update of the Three Lines of Defense (Position paper). *The Institute of Internal Auditors*. <https://www.theiia.org/globalassets/documents/resources/the-iias-three-lines-model-an-update-of-the-three-lines-of-defense-july-2020/three-lines-model-updated-english.pdf>. [in English].
12. Velychko, V. O. (2016). State control and supervision over compliance with legality in the activities of local self-government bodies and officials. *State Building and Local Self-Government*, 32, 95–114. http://nbuv.gov.ua/UJRN/dbms_2016_32_. [in Ukrainian].
13. Minakova, Ye. (2022). Legal regulation of control over the activities of local self-government bodies in Ukraine under decentralization and European integration. *In New Ukrainian Law (Special Issue, Vol. 2). Kyiv Regional Center of the National Academy of Legal Sciences of Ukraine*. [in Ukrainian].
14. Ministry of Finance of Ukraine. (2025, August 20). On approval of the Methodological Recommendations on the functioning of internal control for budget fund managers and enterprises, institutions, and organizations belonging to their sphere of management: *Order No. 420*. [in Ukrainian].

Література

1. Про основні засади державного нагляду (контролю): Закон України №14030 від 08.04.2026 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4840-20#Text>.
2. Маринушкін А. Г. Проблеми реалізації механізмів забезпечення контролю в системі публічної влади. *Проблеми сучасних трансформацій. Серія: право, публічне управління та адміністрування*. 2024. № 12. С. 1–5. DOI: <https://doi.org/1.54929/2786-5746-2024-12-02-02>.
3. Чолій Л. О. Концептуальні засади фінансового контролінгу в державному секторі економіки. *Причорноморські економічні студії*. 2018. № 32. С. 165–169. URL: https://bses.in.ua/journals/2018/32_2018/32.pdf.
4. Бюджетний кодекс України: Закон України від 08.07.2010 р. №2456-VI (зі змінами та доповненнями). URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2456-17/page>.
5. Мельников В. В. Стан теорії та методології контролю у сфері публічної влади. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія Право*. 2024. Вип. 82. С. 203–208. DOI: <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2024.82.1.30>.
6. Слиш Н. М. Внутрішній контроль та аудит, як інституційні механізми забезпечення відкритості управління організаціями: приклад обласних центрів України. *Інтелект XXI*. 2026. № 1. С. 56–62. DOI: <https://doi.org/10.32782/2415-8801/2026-1.8>.
7. Цепенда В.М. Класифікація видів державного контролю. *Державне управління: удосконалення та розвиток*. 2019. № 9. DOI: <https://doi.org/10.32702/2307-2156-2019.9.79>.
8. Чечуліна О., Остріщенко Ю., Сушко Н., Пилипів В. Ефективні внутрішні контроль та аудит на місцевому рівні: міжнародна практика. U-LEAD with Europe. Київ, 2025. URL: <https://www.decentralization.ua/news/19145>.
9. Boufounou P., Eriotis N., Kounadeas T., Argyropoulos P. Enhancing Internal Control Mechanisms in Local Government Organizations: A Crucial Step towards Mitigating Corruption and Ensuring Economic Development. *Economies*. 2024. № 12(4). P. 1–21. DOI: <https://doi.org/10.3390/economies12040078>.
10. Hasibuan D.H. The effect of legislative oversight, budget transparency, and internal auditor quality on local government performance with total asset moderation: a case study in Indonesia. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*. 2024. Vol. 28, iss. 6. P. 1–15. URL: <https://>

www.abacademies.org/articles/The-Effect-of-Legislative-Oversight-Budget-Transparency-And-Internal-Auditor-Quality-1528-2635-24-6-606.pdf.

11. The IIA's Three Lines Model: An Update of the Three Lines of Defense: position paper. *Lake Mary : The Institute of Internal Auditors*. 2020. 12 с. URL: <https://www.theiia.org/globalassets/documents/resources/the-iias-three-lines-model-an-update-of-the-three-lines-of-defense-july-2020/three-lines-model-updated-english.pdf>.
12. Величко В. О. Державний контроль та нагляд за додержанням законності в діяльності органів та посадових осіб місцевого самоврядування. *Державне будівництво та місцеве самоврядування*. 2016. Вип. 32. С. 95–114. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/dbms_2016_32_.
13. Мінакова Є. Правове регулювання контролю за діяльністю органів місцевого самоврядування в Україні в умовах децентралізації влади та євроінтеграції. *Нове українське право*. Київ: Київський регіональний центр Національної академії правових наук України, 2022. Спецвипуск. Т. 2. 222 с.
14. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо функціонування внутрішнього контролю у розпорядників бюджетних коштів, на підприємствах, в установах та організаціях, що належать до сфери їх управління: Наказ Міністерства фінансів України від 20.08.2025 р. № 420. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0420201-25#Text>.