

Date of first submission	2026-06-25
Date of acceptance of article for publication after review	2026-07-25
Date of publication/publication	2026-07-25

Implementation of International Standards into the Internal Control System for the Budgets of Territorial Communities in Ukraine

Vasylevska-Smahliuk Olha

PhD-student,

National Academy of Statistics, Accounting and Audit, Kyiv, Ukraine

<https://orcid.org/0000-0001-6323-7599>

Abstract. This article examines the theoretical, methodological, and organizational foundations for implementing international standards into the internal control system for the budgets of territorial communities in Ukraine. Particular attention is paid to adapting COSO, INTOSAI, IIA, and PIFC principles to the context of decentralized public finance management, developing a risk-based approach, assessing internal control maturity levels, and utilizing digital tools for monitoring budgetary risks. The study aims to substantiate a mechanism for implementing international standards within the internal control system for the budgets of Ukrainian territorial communities and to develop methodological tools for assessing the system's effectiveness, risk orientation, and alignment with international principles. The research employs a range of approaches—including systemic, comparative, regulatory-legal, risk-based, and expert-based methods—alongside techniques such as analysis and synthesis, integral assessment, and statistical analysis. These methods were used to examine international internal control standards, evaluate their implementation within the budgetary processes of Ukraine's territorial communities, and develop practical recommendations for enhancing the control system's effectiveness.

The study elucidates the essence of internal control within the budget management systems of territorial communities. It examines international standards and approaches regarding the organization of internal control in the public sector and outlines the regulatory framework for internal control and internal audit in Ukraine. The implementation status of international internal control principles across Ukrainian territorial communities is assessed, and key challenges and risks associated with the internal control systems for local budgets are identified. A system of indicators for assessing the maturity of internal control over community budgets has been developed, and a model for implementing international standards into the budgetary processes of territorial communities is proposed. The model's scientific novelty lies in its integration of international COSO and INTOSAI components with the management logic of PIFC, complemented by three tools adapted for Ukrainian communities: risk-based budget planning, continuous digital monitoring, and an integral quantitative assessment of effectiveness. This approach transforms internal control from a primarily supervisory function into a mechanism for managing budgetary risks and ensuring the effectiveness of local financial policy. **Keywords:** public finance, internal control, territorial community budget, international standards, budget management, risks, budget control, digitalization.

Introduction

Децентралізація публічних фінансів в Україні суттєво змінила роль територіальних громад у формуванні та використанні бюджетних ресурсів. Розширення фінансової автономії органів місцевого самоврядування супроводжується зростанням їх відповідальності за законність, ефективність, економність і результативність управління коштами місцевих бюджетів. Водночас збільшення

обсягів фінансових ресурсів, розширення переліку власних повноважень громад, реалізація інвестиційних та інфраструктурних проєктів, здійснення публічних закупівель і управління комунальним майном формують нові ризики, які потребують системного управління.

У таких умовах внутрішній контроль не може обмежуватися традиційною функцією перевірки вже здійснених фінансових операцій та виявлення порушень. Його роль поступово трансформується у напрямі інтегрованого управління бюджетними ризиками, превентивного запобігання неефективному використанню ресурсів, забезпечення якості управлінських рішень та підвищення результативності місцевої фінансової політики. Відповідно, ефективна система внутрішнього контролю має бути інтегрована у всі етапи бюджетного процесу — від стратегічного та бюджетного планування до виконання бюджету, моніторингу видатків і оцінювання досягнутих результатів.

Актуальність посилюється необхідністю наближення системи управління публічними фінансами України до європейських принципів належного врядування, фінансової підзвітності та прозорості. У цьому контексті важливе методологічне значення мають міжнародні підходи, сформовані в межах COSO Internal Control – Integrated Framework, стандартів і рекомендацій INTOSAI, професійних принципів Institute of Internal Auditors (IIA) та концепції Public Internal Financial Control (PIFC). Спільною рисою зазначених підходів є перехід від фрагментарного фінансового контролю до інтегрованої системи, заснованої на управлінській відповідальності, оцінюванні ризиків, контрольних процедурах, належному інформаційному забезпеченні та постійному моніторингу.

Водночас механічне перенесення міжнародних стандартів у практику територіальних громад України є недоцільним. Відмінності у фінансовій спроможності громад, масштабах діяльності, кадровому забезпеченні, рівні цифровізації та організаційній структурі зумовлюють необхідність адаптації міжнародних принципів до інституційних та фінансових умов конкретної громади. Особливої уваги потребує формування ризик-орієнтованого підходу, за якого інтенсивність і характер контрольних процедур визначаються не формальними вимогами, а рівнем потенційного бюджетного ризику.

Проблематика внутрішнього контролю у публічному секторі посилює актуальність через зростання вимог до ефективності бюджетних ресурсів, прозорості та відповідальності влади. Сучасні дослідження розглядають його ширше — у взаємозв'язку з управлінням ризиками, внутрішнім аудитом, цифровізацією та оцінюванням результативності. Для територіальних громад це особливо важливо в умовах децентралізації. О. Тодорова (2023) зазначає, що внутрішній контроль і аудит сприяють підвищенню якості управління та ефективності використання фінансових ресурсів громад. Є. Калюга, Г. Грищук та О. Калюга (2023) обґрунтовують необхідність адаптації інтегрованої концепції COSO-ERM до української практики внутрішнього контролю. О. Савастеева та В. Бутенко (2024) наголошують на необхідності трансформації внутрішнього фінансового контролю в напрямі постійного моніторингу бюджетних видатків та своєчасного виявлення зон підвищеного ризику. В. Бутенко (2024) розглядає державний фінансовий контроль як необхідну складову забезпечення раціонального використання бюджетних коштів та підвищення ефективності діяльності органів державного управління і місцевого самоврядування.

Е. Bracci et al. (2022) наголошують на необхідності інтеграції ризик-менеджменту з управлінськими системами контролю. Н. Р. Nguyen et al. (2022) доводять, що внутрішній контроль може не лише обмежувати ризики, а й підтримувати інноваційність та підвищувати результативність організацій публічного сектору.

І. Fekete (2022) обґрунтував значення ризик-менеджменту як інструменту

підтримки управлінських рішень у системі внутрішнього контролю. Автор доводить, що оцінювання ризиків має бути безпосередньо пов'язане зі стратегічними та проєктними рішеннями, у тому числі за умов недостатності історичних даних. Водночас запропонована модель орієнтована передусім на загальну систему управління ризиками і не містить спеціального інструментарію оцінювання бюджетних ризиків територіальних громад. Отже, перспективним напрямом залишається інтеграція ризик-менеджменту безпосередньо у бюджетний цикл громади. S. Polizzi, E. Scannella (2023) зосередили увагу на можливостях застосування безперервного аудиту в публічному секторі.

D. N. Sari, D. Darmastuti (2023) дослідили фактори, пов'язані зі слабкими сторонами систем внутрішнього контролю. За допомогою множинної регресії автори встановили, що розмір органу місцевого самоврядування та обсяги соціальних видатків можуть бути пов'язані з рівнем контрольних слабкостей. Особливо важливим є сам факт доведення того, що ефективність внутрішнього контролю залежить від характеристик конкретної територіальної одиниці, а отже, уніфікована модель контролю не завжди забезпечує однаковий результат. Разом із тим дослідження зосереджується на факторах контрольних слабкостей, а не на комплексному вимірюванні відповідності системи міжнародним стандартам.

M. Muhtar et al. (2023) дослідили взаємозв'язок між слабкими сторонами системи внутрішнього контролю та корупцією в органах місцевого самоврядування. Наукова цінність роботи полягає у великій емпіричній базі та перенесенні проблематики внутрішнього контролю безпосередньо на місцевий рівень. Водночас корупційні ризики є лише одним із компонентів бюджетних ризиків. Такий підхід не охоплює ризики недовиконання доходів, неефективного планування видатків, закупівель, управління комунальним майном та реалізації бюджетних програм. Тому для територіальних громад України необхідна ширша система ідентифікації та оцінювання ризиків.

A. N. Tanjung, D. Nurhasanah (2023) дослідили вплив стандартів державного бухгалтерського обліку та системи внутрішнього контролю на якість фінансової звітності місцевого органу влади. На основі анкетування працівників фінансового органу та інспекторату і застосування PLS-SEM автори встановили позитивний статистично значущий вплив обох чинників на якість фінансової звітності. Сильною стороною дослідження є використання кількісного моделювання для перевірки взаємозв'язків між компонентами системи управління публічними фінансами. Водночас обмеженням є зосередження на одному місцевому органі влади та якості фінансової звітності як кінцевому результаті. Такий підхід не дозволяє оцінити загальну зрілість внутрішнього контролю та його відповідність міжнародним стандартам. Для нашого дослідження це створює підставу розширити систему результативних показників за межі фінансової звітності.

L. A. Khakim, A. Firmansyah (2024) встановили позитивний вплив ризик-менеджменту та внутрішнього контролю на результативність організацій. A. E. Aikins et al. (2024) зазначають, що формальна наявність контрольних процедур не гарантує їх ефективності. Для оцінювання громад це важливо, оскільки дає змогу відрізнити формальне впровадження контролю від його фактичної зрілості.

M. Asnawi, R. Larasati, A. Syahrir (2023) дослідили інтеграцію управління ризиками та публічних послуг у діяльності публічних організацій на основі опитування 94 респондентів із трьох державних організацій. Автори акцентують, що ризик-менеджмент повинен бути інтегрований у систему управління, а не функціонувати як автономна процедура. Перевагою такого підходу є поєднання ризик-менеджменту з результатами діяльності публічного сектору.

Водночас цілісного підходу до імплементації міжнародних стандартів

внутрішнього контролю в управління бюджетами територіальних громад України ще не сформовано. Дослідження переважно охоплюють окремі аспекти — ризики, аудит, звітність чи цифровий контроль. Недостатньо розробленими залишаються також методи кількісної оцінки зрілості контролю з урахуванням фінансових і кадрових можливостей громад.

Саме цю наукову прогалину покликане заповнити запропоноване дослідження. Його відмінність полягає у переході від аналізу окремих контрольних процедур до комплексної оцінки імплементації міжнародних стандартів у бюджетний процес територіальної громади. У статті передбачається сформувати інтегральний індекс імплементації міжнародних стандартів внутрішнього контролю, визначити рівні зрілості контрольної системи, розробити матрицю оцінювання бюджетних ризиків та запропонувати ризик-орієнтований механізм цифрового моніторингу. Такий підхід поєднує результати попередніх досліджень, але розширює їх за рахунок комплексного кількісного оцінювання та адаптації міжнародних принципів до специфіки бюджетів територіальних громад України.

Метою дослідження є обґрунтування теоретико-методичних і практичних засад імплементації міжнародних стандартів у систему внутрішнього контролю бюджетів територіальних громад України та розроблення механізму підвищення її ризик-орієнтованості, результативності й цифрової спроможності.

Methods

Методологічну основу дослідження становить системний підхід, який використано для розгляду внутрішнього контролю бюджетів територіальних громад як цілісної системи взаємопов'язаних організаційних, фінансових, інформаційних та контрольних елементів. Методи аналізу та синтезу застосовано для узагальнення теоретичних підходів до формування внутрішнього контролю та систематизації міжнародних стандартів COSO, INTOSAI, IIA і PIFC. Порівняльний метод використано для визначення відповідності національної практики внутрішнього контролю міжнародним стандартам. Нормативно-правовий метод дав змогу дослідити законодавче та інституційне забезпечення внутрішнього контролю бюджетів територіальних громад України. Ризик-орієнтований підхід застосовано для ідентифікації, класифікації та оцінювання основних бюджетних ризиків громад. Експертний метод використано для визначення значущості окремих компонентів системи внутрішнього контролю та обґрунтування їх вагових коефіцієнтів. Метод інтегрального оцінювання застосовано для формування авторського індексу імплементації міжнародних стандартів внутрішнього контролю та визначення рівня зрілості контрольної системи територіальних громад. Графічний і табличний методи застосовано для наочного представлення результатів дослідження.

Results

Децентралізація публічних фінансів в Україні істотно змінила роль територіальних громад у бюджетному процесі. Передача значної частини повноважень і фінансових ресурсів на місцевий рівень створила для органів місцевого самоврядування ширші можливості самостійно визначати бюджетні пріоритети, формувати доходи, планувати видатки та реалізовувати місцеві програми. Водночас розширення фінансової автономії супроводжується зростанням відповідальності за законність, обґрунтованість, економність, ефективність і результативність використання бюджетних коштів. За таких умов внутрішній контроль доцільно розглядати не як окрему контрольну процедуру, а як невід'ємну складову управління місцевими фінансами, яка забезпечує своєчасне виявлення ризиків, запобігання порушенням і підвищення якості бюджетних рішень (Бюджетний Кодекс України 2456-

VI від 01.01.2026).

У сучасному розумінні внутрішній контроль являє собою не одноразову перевірку вже здійснених фінансових операцій, а безперервний процес, інтегрований у діяльність органу місцевого самоврядування, який здійснюється керівництвом та працівниками на всіх рівнях управління. Його призначення полягає у забезпеченні досягнення визначених цілей, дотриманні законодавства, достовірності інформації, збереженні ресурсів та управлінні ризиками (Міністерство фінансів України від 20.08.2025 № 420).

COSO визначає внутрішній контроль як процес, що забезпечує досягнення цілей у діяльності, звітності та дотриманні вимог законодавства (Aikins et al., 2024). Тому його завдання полягає не лише у виявленні порушень, а й у своєчасному виявленні та мінімізації ризиків (Калюга, Гришук та Калюга, 2023).

Для територіальної громади це означає, що внутрішній контроль має охоплювати весь бюджетний цикл — від прогнозування та планування доходів і видатків до виконання бюджету, здійснення закупівель, реалізації бюджетних програм, обліку операцій, складання звітності та оцінювання отриманих результатів.

У цьому контексті внутрішній контроль можна визначити як інтегровану систему управлінських, організаційних, фінансових, інформаційних і контрольних заходів, що здійснюються органами місцевого самоврядування та розпорядниками бюджетних коштів для управління ризиками, забезпечення законності й достовірності бюджетних операцій, збереження ресурсів та досягнення запланованих результатів місцевої фінансової політики.

Таке визначення дозволяє виділити декілька принципових характеристик внутрішнього контролю. По-перше, він має системний характер, оскільки охоплює взаємопов'язані елементи управління бюджетом. По-друге, він є безперервним, тобто контрольні процедури повинні діяти протягом усього бюджетного процесу. По-третє, контроль має ризик-орієнтований характер, оскільки ресурси контрольної системи насамперед спрямовуються на найбільш суттєві загрози. По-четверте, відповідальність за внутрішній контроль не може бути повністю передана окремому підрозділу, оскільки вона розподіляється між керівництвом, структурними підрозділами та працівниками відповідно до їх повноважень.

Важливо розмежувати внутрішній контроль із близькими за змістом поняттями — фінансовим контролем, бюджетним контролем та внутрішнім аудитом. Їх ототожнення звужує реальне значення внутрішнього контролю та призводить до помилкового сприйняття його як діяльності виключно контрольного підрозділу.

Фінансовий контроль є ширшим за сферою застосування поняттям і охоплює контроль за формуванням, розподілом та використанням фінансових ресурсів держави й територіальних громад. Він може здійснюватися як внутрішніми, так і зовнішніми суб'єктами.

Бюджетний контроль є спеціалізованим напрямом фінансового контролю, безпосередньо пов'язаним із формуванням, розглядом, затвердженням, виконанням місцевих бюджетів та складанням звітності про їх виконання. Його об'єктом виступають бюджетні ресурси та процеси їх планування й використання.

Внутрішній контроль, на відміну від традиційного фінансового чи бюджетного контролю, охоплює не лише фінансові операції, а й організаційні, управлінські, інформаційні та операційні процеси, які впливають на досягнення цілей громади.

Внутрішній аудит також не є синонімом внутрішнього контролю. Якщо внутрішній контроль є постійною частиною управлінської діяльності, то внутрішній аудит забезпечує незалежну та об'єктивну оцінку адекватності й ефективності системи управління ризиками, контролю та корпоративного управління. Отже, внутрішній аудит оцінює систему внутрішнього контролю, виявляє її слабкі місця та формує рекомендації щодо вдосконалення.

Співвідношення основних видів контролю у системі управління бюджетами територіальних громад подано у табл.1.

Таблиця 1 - Співвідношення основних видів контролю у системі управління бюджетами територіальних громад

Поняття	Основне призначення	Основний об'єкт
Фінансовий контроль	Контроль формування та використання фінансових ресурсів	Фінансові ресурси і операції
Бюджетний контроль	Забезпечення законності та ефективності бюджетного процесу	Державний і місцеві бюджети
Внутрішній контроль	Управління ризиками та досягнення цілей діяльності	Управлінські, фінансові, операційні та інформаційні процеси
Внутрішній аудит	Незалежна оцінка системи управління, ризиків і контролю	Система внутрішнього контролю та управління

Джерело: сформовано автором на основі (Тодорова, 2023; Савастеева та Бутенко, 2024)

У системі управління публічними фінансами внутрішній контроль виконує роль своєрідного зв'язуючого механізму між бюджетним плануванням, виконанням бюджету та оцінюванням результатів. Його значення полягає в тому, що він дозволяє інтегрувати контрольні процедури безпосередньо у процес прийняття управлінських рішень.

На рівні територіальної громади внутрішній контроль повинен охоплювати щонайменше п'ять взаємопов'язаних компонентів:

- контрольне середовище — організаційна структура, розподіл повноважень, відповідальність керівництва, професійна компетентність працівників;
- оцінювання ризиків — ідентифікація, аналіз та ранжування бюджетних ризиків;
- контрольні заходи — процедури погодження, перевірки, розподілу обов'язків, контролю доступу, закупівель та використання коштів;
- інформація та комунікація — забезпечення керівництва достовірною і своєчасною інформацією для прийняття бюджетних рішень;
- моніторинг — постійне та періодичне оцінювання функціонування контрольної системи та усунення виявлених недоліків.

Саме така структура відповідає сучасному міжнародному розумінню внутрішнього контролю та створює можливість адаптації принципів COSO, INTOSAI та PIFC до українського місцевого рівня.

Децентралізація принципово змінила об'єкт і масштаби внутрішнього контролю. Якщо в централізованій системі значна частина бюджетних рішень приймалася на вищих рівнях управління, то сучасна територіальна громада самостійно визначає значну частину напрямів використання власних та переданих їй фінансових ресурсів.

Відповідно, внутрішній контроль має враховувати специфічні ризики місцевого рівня: невиконання дохідної частини бюджету, неефективне планування видатків, завищення вартості закупівель, неналежне управління комунальним майном, недостатню результативність місцевих програм, конфлікт інтересів, кадрові ризики, інформаційні та кіберризики, а також ризики, пов'язані з реалізацією інфраструктурних і відновлювальних проєктів.

Особливістю є також значна диференціація територіальних громад за фінансовою спроможністю, чисельністю населення, кадровим потенціалом, структурою доходів і видатків. Тому механічне застосування єдиної моделі внутрішнього контролю для всіх громад є недостатньо ефективним. Контрольна система має бути пропорційною

масштабам діяльності та рівню ризиків конкретної громади.

Фінансова стійкість територіальної громади залежить не лише від обсягу бюджетних доходів, а й від якості управління наявними ресурсами. Саме тому внутрішній контроль необхідно розглядати як інструмент забезпечення фінансової стійкості, а не лише як засіб дотримання бюджетної дисципліни.

Отже, внутрішній контроль бюджетів територіальних громад доцільно визначати як інтегрований механізм управління бюджетними ризиками, забезпечення законності, ефективності та результативності використання публічних ресурсів. Його сучасна роль виходить далеко за межі перевірки фінансових операцій і охоплює планування, ризик-менеджмент, виконання бюджету, інформаційне забезпечення управлінських рішень та моніторинг результатів.

У цьому контексті імплементація міжнародних стандартів COSO, INTOSAI та PIFC повинна розглядатися не як формальне запровадження додаткових контрольних процедур, а як трансформація всієї системи управління бюджетом громади від реактивної моделі контролю до превентивної, ризик-орієнтованої та результативної моделі. Саме така трансформація створює методологічну основу для подальшого розроблення критеріїв оцінювання рівня імплементації міжнародних стандартів та формування інтегрального показника зрілості системи внутрішнього контролю територіальної громади.

Сучасна система внутрішнього контролю у публічному секторі формується на основі міжнародних підходів, які поступово зміщують акцент із традиційної перевірки законності фінансових операцій на управління ризиками, досягнення цілей, результативність використання публічних ресурсів та підзвітність органів влади. Для України особливе значення мають моделі COSO, професійні стандарти INTOSAI та IIA, а також підхід Європейського Союзу до побудови системи Public Internal Financial Control (PIFC). Їх імплементація є важливою передумовою модернізації внутрішнього контролю бюджетів територіальних громад, особливо в умовах децентралізації та євроінтеграції.

COSO Internal Control – Integrated Framework є базовою моделлю організації внутрішнього контролю. Вона передбачає п'ять взаємопов'язаних компонентів: контрольне середовище, оцінювання ризиків, контрольні заходи, інформацію і комунікацію та моніторинг. Для територіальних громад ця модель може використовуватися як основа побудови системи контролю місцевих бюджетів — від планування доходів і видатків до оцінювання результатів бюджетних програм.

INTOSAI розширює положення COSO з урахуванням особливостей публічного сектору. Стандарти та керівництва INTOSAI орієнтують внутрішній контроль на забезпечення не тільки законності, а й економності, ефективності та результативності використання публічних коштів (The INTOSAI Framework). Для громад це означає необхідність оцінювати не лише правильність бюджетних операцій, а й фактичний результат від використання коштів.

IIA формує професійні засади внутрішнього аудиту, наголошуючи на його незалежності, об'єктивності та ризик-орієнтованості. Тому внутрішній контроль і внутрішній аудит мають різне функціональне призначення: контроль є частиною щоденного управління, тоді як аудит незалежно оцінює ефективність системи контролю та управління ризиками.

Важливим для України є європейський підхід PIFC (Public Internal Financial Control), який ґрунтується на управлінській відповідальності керівників, децентралізованому внутрішньому контролю та незалежному внутрішньому аудиті. Його застосування спрямоване на формування такої системи управління публічними фінансами, у якій контроль інтегрується безпосередньо в управлінські процеси.

Порівняння основних міжнародних моделей дозволяє встановити, що вони не

конкурують між собою, а формують взаємодоповнювальну систему (табл.2).

Таблиця 2 - Характеристика міжнародних стандартів внутрішнього контролю та можливості їх адаптації до бюджетів територіальних громад України

Міжнародний стандарт / модель	Основний зміст	Ключовий акцент	Можливість адаптації до територіальних громад
COSO Internal Control – Integrated Framework	Системна організація внутрішнього контролю	Контрольне середовище, ризики, контрольні заходи, інформація та моніторинг	Формування базової структури внутрішнього контролю місцевого бюджету
COSO ERM	Інтеграція управління ризиками з управлінськими та стратегічними цілями	Ідентифікація, оцінювання та реагування на ризики	Створення системи управління бюджетними ризиками громади
INTOSAI	Адаптація внутрішнього контролю до публічного сектору	Законність, економність, ефективність і результативність	Оцінювання не лише законності, а й результативності використання бюджетних коштів
IIA Global Internal Audit Standards	Професійні засади внутрішнього аудиту	Незалежність, об'єктивність, ризик-орієнтованість	Формування незалежної функції оцінювання системи внутрішнього контролю та управління ризиками
PIFC	Комплексна модель державного внутрішнього фінансового контролю	Управлінська відповідальність, внутрішній контроль і внутрішній аудит	Інтеграція контролю в управління бюджетом громади відповідно до європейських принципів
Ризик-орієнтований підхід	Визначення та пріоритизація ризиків	Попередження порушень і мінімізація можливих втрат	Ранжування бюджетних ризиків та концентрація контрольних ресурсів на найбільш критичних операціях

Джерело: сформовано автором на основі (Global Internal Audit Standards; The INTOSAI Framework; The IPPF: Global internal audit standards; Integrating with Strategy and Performance; Калюга, Грищук та Калюга, 2023)

Порівняння міжнародних моделей свідчить про доцільність їх комплексного застосування в територіальних громадах. COSO може бути методичною основою внутрішнього контролю, INTOSAI — враховувати специфіку публічного сектору, IIA — визначати засади внутрішнього аудиту, а PIFC — забезпечувати управлінську відповідальність і фінансовий контроль. Об'єднувальним принципом має стати ризик-орієнтований підхід, що дає змогу перейти від формального контролю операцій до своєчасного виявлення ризиків та підвищення результативності використання бюджетних коштів.

Отже, міжнародні стандарти формують комплексну основу модернізації внутрішнього контролю бюджетів територіальних громад. COSO визначає структуру

системи контролю, INTOSAI адаптує її до публічного сектору, ІІА забезпечує професійні засади внутрішнього аудиту, а PIFC поєднує ці елементи в європейську модель управління публічними фінансами. Їх адаптація до українських умов має забезпечити перехід від переважно перевірконого контролю до превентивної, ризик-орієнтованої та результативної системи управління бюджетними ресурсами.

Нормативно-правова база внутрішнього контролю в Україні сформована як сукупність бюджетного законодавства, актів у сфері місцевого самоврядування та нормативних документів щодо державного внутрішнього фінансового контролю. Її сучасна трансформація відбувається під впливом європейської інтеграції та переходу до ризик-орієнтованої моделі управління публічними фінансами.

Основоположне значення має Бюджетний кодекс України, стаття 26 якого покладає на керівників розпорядників бюджетних коштів відповідальність за організацію внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту. При цьому Міністерство фінансів визначає організаційно-методологічні засади функціонування відповідних систем (Розвиток державного внутрішнього фінансового контролю). Такий підхід відповідає принципу управлінської відповідальності, закладеному в європейській моделі PIFC.

У 2025 році Міністерство фінансів затвердило Методичні рекомендації щодо функціонування внутрішнього контролю у розпорядників бюджетних коштів. Це безпосередньо стосується практичного функціонування внутрішнього контролю і може бути використано як сучасна нормативна основа дослідження (Наказ «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо функціонування внутрішнього контролю у розпорядників бюджетних коштів, на підприємствах, в установах та організаціях, що належать до сфери їх управління» v0420201-25 від 20.08.2025).

Важливим нормативним підґрунтям є Закон України «Про місцеве самоврядування в Україні». Закон закріплює самостійність місцевих бюджетів, визначає повноваження виконавчих органів рад щодо складання та виконання бюджетів і передбачає відповідальність за управління фінансовими ресурсами громади. Зокрема, місцеві бюджети самостійно складаються, затверджуються та виконуються відповідно до Бюджетного кодексу України (Закон України «Про місцеве самоврядування в Україні» 280/97-ВР від 05.08.2026).

Окремим напрямом є нормативне регулювання внутрішнього аудиту. Станом на 2026 рік важливо враховувати наказ Мінфіну від 06.04.2026 № 188, яким затверджено нові Стандарти внутрішнього аудиту. Документ встановлює єдині підходи до здійснення внутрішнього аудиту та оцінювання його якості. Це свідчить про подальше наближення української практики до міжнародних професійних стандартів (Наказ «Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту» z0656-26 від 06.04.2026).

Водночас Мінфін поступово посилює звітність та самооцінювання внутрішнього контролю. Зокрема, у 2025 році затверджено форму звіту про стан організації та функціонування внутрішнього контролю, а також форму декларації керівника з внутрішнього контролю.

Важливо, що нормативна база вже містить основні елементи міжнародної моделі, однак її практична реалізація на рівні територіальних громад залишається нерівномірною. Основними проблемами є недостатня інституційна спроможність окремих громад, кадровий дефіцит, формальне проведення оцінки ризиків, недостатня інтеграція внутрішнього контролю у стратегічне та бюджетне планування, а також нерозвиненість внутрішнього аудиту.

Отже, чинна нормативно-правова система України загалом створює необхідну правову основу для функціонування внутрішнього контролю на рівні територіальних громад, а її ключові положення відповідають окремим принципам COSO, INTOSAI та PIFC. Водночас ключовим завданням залишається практична імплементація цих

принципів безпосередньо у бюджетний процес територіальних громад (Розвиток державного внутрішнього фінансового контролю).

Оцінювання рівня імплементації міжнародних принципів внутрішнього контролю у територіальних громадах України представлено у табл.3.

Таблиця 3 - Оцінювання рівня імплементації міжнародних принципів внутрішнього контролю у територіальних громадах України

Міжнародний принцип	Що оцінюється у громаді	Критерій оцінки
Контрольне середовище	Розподіл повноважень, відповідальність керівництва, внутрішні регламенти	Наявність чіткої системи відповідальності
Управління ризиками	Ідентифікація, оцінювання та документування бюджетних ризиків	Наявність реєстру ризиків і заходів реагування
Контрольні заходи	Попередній, поточний та подальший контроль бюджетних операцій	Охоплення ключових бюджетних процесів контрольними процедурами
Інформація та комунікація	Своєчасність, достовірність і доступність фінансової інформації	Використання управлінської та цифрової інформації
Моніторинг	Постійне оцінювання функціонування контролю	Виконання рекомендацій та усунення недоліків
Внутрішній аудит	Незалежність та ризик-орієнтованість аудиту	Проведення аудитів на основі оцінки ризиків
Управлінська відповідальність	Відповідальність керівника за функціонування контролю	Наявність декларації та звітування про внутрішній контроль
Результативність	Вплив контролю на ефективність використання бюджетних коштів	Зменшення порушень, втрат і повторних недоліків

Джерело: сформовано автором на основі (Global Internal Audit Standards; розвиток державного внутрішнього фінансового контролю)

Важливо врахувати, що нормативна база України вже суттєво наблизилася до міжнародних принципів. Зокрема, зміни 2024 року закріпили безперервність, інтегрованість та об'єктивність як принципи внутрішнього контролю, а також посилили управлінську відповідальність керівників (Постанова «Про внесення змін до постанов Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 р. № 1001 і від 12 грудня 2018 р. № 1062» 677-2024-п від 13.06.2024). У 2025 році Мінфін запровадив оновлені форми звітності про стан організації та функціонування внутрішнього контролю і декларацію керівника з внутрішнього контролю (Зразки документів з внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту).

Тому загальний стан імплементації міжнародних принципів можна охарактеризувати як перехідний: нормативна основа переважно сформована, однак практичне застосування ризик-орієнтованого контролю, систематичного моніторингу та незалежного внутрішнього аудиту в громадах залишається нерівномірним. Стратегія реформування державного внутрішнього фінансового контролю також визначає посилення управлінської відповідальності, ефективності внутрішнього контролю та незалежності внутрішнього аудиту ключовими напрямками подальшого розвитку («Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2026-2030 роки та затвердження операційного плану заходів з її реалізації» 217-2026-р).

Саме це можна зробити основою авторської оцінки: розрахувати для кожної досліджуваної громади індекс імплементації міжнародних принципів внутрішнього контролю (ІІМП) і на його основі визначити високий, достатній, середній, низький або критичний рівень імплементації. Це додасть дослідженню не лише описового, а й кількісно-аналітичного характеру.

Водночас саме на рівні територіальних громад виникає низка проблем, які свідчать про неповну імплементацію міжнародних принципів (табл.4).

Таблиця 4 - Нормативні прогалини та проблеми імплементації внутрішнього контролю в територіальних громадах України

Проблеми	Стан нормативного регулювання	Прояв у діяльності територіальних громад	Напрямок удосконалення
Деталізація контролю	Загальні вимоги сформовані	Різні моделі контролю в громадах	Розроблення типових моделей внутрішнього контролю для громад різної інституційної спроможності
Інституційна спроможність	Значно відрізняється	Нерівномірна якість контролю	Використання міжмуніципальної співпраці та спільних аудиторських ресурсів
Оцінювання зрілості	Є звітування, але немає єдиного комплексного індексу для громад	Складно порівнювати громади	Запровадження єдиної системи критеріїв та інтегрального індексу
Ризик-менеджмент	Нормативно передбачений, але практично нерівномірний	Контроль часто реагує на порушення постфактум	Інтеграція ризик-менеджменту в усі етапи бюджетного циклу
Цифровий контроль	Інструменти доступні, але використовуються нерівномірно	Обмежений безперервний моніторинг	Запровадження автоматизованого аналізу та індикаторів бюджетного ризику
Воєнні ризики	Потребують постійної адаптації	Зростає невизначеність бюджетного планування	Формування спеціальних процедур кризового та безперервного контролю
Внутрішній аудит	Нормативна база посилюється	У малих громадах бракує ресурсів	Розвиток ризик-орієнтованого аудиту та міжмуніципальних механізмів
Управлінська відповідальність	З 2026 р. посилено звітування та декларацію керівника з внутрішнього контролю	Ризик формального декларування	Пов'язати декларацію з конкретними показниками ризиків, порушень і результативності

Джерело: авторська розробка

Водночас головна проблема перемістилася з площини формування нормативної бази у площину її практичної імплементації. Найбільш суттєвими залишаються диференціація інституційної спроможності громад, недостатня інтеграція ризик-менеджменту в бюджетний цикл, відсутність уніфікованої оцінки зрілості системи, нерівномірна цифровізація та необхідність адаптації контролю до воєнних і післявоєнних ризиків.

Саме тому доцільним є перехід до адаптивної моделі внутрішнього контролю територіальної громади, яка поєднує COSO, INTOSAI та PIFC із ризик-орієнтованим бюджетним плануванням, цифровим моніторингом і кількісним оцінюванням ефективності.

Проведений аналіз нормативно-правового забезпечення та сучасної практики організації внутрішнього контролю засвідчив, що в Україні сформовано базові передумови для імплементації міжнародних принципів COSO, INTOSAI та PIFC. Водночас наявність нормативних вимог не гарантує їх однакової та результативної реалізації на рівні територіальних громад. Основними проблемами залишаються нерівномірна інституційна спроможність громад, недостатня інтеграція управління ризиками у бюджетний процес, фрагментарність цифрового моніторингу, відсутність уніфікованих критеріїв оцінювання зрілості внутрішнього контролю та ризик формального виконання окремих контрольних процедур.

У зв'язку з цим доцільно сформувати модель, яка не копіює окремих міжнародних стандарт, а поєднує найбільш релевантні положення COSO, INTOSAI та PIFC з особливостями функціонування українських територіальних громад. Її принциповою відмінністю має стати орієнтація не на кількість проведених контрольних заходів, а на здатність системи своєчасно виявляти та мінімізувати бюджетні ризики, забезпечувати досягнення цілей бюджетних програм і створювати інформаційну основу для управлінських рішень.

Тому пропонується модель імплементації внутрішнього контролю територіальної громади, яка ґрунтується на п'яти взаємопов'язаних положеннях: ризик-орієнтованому бюджетному плануванні, інтеграції компонентів COSO, застосуванні принципів INTOSAI та PIFC, цифровому моніторингу бюджетних операцій і кількісному оцінюванні результативності внутрішнього контролю. Така конструкція дозволяє сформувати замкнений управлінський цикл «визначення цілей — ідентифікація ризиків — контроль — цифровий моніторинг — аудит — оцінювання — управлінське рішення — повторна оцінка ризиків».

Саме перехід до такої інтегрованої моделі дозволяє подолати виявлений розрив між формальним виконанням нормативних вимог і фактичною ефективністю внутрішнього контролю та адаптувати міжнародні стандарти до фінансових, кадрових і цифрових можливостей конкретної територіальної громади.

Запропонована модель імплементації внутрішнього контролю територіальної громади ґрунтується на поєднанні положень COSO, INTOSAI та PIFC з механізмами ризик-орієнтованого бюджетного планування, цифрового моніторингу та кількісного оцінювання ефективності контрольних процедур. Її принциповою особливістю є формування не ізольованого контрольного механізму, а цілісного управлінського циклу, у якому стратегічні цілі громади безпосередньо пов'язуються з бюджетними рішеннями, ідентифікацією та оцінюванням ризиків, системою внутрішнього контролю, внутрішнім аудитом і подальшим удосконаленням управлінських процесів.

Структурно модель передбачає послідовне проходження восьми взаємопов'язаних етапів: визначення цілей територіальної громади; ризик-орієнтоване бюджетне планування; функціонування системи внутрішнього контролю за п'ятьма компонентами COSO; цифровий моніторинг бюджетних операцій; проведення внутрішнього аудиту відповідно до підходів INTOSAI та PIFC; кількісне оцінювання

ефективності внутрішнього контролю; формування управлінських рішень; а також реалізацію зворотного зв'язку та безперервного вдосконалення за принципом PDCA. Така побудова забезпечує перехід від контролю окремих операцій до системного управління ризиками та результативністю бюджетної діяльності.

Ризик-орієнтоване бюджетне планування - це центральний елемент запропонованої моделі. На відміну від традиційного підходу, за якого контроль переважно здійснюється після проведення операції, ризики повинні визначатися ще на етапі формування бюджету.

Для кожного ризику пропонується визначати:

$$R_i = P_i \times I_i \quad (1)$$

де:

P_i — ймовірність виникнення ризику;

I_i — потенційний вплив ризику.

За результатами формується карта бюджетних ризиків громади (табл.5)

Таблиця 5 - Карта бюджетних ризиків громади (приклад)

Бюджетний ризик	Ймовірність	Вплив	Рівень	Контрольний захід
Недоотримання доходів	4	5	20	Щомісячний моніторинг надходжень
Перевищення вартості закупівель	3	5	15	Попередній аналіз закупівлі
Невиконання бюджетної програми	3	4	12	Квартальний моніторинг результативності
Неефективне використання майна	2	4	8	Періодична інвентаризація
Кіберризик	3	5	15	Контроль доступу та резервне копіювання

Джерело: авторська розробка

Такий механізм відповідає логіці INTOSAI, де внутрішній контроль розглядається як основа підзвітності та управління, а ризик-менеджмент є складовою системи контролю.

Для сучасної громади пропонується створення цифрового контуру внутрішнього контролю, який поєднує інформацію про:

бюджет → закупівлі → договори → платежі → бюджетні програми → результати.

На основі цих даних можуть формуватися автоматичні сигнали:

- різке відхилення фактичних видатків від плану;
- систематичне невиконання бюджетної програми;
- концентрація закупівель в одного постачальника;
- перевищення встановлених порогових значень;
- повторне виникнення аналогічних порушень;
- значне відхилення фактичних показників від прогнозу.

INTOSAI прямо наголошує на важливості ІТ-контролів у всіх компонентах внутрішнього контролю — від оцінювання ризиків до моніторингу.

Важливою складовою моделі є індекс ефективності внутрішнього контролю територіальної громади (IEBK), який дає змогу комплексно оцінити основні компоненти системи контролю:

$$IEBK = 0,20KC + 0,25YP + 0,020K3 + 0,15IK + 0,020M, \quad (2)$$

де:

КС — контрольне середовище;

УР — управління ризиками;

КЗ — контрольні заходи;

ІК — інформація та комунікація;

М — моніторинг.

Кожен компонент оцінюється за шкалою 0–1 (табл.6).

Таблиця 6 - Шкала оцінювання

ІЕВК	Рівень	Характеристика
0,80–1,00	Високий	Система інтегрована, ризик-орієнтована та результативна
0,60–0,79	Достатній	Основні механізми працюють, але потребують удосконалення
0,40–0,59	Середній	Контроль функціонує частково, значна частина процедур формалізована
0,20–0,39	Низький	Контроль фрагментарний, ризики недостатньо управляються
0–0,19	Критичний	Системний внутрішній контроль фактично відсутній

Джерело: авторська розробка

З урахуванням проблеми, яку ви зазначали раніше — нерівномірної інституційної спроможності громад, — у модель доцільно включити окремий механізм міжмуніципального внутрішнього аудиту та спільних контрольних ресурсів.

Його суть полягає в тому, що декілька громад можуть спільно:

- утримувати фахівців із внутрішнього аудиту;
- формувати спільну експертну групу з управління ризиками;
- використовувати єдину цифрову систему моніторингу;
- проводити спільне навчання працівників;
- обмінюватися методиками та результатами оцінювання.

Це особливо важливо для невеликих громад, для яких створення повноцінного окремого підрозділу внутрішнього аудиту може бути економічно недоцільним. При цьому незалежність аудиторської функції та відповідальність кожної громади за власний бюджет мають залишатися збереженими.

Запропонована модель розглядає внутрішній контроль як інструмент підвищення ефективності бюджетного управління територіальної громади, а не лише як механізм виявлення порушень. Її реалізація має забезпечити своєчасне виявлення бюджетних ризиків, підвищення прозорості та підзвітності, раціональніший розподіл ресурсів і посилення орієнтації бюджетних програм на конкретні результати. Авторська модель фактично формує замкнений управлінський цикл. Саме замкнутість цього циклу є принциповою відмінністю запропонованої моделі від традиційного підходу, коли контроль завершується фіксацією порушення (рис.1).

Для практичної реалізації моделі особливо важливо врахувати, що Мінфін уже має методичні матеріали з управління ризиками та вдосконалення внутрішнього контролю, а наказом №420 від 20.08.2025 затверджено оновлені Методичні рекомендації щодо функціонування внутрішнього контролю. Це означає, що запропонована модель може бути не лише теоретичною конструкцією, а основою для практичного алгоритму оцінювання конкретної територіальної громади.

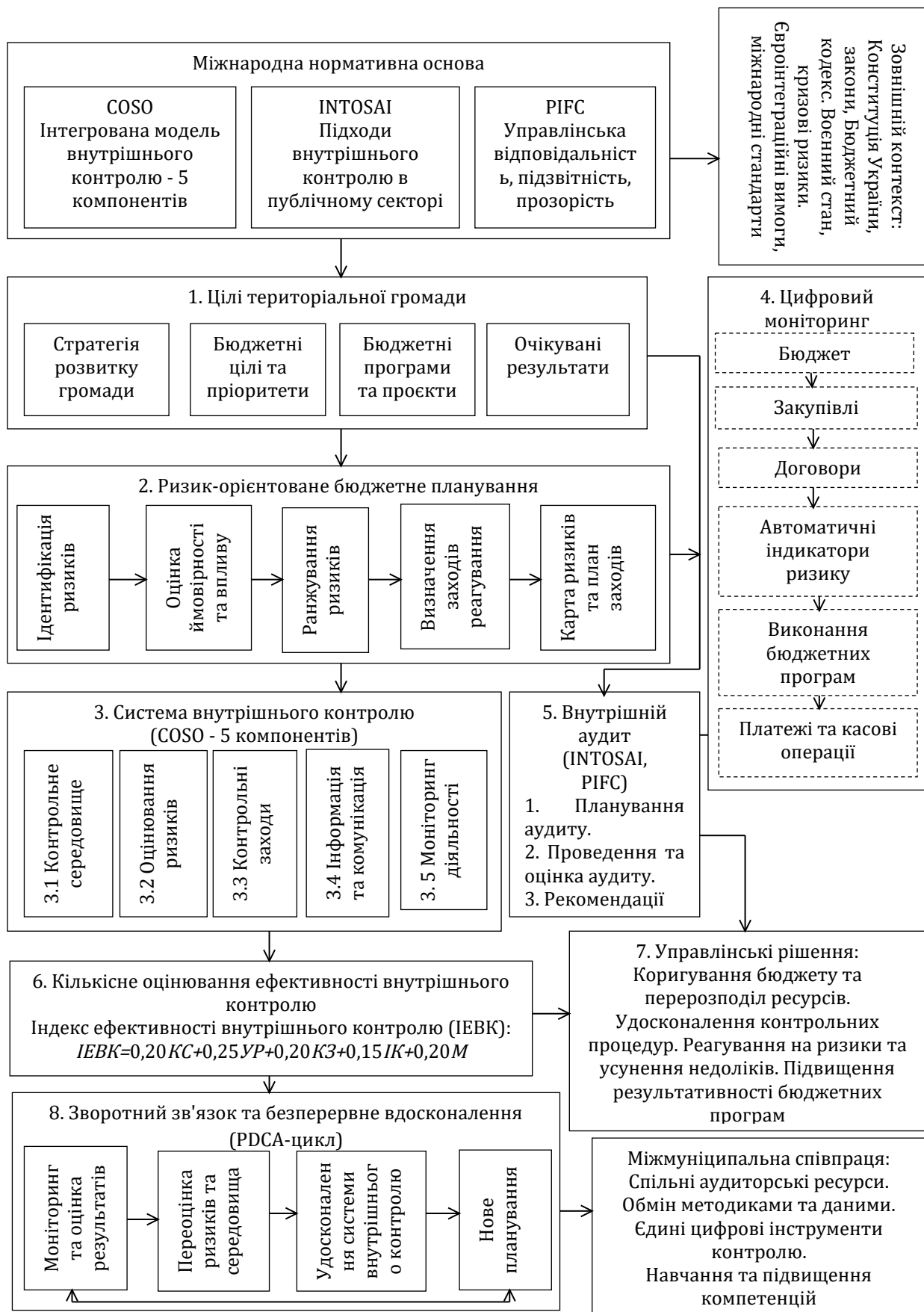


Рис.1. Модель імплементації внутрішнього контролю територіальної громади

Джерело: авторська розробка

Запропонована модель імплементації внутрішнього контролю територіальної громади формує цілісну систему взаємодії між стратегічним плануванням, бюджетним процесом, управлінням ризиками, внутрішнім контролем, цифровим моніторингом та внутрішнім аудитом. На відміну від фрагментарного підходу, за якого контроль переважно зводиться до перевірки дотримання встановлених процедур, модель орієнтує контрольну діяльність на попередження ризиків, досягнення бюджетних результатів і підвищення ефективності використання публічних ресурсів.

Інтеграція COSO забезпечує методологічну основу функціонування внутрішнього контролю через п'ять взаємопов'язаних компонентів: контрольне середовище, оцінювання ризиків, контрольні заходи, інформацію та комунікацію, моніторинг. Підходи INTOSAI та RIFC доповнюють цю основу орієнтацією на публічний сектор, управлінську відповідальність, незалежний внутрішній аудит і підзвітність. Водночас ризик-орієнтоване бюджетне планування забезпечує перенесення акценту з контролю вже здійснених операцій на попереднє виявлення потенційних загроз для досягнення цілей бюджетних програм.

Кількісне оцінювання системи через індекс ефективності внутрішнього контролю (IEBK) дозволяє перевести оцінку стану контролю з переважно якісної площини у вимірювану форму. Визначення рівня ефективності — від критичного до високого — дає можливість територіальній громаді встановлювати проблемні компоненти системи, визначати пріоритетність коригувальних заходів та відстежувати результати їх реалізації.

Проведене дослідження дає підстави стверджувати, що вдосконалення внутрішнього контролю бюджетів територіальних громад України має здійснюватися не шляхом механічного посилення контрольних процедур, а через формування інтегрованої ризик-орієнтованої системи управління бюджетними ресурсами. Її основу доцільно сформувані на поєднанні положень COSO, INTOSAI та ІІА, положень національного законодавства, принципів децентралізації, цифрових інструментів контролю та вимог євроінтеграції.

Discussion

Система внутрішнього контролю бюджетів територіальних громад України перебуває у процесі трансформації під впливом децентралізації, воєнних ризиків, цифровізації та євроінтеграції. Внутрішній контроль поступово переходить від перевірки законності операцій до управління ризиками, бюджетного планування та оцінювання результативності. Отримані результати дають змогу розглядати його як безперервний управлінський процес, що охоплює оцінювання ризиків, виконання бюджетних програм, моніторинг, аудит і коригування управлінських рішень (Global Internal Audit Standards, 2024).

Важливим результатом дослідження стало уточнення ролі міжнародних стандартів COSO, INTOSAI та ІІА у формуванні сучасної системи внутрішнього контролю територіальних громад. Їх не слід розглядати як взаємозамінні нормативні конструкції (INTOSAI Framework of Professional Pronouncements (IFPP)). COSO формує цілісну концептуальну основу системи внутрішнього контролю та управління ризиками; підходи INTOSAI орієнтують публічний сектор на забезпечення законності, економності, ефективності та результативності використання державних і місцевих ресурсів; стандарти ІІА визначають професійну основу внутрішнього аудиту та оцінювання процесів управління ризиками, контролю і врядування. Їх поєднання дозволяє сформувані комплексну модель, адаптовану до специфіки бюджетного процесу територіальних громад (Internal Control - Integrated Framework).

У цьому контексті принциповим є перехід від контролю операцій до контролю ризиків і результатів. Для територіальних громад це особливо важливо через

розширення їх фінансової автономії та відповідальності за використання власних і переданих ресурсів. В умовах обмеженості бюджетних ресурсів контроль не може обмежуватися встановленням факту відповідності витрат затвердженим кошторисам. Необхідно встановлювати, наскільки відповідні видатки сприяють досягненню цілей бюджетних програм і стратегічних пріоритетів громади.

Результати дослідження також свідчать про необхідність посилення ризик-орієнтованої складової внутрішнього контролю. Для місцевих бюджетів характерним є широкий спектр ризиків: недоотримання доходів, невиконання бюджетних програм, неефективне використання коштів, порушення у сфері публічних закупівель, виникнення дебіторської та кредиторської заборгованості, корупційні ризики, кіберзагрози та ризики, пов'язані з реалізацією інвестиційних і відновлювальних проєктів. Тому доцільним є формування на рівні громади реєстру бюджетних ризиків із визначенням їх ймовірності, потенційного впливу, відповідальних осіб та заходів реагування.

Виявлена проблема полягає в тому, що посилення контролю не завжди означає підвищення його ефективності. Надмірна кількість формальних процедур може збільшувати адміністративне навантаження, не забезпечуючи пропорційного зниження бюджетних ризиків. Тому запропонована модель передбачає диференціацію контрольних заходів залежно від рівня ризику. Низькоризикові операції можуть проходити стандартні процедури контролю, тоді як високоризикові операції потребують посиленого попереднього, поточного та подальшого контролю.

Важливим напрямом удосконалення визначено інтеграцію внутрішнього контролю безпосередньо в бюджетний процес. Запропонована логіка «стратегічна ціль → бюджетна програма → ризики → контрольні заходи → показники результативності → моніторинг → коригування» дозволяє подолати розрив між бюджетним плануванням і контролем. У такій системі контроль починається ще на етапі формування бюджетної пропозиції та продовжується протягом усього життєвого циклу бюджетної програми.

Дослідження підтвердило значний потенціал цифровізації внутрішнього контролю. Електронний документообіг, цифрові реєстри та автоматизований моніторинг дають змогу перейти до постійного відстеження бюджетних процесів. Водночас ефективність цифрового контролю залежить від якості даних, сумісності систем, кібербезпеки та компетентності працівників. Тому автоматизовані інструменти мають доповнювати, а не замінювати професійне оцінювання ризиків (Communication from the commission to the european parliament, 2024).

Окремий результат стосується оцінювання зрілості внутрішнього контролю. Традиційне оцінювання за принципом «наявний/відсутній» не дає можливості повною мірою визначити якість функціонування системи. Тому доцільним є використання комплексної системи показників, яка враховує якість контрольного середовища, управління ризиками, цифровізацію, внутрішній аудит, моніторинг, прозорість і підзвітність. Такий підхід дозволяє оцінювати не лише формальну наявність контрольних процедур, а й рівень їх фактичної результативності.

Суттєве значення має і розмежування функцій внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту. Внутрішній контроль є відповідальністю керівництва та всіх учасників бюджетного процесу, тоді як внутрішній аудит має забезпечувати незалежну оцінку адекватності та ефективності системи управління ризиками, контролю і врядування. Тому розвиток внутрішнього аудиту не повинен призводити до передачі йому всієї відповідальності за контроль. Навпаки, ефективна система передбачає розподіл відповідальності між керівництвом, структурними підрозділами, фінансовими службами та внутрішнім аудитом.

Євроінтеграційний вимір дослідження додатково підтверджує необхідність посилення внутрішнього контролю за управлінням публічними фінансами. У межах Ukraine Facility Європейський Союз передбачає вимоги щодо функціонування системи внутрішнього контролю та звітування щодо неправомірно сплачених або використаних коштів та їх подальшого відшкодування (EU Ukraine Facility must ensure funding and assistance for cities, 2025). У 2025 році Європейська Комісія також акцентувала увагу на подальшій імплементації рекомендацій щодо реформування державного внутрішнього фінансового контролю в Україні.

У результаті запропонована модель імплементації міжнародних стандартів може бути представлена як циклічний механізм:

міжнародні стандарти → оцінювання стану контролю → ідентифікація ризиків → ризик-орієнтоване бюджетне планування → контрольні процедури → цифровий моніторинг → внутрішній аудит → оцінювання результативності → коригувальні заходи → безперервне вдосконалення.

Таким чином, отримані результати загалом підтверджують доцільність інтегрованого підходу до реформування внутрішнього контролю бюджетів територіальних громад. Його ключовою відмінністю від традиційної моделі є поєднання міжнародних стандартів COSO, INTOSAI та ІІА з ризик-орієнтованим бюджетним плануванням, цифровим моніторингом, кількісним оцінюванням ефективності та врахуванням воєнних і євроінтеграційних викликів.

Практична цінність підходу полягає у переході від фрагментарного контролю бюджетних операцій до комплексного управління ризиками та результатами. Це сприятиме ефективнішому використанню місцевих ресурсів, зниженню фінансових ризиків, підвищенню прозорості бюджету та довіри мешканців до органів місцевого самоврядування.

Conclusions

Проведене дослідження показало, що внутрішній контроль бюджетів територіальних громад слід розглядати як складову управління публічними ресурсами, а не лише як перевірку фінансових операцій. Його завданнями є своєчасне виявлення ризиків, ефективне використання коштів, прозорість і підзвітність. Методологічною основою модернізації можуть бути COSO, INTOSAI та ІІА з урахуванням українського законодавства й можливостей громад.

За результатами дослідження запропоновано інтегровану модель імплементації міжнародних стандартів у бюджетний процес територіальних громад, яка поєднує стратегічне бюджетне планування, ідентифікацію та оцінювання ризиків, контрольні процедури, цифровий моніторинг, внутрішній аудит і оцінювання результативності. Для кількісної характеристики стану внутрішнього контролю запропоновано авторський Індекс ефективності внутрішнього контролю бюджету громади, що враховує якість контрольного середовища, рівень управління ризиками, цифровізацію, результативність внутрішнього аудиту, моніторинг, прозорість та підзвітність.

Таким чином, імплементація міжнародних стандартів має передбачати не механічне копіювання зарубіжних практик, а їх адаптацію до умов функціонування українських територіальних громад. Перспективними напрямками є формування реєстрів бюджетних ризиків, цифровізація моніторингу бюджетних операцій, посилення внутрішнього аудиту, удосконалення контролю за публічними закупівлями та проектами відновлення, а також регулярне оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю. Реалізація запропонованих заходів сприятиме переходу від реактивного контролю, орієнтованого на виявлення вже допущених порушень, до проактивного управління бюджетними ризиками, підвищення ефективності

використання місцевих ресурсів, посилення фінансової стійкості громад та наближення системи публічного фінансового управління України до європейських стандартів.

References

- Butenko, V. V. (2024). State financial control in the administrative activities of the state. Materials of the 79th scientific conference of the teaching staff and researchers of the Faculty of Economics and Law of the Odessa National University named after I. I. Mechnikov (Odesa, November 27–29, 2024) / deputy editor O. V. Poberezhets; editors: E. I. Maslennikov, A. L. Svyatoshnyuk and others. Odesa: Oldi+, 171–174. <https://dspace.onu.edu.ua/handle/123456789/40321>
- Law of Ukraine “On Local Self-Government in Ukraine” 280/97-BP dated 05.08.2026. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/280/97-%D0%B2%D1%80#Text>
- Sample documents on internal control and internal audit. https://mof.gov.ua/uk/templates_on_internal_control_and_internal_audit-415
- Kalyuga, E., Hryshchuk, G., & Kalyuga, O. (2023). Implementation of the integrated concept of internal control COSO-ERM in Ukraine. *Bulletin of Economy*, 2, 119–129. DOI: 10.35774/visnyk2023.02.119
- Ministry of Finance of Ukraine. Methodological recommendations on the functioning of internal control in budget managers, enterprises, institutions and organizations within their management: Order of the Ministry of Finance of Ukraine dated 08/20/2025 No. 420. Methodological recommendations of the Ministry of Finance. <https://mof.gov.ua/storage/files/>
- Order “On Approval of Internal Audit Standards” z0656-26 dated 06.04.2026. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0656-26>
- Resolution “On Amendments to the Resolutions of the Cabinet of Ministers of Ukraine dated September 28, 2011 No. 1001 and dated December 12, 2018 No. 1062” 677-2024-p dated 06.13.2024. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/677-2024-%D0%BF>
- “On Approval of the Strategy for Reforming the Public Finance Management System for 2026-2030 and Approval of the Operational Plan of Measures for Its Implementation” 217-2026-p. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/en-ga/217-2026-%D1%80>
- Development of state internal financial control. <https://www.mof.gov.ua/uk/normativna-baza-dvfk>
- Savasteeva, O. M., & Butenko, V. V. (2024). Internal financial control in the field of defense procurement: an algorithm of efficiency in wartime. *Market Infrastructure*, 79, 99–103. DOI: 10.32782/infrastructure79-17
- Todorova, O. (2023). Internal control and audit as a tool for ensuring the capacity of territorial communities. *Theoretical and applied issues of state building*, 29. DOI: 10.35432/tisb292023289767
- Aikins, A. E., Mensah, J. V., Dankwah, M., & Potakey, H. M. D. (2024). Assessing the internal controls in local governments in Ghana. *Journal of Business Economics and Finance*, 13(2), 68-79. <https://doi.org/10.17261/Pressacademia.2024.1941>
- Asnawi, M., Larasati, R., & Syahrir, A. (2023). Risk management and public service: Integrated analysis at the public sector organization. *Jurnal Reviu Akuntansi dan Keuangan*, 13(3). DOI: 10.22219/jrak.v13i3.26910
- Bracci, E., Mouhcine, T., Rana, T., & Wickramasinghe, D. (2022). Risk management and management accounting control systems in public sector organizations: A systematic literature review. *Public Money & Management*, 42(6), 395–402. DOI: 10.1080/09540962.2021.1963071
- Communication from the commission to the european parliament, the council, the european economic and social committee and the committee of regions 2024. Communication on EU enlargement policy.

https://enlargement.ec.europa.eu/document/download/1924a044-b30f-48a2-99c1-50edeac14da1_en

EU Ukraine Facility must ensure funding and assistance for cities.
<https://eurocities.eu/latest/eu-ukraine-facility-must-ensure-funding-and-assistance-for-cities/>

Fekete, I. (2022). Supporting decision-making with the tools of risk management. *Public Finance Quarterly*, (Special Issue 1). DOI: 10.35551/PFQ_2022_s_1_2

Global Internal Audit Standards. <https://www.theiia.org/en/standards/2024-standards/global-internal-audit-standards/>

Integrating with Strategy and Performance. <https://www.coso.org/enterprise-risk-management>

Internal Control - Integrated Framework. <https://www.coso.org/guidance-on-ic>

INTOSAI Framework of Professional Pronouncements (IFPP). <https://www.intosai.org/focus-areas/audit-standards.html>

Khakim, L. A., & Firmansyah, A. (2024). Are risk management and internal control associated with public sector organizational performance? *Jurnal Riset Akuntansi Terpadu*, *17*(1). DOI: <http://dx.doi.org/10.35448/jrat.v17i1.24472>

Muhtar, M., Winarna, J., & Sutaryo, S. (2023). Internal control weakness and corruption: Empirical evidence from Indonesian local governments. *International Journal of Professional Business Review*, *8*(6). DOI: 10.26668/businessreview/2023.v8i6.1278

Nguyen, N. P., et al. (2022). The impact of internal control systems on the intensity of innovation and organizational performance of public sector organizations in Vietnam: The moderating role of transformational leadership. *Heliyon*, *8*(2), e08954. DOI: 10.1016/j.heliyon.2022.e08954

Polizzi, S., & Scannella, E. (2023). Continuous auditing in public sector and central banks: A framework to tackle implementation challenges. *Journal of Financial Regulation and Compliance*, *31*(1), 40–59. DOI: 10.1108/JFRC-02-2022-0011

Sari, D. N., & Darmastuti, D. (2023). Internal control weaknesses: Its relationship with local government characteristics and follow-up on audit results. *Jurnal Akuntansi dan Auditing Indonesia*, *27*(1). DOI: 10.20885/jaai.vol27.iss1.art10

Tanjung, A. H., & Nurhasanah, D. (2023). Government accounting standards and internal control system on the quality of local government financial reports. *ACCRUALS (Accounting Research Journal of Sutaatmadja)*, *7*(2). DOI: 10.35310/accruals.v7i02.974

The INTOSAI Framework of Professional Pronouncements. <https://www.issai.org/>

The IPPF: Global internal audit standards, requirements, and guidance. <https://www.theiia.org/en/standards/>

Budget Code of Ukraine 2456-VI dated 01.01.2026.
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/2456-17>