

ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ: ВІД ТЕОРІЇ ДО ПРАКТИКИ



*Практичний посібник для
розпорядників бюджетних коштів місцевих бюджетів*

Практичний посібник «Внутрішній контроль: від теорії до практики»

Внутрішнім контролем є комплекс заходів, що застосовуються керівником для забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності розпорядника бюджетних коштів і підприємств, установ та організацій, що належать до сфери його управління.

Запровадження внутрішнього контролю у діяльності бюджетних установ - це не тільки вимога часу, а й закону. Бюджетним кодексом України передбачено, що розпорядники бюджетних коштів в особі їх керівників організовують внутрішній контроль та забезпечують його здійснення у своїх установах і на підприємствах, в установах та організаціях, що належать до сфери управління таких розпорядників бюджетних коштів.

Отже, внутрішній контроль є інструментом забезпечення прозорого і відповідального управління, яке спрямоване на отримання інформації щодо дотримання положень нормативно-правових актів і розпорядчих документів, підтвердження достовірності фінансової звітності та ефективності, економності при виконанні бюджетних програм.

Експертами проєкту LOGICA підготовлено цей Практичний посібник з метою розкриття у доступній та зрозумілій формі інформації про систему внутрішнього контролю, її елементи та практику впровадження внутрішнього контролю у діяльність розпорядника бюджетних коштів місцевих бюджетів. Також надано актуальну інформацію щодо положень нормативно-правових актів та вимог міжнародних стандартів у цій сфері.

Сподіваємося, що систематизований та логічно викладений у Практичному посібнику матеріал допоможе краще зрозуміти сутність внутрішнього контролю, його переваги та сприятиме його запровадженню у діяльність розпорядників коштів.

***Посібник підготовлено експертами проєкту LOGICA
за підтримки Європейського Союзу***

© LOGICA, 2019

ЗМІСТ

Перелік скорочень, що використовуються в Посібнику.....	4
ВСТУП.....	5
РОЗДІЛ 1. Внутрішній контроль у діяльності розпорядників бюджетних коштів.....	7
1.1 Програмно-цільовий метод як передумова впровадження системи внутрішнього контролю у діяльність розпорядників бюджетних коштів.....	8
1.2 Українські реалії функціонування внутрішнього контролю.....	12
1.3 Міжнародні стандарти і документи з питань внутрішнього контролю.....	14
1.4 Нормативно-правова база щодо організації та здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів: нові підходи.....	18
1.5 Елементи системи внутрішнього контролю та принципи їх упровадження.....	20
РОЗДІЛ 2. Практика впровадження внутрішнього контролю у діяльність розпорядників бюджетних коштів.....	27
2.1 Концептуальні підходи щодо впровадження внутрішнього контролю.....	28
2.2 Процес створення системи внутрішнього контролю.....	32
Додатки.....	37
Для нотаток.....	42

Перелік скорочень, що використовуються в Посібнику

- **БКУ** – Бюджетний кодекс України
- **ВА** – внутрішній аудит
- **ВК** – внутрішній контроль
- **ДФК** – державний фінансовий контроль
- **ДВФК** – державний внутрішній фінансовий контроль
- **ЄС** – Європейський Союз
- **Закон № 2245-VIII** – Закон України від 07.12.2017 «Про внесення змін до Бюджетного кодексу України»
- **ISSAI** – Міжнародні стандарти роботи вищих аудиторських інституцій
- **INTOSAI** – Міжнародна організація вищих органів аудиту
- **INTOSAI GOV 9100** – Керівництво по стандартах внутрішнього контролю в державному секторі
- **ПЦМ** – програмно-цільовий метод
- **ОЕСР** – міжнародна організація економічного співробітництва та розвитку
- **Основні засади № 1062, постанова № 1062** – постанова Кабінету Міністрів України від 12.12.2018 № 1062 «Про затвердження Основних засад здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів та внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 р. № 1001»
- **рКМУ № 142-р** – розпорядження Кабінету Міністрів України від 08.02.2017 № 142-р «Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки»
- **наказ МФУ № 995** – наказ Міністерства фінансів України від 14.09.2012 № 995 «Про затвердження Методичних рекомендацій з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах».



важлива інформація, на яку слід звернути особливу увагу



питання



відповідь на питання



норми, положення нормативно-правових актів України



положення міжнародних документів



витяги з нормативно-правових актів

ВСТУП

Повноваження, фінансові ресурси і контроль – це три кити, на яких будується ефективна модель місцевого самоврядування, за якої місцеві органи влади максимально мобілізують власні внутрішні резерви.

В Україні відбувається реформа з децентралізації влади, сутністю якої, зокрема, є:

- ✓ передача повноважень і фінансів від державної влади як найближче до людей – органам місцевого самоврядування;
- ✓ перехід від традиційної (постатейної) системи планування і витрачання бюджетних коштів до програмно-цільового методу, який орієнтований на досягнення конкретних результатів (далі – ПЦМ);

На відміну від традиційного (постатейного) методу бюджетування, який діяв до 2019 року, при плануванні бюджету за ПЦМ:

- **змінюються акценти** з планування та **контролю** за видами й обсягами видатків на планування і **контроль за досягненням результатів**;
- **розподіл бюджетних ресурсів ґрунтується не лише на наявності коштів, а й на показниках соціально-економічної ефективності**;
- **посилюється відповідальність розпорядників бюджетних коштів за кількість та якість наданих населенню послуг** (товарів, робіт).

За цих умов важливим інструментом державного управління, що дає змогу досягти виконання зазначених завдань і зменшити кількість проблемних питань, пов'язаних із діяльністю місцевих органів влади, є державний фінансовий контроль (далі – ДФК).

Державний фінансовий контроль поділяється на:

- ✓ державний незалежний (зовнішній) фінансовий контроль і аудит;
- ✓ державний внутрішній фінансовий контроль (далі – ДВФК).



Зі свого боку, ДВФК є сукупністю трьох складових:

- 1) внутрішнього контролю (далі – ВК);
- 2) внутрішнього аудиту (далі – ВА);
- 3) гармонізації законодавства України з ВК і ВА до міжнародних стандартів.

При впровадженні ПЦМ на рівні місцевих бюджетів **акценти уваги переходять від зовнішнього контролю до ВК**, розвиток якого останнім часом набирає обертів у комунальному секторі.



Усі розпорядники бюджетних коштів в особі їх керівників повинні організувати ВК та забезпечити його здійснення у своїх установах і на підприємствах з метою дотримання законності й ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності розпорядника бюджетних коштів.

Така норма передбачена ч. 3 ст. 26 Бюджетного кодексу України (далі – БКУ).

РОЗДІЛ 1:

Внутрішній контроль у діяльності розпорядників бюджетних коштів



РОЗДІЛ 1: ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ У ДІЯЛЬНОСТІ РОЗПОРЯДНИКІВ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ

Якщо люди не розуміють суті реформ, закон наповнюється зовсім іншим змістом або зовсім не діє

1.1 Програмно-цільовий метод як передумова впровадження системи внутрішнього контролю у діяльність розпорядників бюджетних коштів.

Перш ніж перейти до розкриття теми ВК у діяльності бюджетних установ місцевих бюджетів, доцільно згадати, що стало передумовою його впровадження.

Слід зазначити, що останнім часом все світове співтовариство, яке опікується питаннями оптимального державного управління, розвивається за загальними правилами, переймаючи найефективніші технології, процеси і системи управління, зокрема у сфері публічних фінансів.

Наразі окреслилася така світова тенденція у сфері публічних фінансів, до якої входять і фінанси місцевих бюджетів: перехід від класичної постатейної системи планування і витрачання бюджетних коштів до складнішого – ПЦМ, орієнтованого на результати бюджетування. Незважаючи на те, що у країнах можуть бути різні причини для бюджетної реформи, і вони, можливо, по-різному її проводять, проте, у них є спільні цілі.

Досвід країн ОЕСР¹ засвідчує, що **понад 80% країн ОЕСР**, які здійснили бюджетні реформи, у тому числі впровадження ПЦМ, **прагнули поліпшити ефективність і результативність надання державних послуг**; 70% країн бажали **посилити прозорість і підзвітність** перед політиками і громадськістю, а одна третина країн прагнула **зміцнити функцію планування**. Загалом бюджетна реформа в країнах ОЕСР пов'язана з більш ширшим реформуванням, спрямованим на посилення контролю державних видатків і підвищення економічної ефективності та результативності державного сектору.

Тобто ПЦМ у бюджетному процесі застосовує більшість розвинених країн. В основі цього методу лежить орієнтація діяльності бюджетної установи на те, яких результатів планується досягти, використовуючи кошти бюджету. Під час його впровадження розглядається не лише головна мета діяльності бюджетної установи, а й уся її система управління, ієрархія підпорядкованих цілей і конкретних до них завдань, на основі яких виробляється стратегія розвитку, програма дій, спрямованих відповідно на їх досягнення у межах бюджетної програми.



¹ Принципи стратегічного консультування з питань впровадження бюджетування, орієнтованого на результати: які уроки можна винести з досвіду країн ОЕСР для цілей співробітництва в галузі розвитку, ч.3.2.Цілі і рушійні сили реформи, стор. 29

https://www.pempal.org/sites/pempal/files/event/attachments/giz-study_rus.pdf

Україна, яка взяла курс на євроінтеграцію, має зобов'язання² перед ЄС вживати заходів для поступового приведення національного законодавства у відповідність із законодавством ЄС у відповідних сферах, зокрема у сфері управління державними фінансами.

З огляду на зазначене та потребу здійснення кардинальних змін у підходах до удосконалення управління державними фінансами, з 01.01.2019 в Україні на підставі Закону № 2233-VIII³ всі без винятку місцеві бюджети перейшли на ПЦМ.

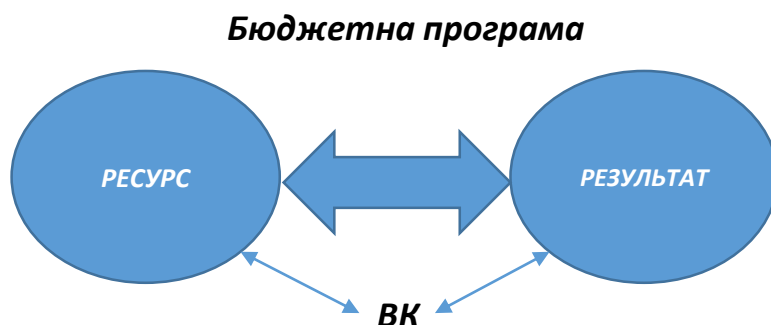


Відповідно до БКУ (п. 42 ч. 1 ст. 2): «**ПЦМ — метод управління бюджетними коштами для досягнення конкретних результатів за рахунок коштів бюджету із застосуванням оцінки ефективності використання бюджетних коштів на всіх стадіях бюджетного процесу**».

При цьому **особливого значення набуває рівень управлінської підзвітності та ефективність здійснення ВК у бюджетній установі як інструмента, що визначає якість управління** на всіх його рівнях на шляху досягнення результатів бюджетної програми.

Перехід до бюджетування на основі ПЦМ **покладає велику відповідальність на керівників бюджетних установ (особливо на тих, які є головними розпорядниками бюджетних коштів)**. Відповідно до пп. 7, 9 ч. 5 ст. 22 БКУ вони мають здійснювати, зокрема: **управління бюджетними коштами** у межах встановлених йому бюджетних повноважень та **оцінку ефективності бюджетних програм**, забезпечуючи ефективне, результативне і цільове використання бюджетних коштів, організацію, координацію роботи розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачів бюджетних коштів у бюджетному процесі; **ВК за повнотою надходжень, взяттям бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачами бюджетних коштів і витрачанням ними бюджетних коштів**.

Місце ВК у процесі управління бюджетними коштами наочно можна зобразити так:



² Засідання Ради ЄС від 27.06.2014, розділ V «Економічне та галузеве співробітництво» Економічної системи Угоди про партнерство та співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами (ЄС).

³ Закон України від 07.12.2017 № 2233-VIII «Про внесення змін до Бюджетного кодексу України»

Як уже було сказано, при застосуванні ПЦМ здійснюється **оцінка ефективності бюджетних програм**⁴, яка передбачає заходи з:

- **моніторингу, аналізу та контролю за цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів;**
- **аналізу результативних показників бюджетних програм, а також іншої інформації, що міститься у бюджетних запитах, кошторисах, паспортах бюджетних програм, звітах про виконання кошторисів, звітах про виконання паспортів бюджетних програм.**

Такі заходи є фактично відображенням сутності деяких елементів ВК у бюджетному процесі, оскільки вони **підтверджують** достовірність результативних показників, а також характеризують перебіг реалізації бюджетної програми, ступінь досягнення поставленої мети та виконання завдань бюджетної програми.



⁴ Наказ Мінфіну від 17.05.2011 № 608 «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо здійснення оцінки ефективності бюджетних програм.



Отже, у контексті визначення ролі контролю при застосуванні ПЦМ і механізмів його здійснення важливо наголосити на такому:

1) система контролю у бюджетній сфері залежна від системи бюджетування (традиційної (постатейної) або ПЦМ); на даний час – від ПЦМ;

2) при застосуванні ПЦМ відбувається поступове зміщення акценту контролю: з контролю за витрачанням коштів (за економічними характеристиками операцій, які здійснюються відповідно до функцій держави та місцевого самоврядування) до контролю за досягненням цілей діяльності бюджетної установи.

Водночас розвитку набуває саме ВК у розпорядників бюджетних коштів, що спрямовується на досягнення визначених мети (місії), стратегічних та інших цілей, завдань, планів і вимог щодо діяльності установи, який здійснюється на всіх етапах «життєвого циклу» бюджетних програм і на всіх стадіях бюджетного процесу;

3) ВК при ПЦМ надає керівництву своєчасну інформацію щодо причин виявлених проблем і порушень по досягненню результатів діяльності бюджетної установи, пов'язаних, зокрема, із:

- виникненням збою у конкретних напрямках діяльності (як наслідок невизначення ризиків, недостатності та неякісності контрольних заходів, моніторингу тощо);

- відсутністю (недостатністю) координації і взаємодії у середині бюджетної установи між структурними підрозділами і підвідомчими установами;

- недосконалістю розподілу повноважень і відповідальності, визначених у внутрішніх розпорядчих документах тощо;

4) під час функціонування ВК забезпечується управлінська відповідальність і підзвітність керівника та працівників відповідно до вимог актів законодавства та внутрішніх розпорядчих документів установи за всіма її напрямками діяльності.



1.2 Українські реалії функціонування внутрішнього контролю.

На відміну від західних країн, де ВК існує понад півстоліття, в Україні ВК, у контексті міжнародних стандартів⁵, як у законодавчому, так і у інституційному аспекті ще перебуває на стадії формування.

Зазначене накладає відбиток на розуміння ролі і сутності ВК та його впливу на діяльність установи, а також на управлінські рішення керівника по впровадженню та здійсненню ВК.

На сьогодні керівники установ та працівники, в основному, ВК сприймають як перевірку, аналіз, інвентаризацію відповідного процесу чи окремих операцій, що пов'язані з бюджетними коштами та іншими активами, які здійснюють окремі працівники.

Тобто загалом залишається традиційний для бюджетної сфери погляд на ВК як на окремий процес, що фіксує відхилення від планових завдань і стандартів лише у деяких сферах діяльності.



Тому, як наслідок, перші питання, які постають у представників бюджетних установ на місцевому рівні стосовно реформи ВК: «Як впливають нові вимоги законодавства з ВК на діяльність бюджетної установи? І які управлінські дії керівник бюджетної установи повинен здійснити для їх реалізації?».



Дійсно, поняття ВК для України аж ніяк не нове.

В окремих сферах діяльності нормативно-правовими актами передбачено основні принципи та єдині (типові) вимоги щодо здійснення контрольних повноважень окремими посадовими особами.

Наприклад, це стосується посадових осіб таких структурних підрозділів, як фінансово-бухгалтерської служби, служби ВА, підрозділів з матеріально-технічного забезпечення. Визначені законодавством контрольні положення і норми, як правило, вони виконують.



⁵ На рівні ЄС стандарти INTOSAI GOV 9100 стали основою для створення моделі системи внутрішнього фінансового державного контролю (PIFC), яку розробила Європейська комісія (Генеральний департамент з питань бюджету) для національних урядів країн ЄС», враховують актуальні положення стандартів COSO щодо управління ризиками.

Водночас **це лише незначна частина** діяльності бюджетної установи, яка охоплюється ВК. Що стосується інших сфер діяльності, то навіть при наявності вимог законодавства щодо забезпечення відповідних контрольних повноважень, вони зазвичай здійснюються персоналом бюджетної установи неструктуровано та неформалізовано; результати їх часто-густо не фіксуються; управлінська звітність не складається.

За таких обставин керівникам не відома поточна ситуація стосовно результатів здійснення контрольних повноважень, їх ефективності, достатності, доцільності. Як наслідок, у такому недосконалому середовищі створюються передумови для зародження істотних ризиків невиконання функцій та недосягнення запланованих результатів. І тому не випадково, що в умовах впровадження ПЦМ, орієнтованого на результат, надзвичайно актуальним для керівників бюджетних установ стає питання організації і здійснення ВК за новими засадами і принципами, що будуть спрямовані на своєчасне виявлення «вузьких місць» у досягненні ними поставлених цілей при виконанні функцій (процесів, операцій).



1.3 Міжнародні стандарти і документи з питань внутрішнього контролю.

Нині **розбудова дієвої та ефективної системи ВК у державному секторі України базується на основоположних принципах міжнародних стандартів та кращих практиках ЄС**, яких варто дотримуватися та прагнути досягти.

Про це зазначено у наказі МФУ № 995, у якому рекомендовано при організації ВК використовувати, зокрема, Посібник зі стандартів ВК для державного сектору, розроблений Комітетом з ВК Міжнародної організації вищих контролюючих органів (INTOSAI).

Тому для розуміння новацій у сфері ВК передовсім звернемося до міжнародних стандартів, які видають міжнародні організації, а саме:



–**Міжнародні стандарти INTOSAI** (ISSAI та INTOSAI GOV) – Міжнародної організації Вищих аудиторських органів (BAO), членом якої є Рахункова палата України (РПУ);

–**Міжнародні стандарти Інституту внутрішніх аудиторів (IIA – The Institute of Internal Auditors, International Standards);**

–**Об'єднані стандарти ВК Комітету COSO** (Committee on Sponsoring Organizations of the Treadway Commission's) тощо.

Стандарти INTOSAI є насамперед уособленням кращої світової практики, яку потрібно впроваджувати, зважаючи на національні особливості.

У свою чергу, міжнародні стандарти INTOSAI щодо ВК використовують положення стандартів Інституту внутрішніх аудиторів (IIA) та Комітету COSO для приватного сектору.



Для державного сектору економіки діють стандарти INTOSAI GOV (9100-9299) «Окремі керівні принципи належного управління», які призначені, як для аудиторів, так і для керівного та управлінського складу державних органів як краща практика належного управління і стосуються, зокрема, питань організації ВК, оцінки ризиків та забезпечення відповідальності й підзвітності.

Як впливає із положень стандарту INTOSAI GOV 9100 «Рекомендації по стандартам ВК у державному секторі», можна сформулювати сутність ВК бюджетної установи і його мету в новій інтерпретації, а саме:

- ☐ ВК – процес, який здійснюється на всіх рівнях діяльності організації, спрямований на забезпечення достатньої впевненості в тому, що будуть досягнуті цілі організації в частині:

1) ефективності та економічності операцій (це передбачає досягнення результативності та ефективності при здійсненні господарських операцій, включаючи досягнення операційної та фінансової продуктивності, збереження та ефективного використання активів);

2) достовірності звітності (це означає, що внутрішня і зовнішня фінансова звітність, а також нефінансова звітність повинні відповідати таким характеристикам, як надійність, своєчасність, відкритість тощо, що визначені у прийнятих стандартах чи політикою організації);

3) дотримання законодавчих норм, відповідно до яких організація провадить свою діяльність;

☐ ВА є складовою частиною ВК, що підвищує ефективність діяльності організації шляхом надання інформації про її проблеми і досягнення, а також рекомендації щодо покращення ВК;

☐ керівництво несе відповідальність за ефективне впровадження та підтримку функціонування такої системи ВК, яка сприяла б досягненню цілей організації;

☐ ВК є не окремою подією або обставиною, а динамічним і постійним процесом та/або діями, які охоплюють всю діяльність організації і нерозривно пов'язані з тим, як менеджмент управляє організацією.

У такому розумінні ВК – це **управлінський контроль, вбудований в організацію** як частина інфраструктури і покликаний допомогти керівництву в управлінні і досягненні цілей на постійній основі. Організація та здійснення ВК в установі забезпечується шляхом розроблення та затвердження керівником установи внутрішніх документів;

☐ інтегрована система ВК містить 5 елементів:

- внутрішнє середовище;
- управління ризиками;
- заходи контролю;
- інформацію та комунікації;
- моніторинг.

Згідно з COSO ці елементи забезпечують ефективну основу для опису та аналізу системи ВК будь-яких організацій.



Основні положення INTOSAI GOV 9100 найбільш чітко дають зрозуміти, що ВК є **обов'язковим елементом на кожному рівні управління**: від самоконтролю працівника, який автоматично стає учасником ВК у своїй повсякденній діяльності, до контролю керівника щодо управління всією бюджетною установою.

У разі, **якщо ВК** існує не хаотично, а **функціонує як система**, у ній:

- розподілені обов'язки і відповідальність на різних рівнях управління;
- установлені терміни і контроль виконання доручень, заходів тощо;
- написані прості докладні і зрозумілі інструкції та методологія;
- автоматизована звітність;
- фіксуються результати діяльності у розрізі функцій (процесів, операцій) діяльності;
- налагоджена взаємодія між усіма учасниками процесу;
- керівництво володіє поточною ситуацією щодо ВК і приймає своєчасно управлінські рішення щодо усунення ризиків діяльності або їх нейтралізації.

За стандартами INTOSAI GOV 9100 «присутність ВК» на рівнях управління можна подати так:

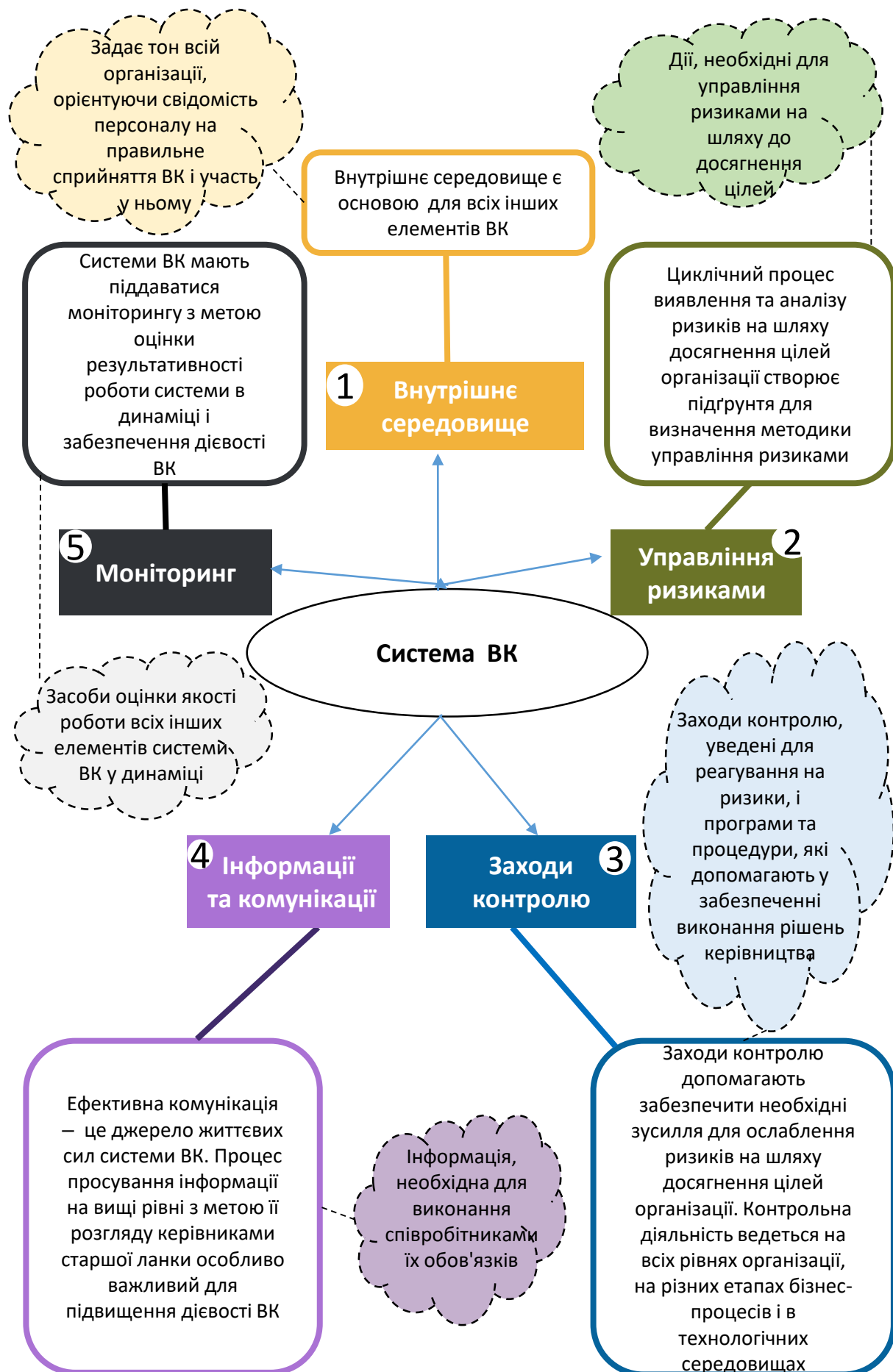
1 рівень – рядові працівники забезпечують самоконтроль при здійсненні внутрішніх та/або зовнішніх операцій; керівники структурних підрозділів контролюють роботу підлеглих, процеси і результати їх діяльності; власники процесів контролюють закріплені за ними розпорядчими документами з ВК процеси, цільові і результативні показники;

2 рівень – відбувається взаємодія (комунікація) між усіма працівниками у вирішенні поставлених завдань і відповідних функцій та **запроваджується моніторинг контрольних заходів** на предмет їх дієвості та своєчасності інформування керівництва щодо перебігу ризикових операцій (подій), які впливають на досягнення стратегічних, тактичних та операційних цілей бюджетної установи для їх нейтралізації чи усунення. У результаті здійснення моніторингу також можуть бути визначені нові ризики у діяльності бюджетної установи;

3 рівень – на підставі оцінки ризиків, визначення їх пріоритетності керівництво приймає відповідні управлінські рішення щодо їх усунення або нейтралізації. У результаті відбувається удосконалення (зміна) системи ВК і головне-досягаються намічені результати діяльності.

З урахуванням викладених положень міжнародних документів (INTOSAI GOV 9100) система ВК⁶ є сукупністю взаємопов'язаних елементів, яку можна зобразити наступним чином:

⁶ Керівництво РЕМПАЛ для внутрішніх аудиторів по оцінці результативності внутрішнього контролю, 2019 р.



1.4 Нормативно-правова база щодо організації та здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів: нові підходи.



Якими нормативно-правовими актами регулюється питання організації і здійснення ВК?



1. У 2010 р. прийнято нову редакцію БКУ, в якій вперше розкрито на законодавчому рівні сутність ВК, а також:

- ✓ **чітко визначено обов'язковість запровадження ВК та ВА в бюджетних установах (ч. 3 ст. 26);**
- ✓ **встановлено відповідальність керівника за організацію та здійснення ВК у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах (ч. 3 ст. 26);**
- ✓ **закріплено за Держаудитслужбою України повноваження здійснення контролю за станом ВК (ст. 113) у розпорядників бюджетних коштів при проведенні ними відповідних аудитів на рівні місцевих бюджетів.**

2. З метою реалізації положень БКУ прийнято низку підзаконних актів та розроблено основні методологічні засади з ВК, а саме:

- ✓ **у 2012 р. наказом МФУ № 995 затверджено Методичні рекомендації з організації ВК, якими визначено основні аспекти з організації та побудови системи ВК розпорядниками бюджетних коштів.**

Методичні рекомендації базуються на міжнародно визнаній Моделі COSO I.



Відповідно до наказу МФУ № 995 бюджетні установи при побудові системи ВК можуть використовувати кращі міжнародні практики побудови системи ВК в межах, що не суперечать законодавству України, зокрема рекомендований Європейською комісією Посібник зі стандартів ВК для державного сектору, розроблений Комітетом з ВК Міжнародної організації вищих контролюючих органів (INTOSAI).

- ✓ **у 2017 р. рКМУ № 142-р⁷ схвалено Стратегію реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки, серед основних завдань якої передбачено підвищення рівня управлінської підзвітності та ефективності ВК та аудиту в органах влади на центральному та місцевому рівнях;**



⁷ Розпорядження КМУ від 08.02.2017 № 142-р, І. Загальна частина (4. Мета та основні завдання).

- ✓ у 2018 р. затверджено Основні засади № 1062, положення яких є обов'язковими для реалізації як розпорядниками коштів державного бюджету, так і розпорядниками коштів місцевих бюджетів.



Слід зауважити, що рекомендаційний характер до виконання органами місцевого самоврядування мають лише заходи, визначені п. 3 постанови № 1062, усі інші **положення повинні виконуватися**.



Витяги основних положень з нормативно-правових актів України в частині регулювання питання ВК **надано у Додатку № 1**.



Чи передбачає нормативно-правова база обов'язковість запровадження кожного елементу ВК та їх взаємозалежність?

Так, передбачає!



За визначенням, наданим в Основних засадах № 1062: **система контролю** — упроваджені керівником установи політики, правила і заходи, які **забезпечують функціонування, взаємозв'язок та підтримку всіх елементів ВК** і спрямовані на досягнення визначених мети (місії), стратегічних та інших цілей, завдань, планів і вимог щодо діяльності установи.

Отже, для того, щоб **система ВК була ефективною, необхідно забезпечити:**

- **функціонування кожного із п'яти елементів ВК;**
- **взаємопов'язаність усіх п'яти елементів ВК.**

Зважаючи на недостатній досвід розпорядників коштів місцевих бюджетів в організації та здійсненні ВК далі **надаємо детальні роз'яснення кожного елементу системи ВК** з урахуванням положень нормативно-правових актів України і міжнародних документів у цій сфері.

Отже, **система ВК складається з п'яти елементів:**

- ❖ внутрішнє середовище;
- ❖ управління ризиками;
- ❖ заходи контролю;
- ❖ інформація та комунікація;
- ❖ моніторинг.

1.5 Елементи системи внутрішнього контролю та принципи їх упровадження.



Внутрішнє середовище — це та частина загального середовища, яка перебуває в межах бюджетної установи; вона справляє постійний і саме безпосередній вплив на функціонування бюджетної установи. Внутрішнє середовище має кілька зрізів, які розкриваються через відповідні принципи.



Основні принципи внутрішнього середовища полягають в наступному:

1. Особиста і професійна сумлінність, етичні цінності керівництва і співробітників⁸, у тому числі постійне і повсюдне в межах організації лояльне ставлення до ВК, що підтверджується затвердженням відповідних розпорядчих документів з питань етики, протидії шахрайству і корупції, подання декларацій щодо витрат та майна, створення аудиторського комітету;

2. Прагнення до підвищення рівня компетентності, що передбачає підтвердження наявності політик, зокрема у таких сферах:

- ✓ навчання і підвищення кваліфікації для сприяння досягненню очікуваного рівня якості роботи і поведінки співробітників;
- ✓ інформування працівників про будь-які майбутні зміни у діяльності бюджетної установи; забезпечення їх участі в тренінгах і семінарах; навчання за конкретними темами, обмін досвідом тощо;
- ✓ преміювання співробітників;

⁸ Закон України «Про запобігання корупції», Закон України «Про державну службу» та наказ Національного агентства України з питань державної служби від 05.08.2016 № 158 «Про затвердження Загальних правил етичної поведінки державних службовців та посадових осіб місцевого самоврядування».

3. «Чільний настрій» (тобто світогляд і стиль роботи керівництва). Якщо вище керівництво вважає ВК важливим, інші співробітники організації це відчуватимуть і сумлінно підтримуватимуть встановлені засоби контролю. Підтвердженням позиції керівництва стосовно ролі ВК у діяльності бюджетної установи є ініціювання і затвердження різних політик, порядків, регламентів; створення підрозділу ВА тощо;

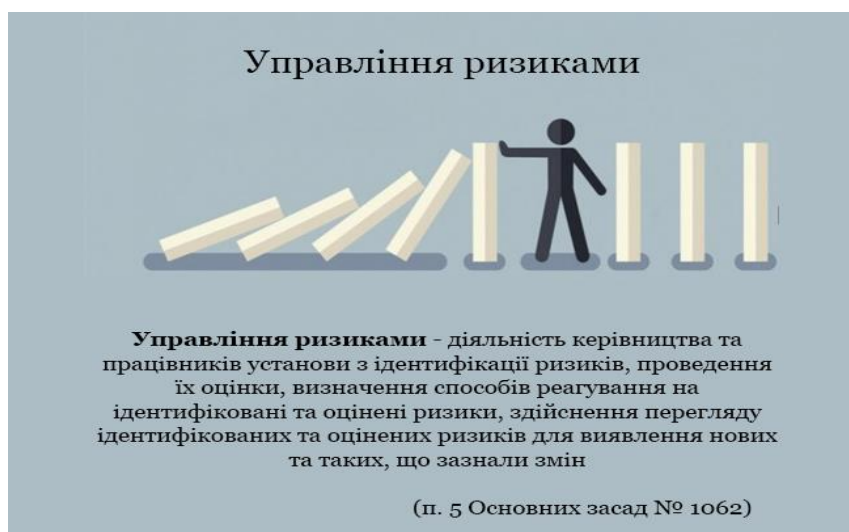
4. Керівництво визначає організаційну структуру бюджетної установи, порядок підпорядкованості, належні повноваження і обов'язки щодо досягнення поставлених цілей. Сучасна передова міжнародна практика організації системи ВК передбачає використання моделі «трьох ліній оборони», за якої організаційна структура бюджетної установи ділиться на рівні управління і має передбачати:

- ✓ **розподіл повноважень і відповідальності** між структурними підрозділами та посадовими особами; визначення відповідальних осіб за здійснення контролю при виконанні відповідної функції (процесу, операції) із дотриманням відповідних положень (вимог) законодавства і розпорядчих документів бюджетної установи;
- ✓ **визначення прав і обов'язків щодо підзвітності.** Працівники повинні знати межі своїх повноважень і відповідальності, а також ієрархію підпорядкованості, у тому числі щодо їх звітування про виконання ними обов'язків у сфері ВК;
- ✓ **забезпечення інформованості керівництва про стан ВК.** Оцінка дієвості ВК здійснюється внутрішніми аудиторами, які складають відповідні звіти;

5. Зацікавленість у залученні, розвитку та утриманні компетентних фахівців відповідно до поставлених цілей. Цей принцип передбачає затвердження заходів з кадрової політики, у якій визначено необхідність наявності компетентних співробітників, а також системи оцінки⁹ ефективності та результативності їх діяльності.



⁹ Методичні рекомендації щодо визначення ключових показників результативності, ефективності та якості службової діяльності державних службовців, які займають посади державної служби категорій «Б» і «В», затверджені наказом Національного агентства України з питань державної служби від 27.11.2017 № 237.



Однією з цілей створення системи ВК є протидія ризикам у діяльності бюджетної установи.

Загальноприйнято вважати ризик як загрозу того, що якась подія або негативна дія вплине на здатність бюджетної установи успішно досягати цілей або реалізувати власні стратегії. Зазначимо, що відповідно до цього визначення вести мову про ризик можна лише в контексті відповідних цілей.



Ефективна система управління ризиками найперше вимагає інформованості та розуміння про їх наявність, оцінки і ранжирування за рівнем пріоритетності, а також ретельного і постійного процесу моніторингу за ними.

Перш ніж навчитися управляти ризиками, їх варто ідентифікувати та оцінити.

Ідентифікація ризику полягає у систематичному їх виявленні та вивченні у кожному структурному підрозділі бюджетної установи для усунення або нейтралізації.

Виявивши можливі ризики, керівництво розглядає їх значущість, ймовірність виникнення і способи управління ними. Керівництво може складати плани, програми, здійснювати відповідні контрольні дії для усунення або нейтралізації цих ризиків або приймати рішення щодо їх ігнорування за наявності підстав.

Ризики можуть виникати або змінюватися внаслідок таких обставин:

- а) зовнішніх змін (перепідпорядкування, розширення діяльності тощо);
- б) призначення нового персоналу;
- в) упровадження нових або зміни вже застосовуваних інформаційних систем;
- г) швидкого зростання і розвитку бюджетної установи;
- д) запровадження нових технологій;
- е) запровадження нових підходів до ведення господарської діяльності, виникнення нових видів діяльності, робіт, послуг тощо;

- ж) реструктуризації діяльності;
- з) здійснення валютних операцій за розрахунками;
- і) запровадження нових принципів, стандартів, положень, інструкцій тощо.



Ризики можуть бути згруповані за категоріями (зовнішні і внутрішні) **та видами** (нормативно-правові, операційно-технологічні, програмно-технічні, фінансово-господарські тощо).

З процедурами оцінки ризиків ситуація складніша, ніж з оцінкою внутрішнього середовища: їх важко формалізувати і описати в розпорядчому документі.



Тоді **що ж таке оцінка ризиків?** Хто з нас не використовував такого виразу, як «зважити (порівняти, оцінити) всі плюси і мінуси?» Це і є оцінка ризиків. Плюсів більше – отже, ризик настання негативних наслідків менший. Менше зло відповідає меншим ризикам отримати негативний результат у відповідній сфері діяльності.

Отже, **вимір ризику** полягає у визначенні ступеня його ймовірності настання та розмірів потенційних збитків (втрат).

Припустимо, головний розпорядник бюджетних коштів розглядає питання про створення на його рівні централізованого структурного підрозділу за відповідним напрямом діяльності з передачею йому аналогічних функцій від підвідомчих бюджетних установ.

Для прийняття правильного рішення слід оцінити усі ризики, які можуть призвести як до економічних наслідків, так і до цілої низки інших проблем. Керівник має оцінити (або отримати від кого-небудь зі своїх ключових співробітників) можливий ризик із погляду таких факторів:

- чи не знизиться оперативність отримання співробітниками централізованого структурного підрозділу інформації, документів тощо, потрібної їм для виконання контрольних функцій?
- чи достатня кваліфікація співробітників централізованого структурного підрозділу для здійснення нових повноважень?
- чи діючий програмний продукт даватиме змогу автоматизувати нові повноваження?



Стандарт COSO ERM¹⁰ визначає управління ризиками як процеси ідентифікації критичних ризиків, оцінки їх впливу, розробки та реалізації комплексного рішення з управління ними, які поєднують стратегію, персонал, процеси й технологію.



¹⁰ COSO ERM – Концептуальні основи управління ризиками організацій.



Заходи контролю - сукупність запроваджених в установі управлінських дій, які здійснюються керівництвом та працівниками установи для впливу на ризики з метою досягнення установою визначених мети (місії), стратегічних та інших цілей, завдань, планів і вимог щодо діяльності установи

(п. 5 Основних засад № 1062)

Заходи контролю містять різноманітні дії щодо управління бюджетною установою, які допомагають керівництву упевнитися, що їх розпорядження виконуються. Контрольні дії можуть бути згрупованими залежно від створеної в організації системи ВК відповідно до галузевих особливостей.

Заходами контролю у звичайному розумінні персоналу бюджетної установи є:

- візуальні перевірки і аналіз фактичних показників порівняно з кошторисними і прогнозними показниками, з даними попередніх періодів;
- співвіднесення між собою різних даних (управлінських та фінансових) та аналіз їх відповідності;
- інвентаризація активів та зобов'язань;
- зіставлення внутрішніх даних із відомостями, отриманими з зовнішніх джерел інформації тощо.

Як правило, при використанні у діяльності автоматизованих систем здійснюються різноманітні контрольні процедури під час: автоматизованої обробки інформації, захисту від несанкціонованого доступу, зміни програмного забезпечення тощо.

Під заходами контролю також слід розуміти:

- перевірку наявності прав доступу до активів та/або бухгалтерських даних про них, комп'ютерних програм і файлів;
- візування та/або підписання документів;
- розподіл повноважень та відповідальності тощо.



Керівництво бюджетної установи самостійно встановлює формат, терміни, періодичність здійснення контрольних заходів, якщо інше не визначено законодавством.



Інформація та комунікація (інформаційний та комунікаційний обмін) - створення інформації, здійснення її збору, документування, проведення аналізу, передача інформації та користування нею керівництвом і працівниками установи для виконання і оцінювання результатів виконання завдань та функцій

(п. 5 Основних засад № 1062)

За допомогою впровадження обміну інформацією та комунікацій у діяльність бюджетної установи забезпечується виявлення, вилучення та передача актуальної інформації у такому форматі і в такі терміни, що дають змогу персоналу виконувати свої службові обов'язки.

Бюджетна установа має забезпечити щонайменше:

- отримання або генерування якісної інформації, необхідної для підтримки функціонування системи ВК;
- передачу інформації у середині бюджетної установи, зокрема інформації про стан виконання завдань та обов'язків у системі ВК, необхідної для її функціонування;
- здійснення комунікацій із зовнішніми учасниками системи ВК за завданнями, функціями та їх проблемами виконання, що впливають на функціонування системи ВК.





Моніторинг заходів контролю допомагає керівнику бюджетної установи підтримувати систему ВК у режимі безперервної роботи. Це **відбувається шляхом**:

- спостереження за тим, як функціонують елементи системи ВК загалом і кожний елемент окремо;
- повідомлення персоналу різних рівнів управління про потребу внесення змін до системи ВК.

Моніторинг може здійснюватися як безперервно під час повсякденної діяльності, так і через спеціально здійснювану оцінку системи ВК або її окремих складових.

Основне призначення моніторингу – виявлення та оцінка недоліків системи ВК та своєчасне доведення інформації про них до відома сторін, відповідальних за вжиття заходів щодо їх усунення, зокрема (залежно від суті і масштабів) до керівництва бюджетної установи.



РОЗДІЛ 2:

Практика впровадження внутрішнього контролю у діяльність розпорядників бюджетних коштів



РОЗДІЛ 2: ПРАКТИКА ВПРОВАДЖЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ У ДІЯЛЬНІСТЬ РОЗПОРЯДНИКІВ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ

Зміни — закон життя. І ті, що дивляться тільки в минуле чи лише на сьогодні, безперечно, пропустять майбутнє

2.1 Концептуальні підходи щодо впровадження внутрішнього контролю

Інформацію надано у формі відповідей на актуальні запитання.



Чи існує загальноприйнята універсальна модель системи ВК у бюджетній сфері або загальні підходи для її формування бюджетними установами?



1. Слід зазначити, що єдиної універсальної моделі системи ВК для застосування у бюджетній сфері не існує. Зазначене пояснюється різноманітністю галузей бюджетної сфери, різним рівнем зрілості ВК у бюджетних установах, що апіорі унеможливорює її розробку та функціонування.

Система ВК, розроблена для однієї бюджетної установи, вкрай рідко може діяти в іншій. Наповненість кожної системи ВК залежить від етапу її розвитку, її інституційних та галузевих особливостей, підходів керівництва до її побудови. **Тому кожна бюджетна установа, зважаючи на свої функції та основні завдання, а також на фактичний рівень ВК на відповідну дату, формує власну систему ВК.**

2. На законодавчому рівні **встановлено лише єдині принципи¹¹ для бюджетних установ, на яких повинні ґрунтуватися підходи** щодо забезпечення побудови (або удосконалення) системи ВК.



У Додатку 2 детально розкрито змістовні характеристики наступних принципів ВК: безперервності, об'єктивності, делегування повноважень, відповідальності, превентивності, розмежування ВК та ВА, відкритості.

Додержання цих принципів забезпечить належну якість системи ВК.



¹¹ Основні засади № 1062.



Узагальнюючи, можна констатувати, що при побудові (удосконаленні) системи ВК на основі єдиних принципів та її функціонуванні слід враховувати наступне:

- ✓ **увага повинна приділятися найбільш ризиковим функціям** (процесам, операціям), невиконання яких у належний спосіб може призвести до недосягнення визначених цілей (стратегічних, операційних) бюджетною установою;
- ✓ **будь-який контроль**, що здійснює персонал бюджетної установи, незалежно від рівня управління, **повинен мати мету, бути формалізованим, періодичним, прозорим, ідентифікуватися за виконавцями**. ВК заради контролю не потрібен! Він має бути доречним і економічним, заздалегідь виявляти фактори, що негативно впливають на функціонування та розвиток бюджетної установи;
- ✓ **результати ВК** мають слугувати критерієм оцінки діяльності бюджетної установи в цілому та її персоналу, зокрема.



Чи варто виділяти в окрему функцію (основне завдання) здійснення контрольних повноважень при організації ВК?



Контрольні повноваження (наприклад, аналіз інформації, перевірка та візування документів, проведення інвентаризації тощо), **здійснюються персоналом на різних рівнях управління бюджетної установи під час виконання відповідних функцій (процесів, операцій), визначених актами законодавства та внутрішніми розпорядчими документами. Тому вони не повинні виділятися в окрему функцію (основне завдання).**





Чому слід створювати систему ВК, а не розробляти окремі її елементи?



На розпорядників бюджетних коштів покладається велика відповідальність із забезпечення ефективного управління **бюджетними коштами** у межах встановлених йому бюджетних повноважень та отримання запланованих результатів діяльності.

Тому для забезпечення «розумної гарантії» досягнення відповідних цілей діяльності бюджетної установи у керівника постає потреба в отриманні на постійній основі своєчасної та всеохоплюючої інформації для прийняття управлінських рішень з метою унеможливлення настання ризиків або їх нейтралізації, забезпечення безпеки діяльності з погляду недопущення шахрайства, корупції тощо.

Водночас, запровадження лише окремих елементів ВК не дасть відповіді на всі питання, пов'язані з досягненням визначеної мети (місії), стратегічних та інших цілей тощо.

При цьому, за умови побудови оптимальної системи ВК керівник може отримати відповідь не лише на запитання «Хто винен?», а й на запитання «Що робити?».

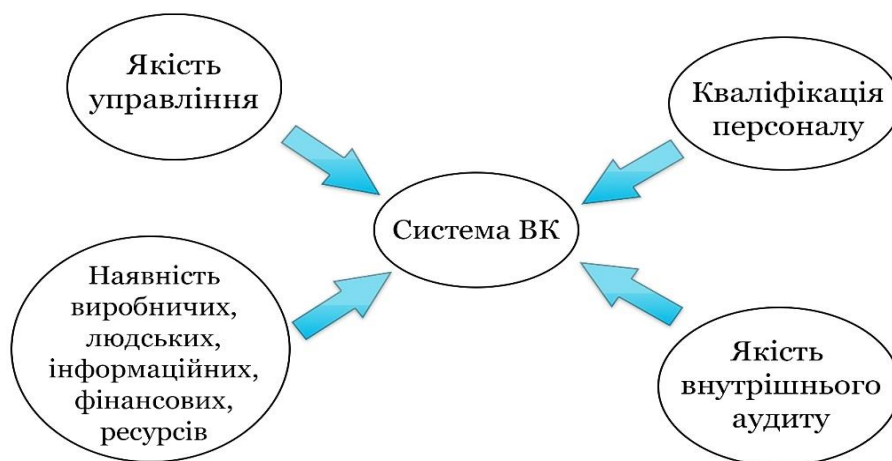


Від яких факторів залежать управлінські дії керівника по організації системи ВК?



Серед основних факторів, що впливають на управлінські дії керівника бюджетної установи на місцевому рівні при формуванні або удосконаленні системи ВК, є зокрема: кваліфікаційний рівень персоналу; наявність внутрішніх аудиторів та якість їх результатів діяльності; достатність виробничих, фінансових, матеріальних, інформаційних та інших ресурсів; якість управління (регламентованість діяльності на рівні функцій, процесів; спрямованість управлінських рішень на забезпечення стратегічного планування, високої якості продукції, процесів, робіт та послуг) тощо.

Далі на схемі узагальнено наведено вплив вищезазначених факторів, на які слід звертати увагу керівнику при формуванні системи ВК.





Як можна оцінити рівень якості (зрілості) побудованої системи ВК? Чи існують характеристики, які надають можливість керівнику, внутрішнім аудиторам оцінити рівень системи ВК, її ефективність, досконалість тощо?



На сьогодні дане питання законодавчо не врегульовано. Водночас наказом МФУ № 995 передбачено, що при побудові системи ВК бюджетні установи можуть керуватися тим досвідом щодо організації ВК, який вже накопичений у зарубіжній практиці.

Наразі є критерії, розроблені РЕМРАЛ¹³ для оцінки зрілості системи ВК за 4 рівнями, які наведені далі:



¹³ Керівництво РЕМРАЛ для внутрішніх аудиторів з оцінки результативності ВК, ч.4. Модель оцінки зрілості системи ВК, п. 24., (По: Determining Maturity Levels for Internal Control («Визначення рівнів зрілості системи ВК», 16 вересня 2015 р. (Weaver.com))

2.2 Процес створення системи ВК

Процес формування системи ВК у бюджетній установі містить кілька етапів:

1. Розроблення та затвердження внутрішніх документів з ВК;
2. Організація та здійснення ВК;
3. Внесення змін до ВК.

1. Розроблення та затвердження внутрішніх документів з ВК

Ініціатором першого етапу – розробки та затвердження внутрішніх документів по організації системи ВК, має бути керівник бюджетної установи. Це передбачено, з одного боку, Основними засадами № 1062, а з другого – його зацікавленістю у досягненні мети та отриманні запланованих результатів діяльності бюджетної установи.

Як визначено в Основних засадах № 1062, організація та здійснення внутрішнього контролю в установі повинна бути забезпечена шляхом **розроблення та затвердження внутрішніх документів**, спрямованих на забезпечення функціонування елементів внутрішнього контролю. При цьому **вимоги внутрішніх документів з питань ВК розпорядника бюджетних коштів повинні розповсюджуватися як на свою установу, так і на підприємства, установи та організації, що належать до сфери його управління.**

Тому розпоряднику бюджетних коштів з метою забезпечення єдності підходів до формування (удосконалення) системи ВК та їх реалізації на практиці необхідно:

1.1. Розробити та затвердити єдиний порядок організації та здійснення ВК (далі – Єдиний порядок ВК), у якому визначити, зокрема учасників системи ВК (внутрішніх та зовнішніх), формат та перелік необхідних документів, відповідальних виконавців, терміни виконання завдань і заходів по реалізації його положень, періодичність внесення змін до системи ВК тощо.

Структура цього порядку може бути представлена наступним чином:

- **мета** побудови системи ВК;
- **перелік функцій (процесів, операцій) і завдань бюджетної установи** для забезпечення діяльності бюджетної установи відповідно до законодавства і установчих документів;
- **розподіл функцій (процесів) за їх видами** (зокрема, основні процеси, процеси управління і процеси забезпечення) та закріплення їх за структурними підрозділами бюджетної установи;
- **визначення внутрішніх та зовнішніх учасників, які дотичні до виконання функцій (основних завдань);**
- **призначення відповідальних осіб за виконання процесів (операцій) у межах функції (основного завдання);**
- **визначення та оцінка ризикових сфер у діяльності бюджетної установи за функціями (процесами, операціями);**
- **опис здійснюваних функцій (процесів, операцій) із визначенням контрольних заходів, моніторингу, інформування та комунікацій (тобто створення адміністративних регламентів);**

- оформлення схем бізнес-процесів відповідно до адміністративних регламентів (обов'язково по ризикових процесах);
- звітування.

Наприклад, виконавчий орган місцевого самоврядування приймає Єдиний порядок ВК для всієї структури виконавчих органів ради, апарату ради та її виконавчого комітету, комунальних підприємств.



Отже, мета розробки та затвердження Єдиного порядку ВК розпорядника бюджетних коштів – підготовка єдиних загальних вимог для побудови системи ВК структурними підрозділами та підвідомчими установами, підприємствами, що належать до сфери його управління.

1.2. Передбачити зворотній зв'язок з відповідальними виконавцями (структурними підрозділами та підвідомчими установами, організаціями, підприємствами) **щодо забезпечення виконання Єдиного порядку ВК.**

Відповідно до Єдиного порядку ВК керівники структурних підрозділів, підвідомчих установ та підприємств **мають забезпечити його виконання шляхом прийняття власних управлінських рішень** щодо розробки (у разі потреби) та запровадження різноманітних політик, порядків, регламентів, алгоритмів здійснення процесів, заходів контролю і моніторингу, інформування тощо, які є адекватними фактичному стану діяльності конкретної бюджетної установи за всіма функціями і на всіх рівнях її управління **відповідно до галузевої специфіки.**

І це передбачає створення не одного документа, а багатьох, які розкривають виконання ВК за різними напрямками діяльності бюджетної установи, але із вимогою щодо забезпечення функціонування 5 обов'язкових елементів системи ВК.

Наприклад, це можуть бути розпорядчі документи щодо порядку виконання функцій розпорядником бюджетних коштів, які, зокрема, стосуються:

- основних галузевих функцій (основних завдань), зокрема в: освіті, охороні здоров'я, культурі, державному управлінні, управлінні публічними фінансами тощо;
- функцій з обслуговування¹⁴ (документального забезпечення, матеріально-технічного забезпечення, комп'ютерного забезпечення та впровадження інформаційних технологій тощо).

Але для прийняття нових або удосконалення діючих розпорядчих документів по організації та здійсненню ВК керівнику необхідно попередньо здійснити низку управлінських дій по оцінці поточного стану ВК, про що детально розкрито на стор. 34.

¹⁴ Постанова Кабінету Міністрів України від 06.04.2016 року № 271 «Про затвердження критеріїв визначення переліку посад працівників державних органів, які виконують функції з обслуговування».

УВАГА!

Перед тим, як перейти до організації (або удосконалення) системи ВК необхідно врахувати, що належне її функціонування залежить від розподілу повноважень і відповідальності у середині бюджетної установи між керівником і персоналом, що повинно підтверджуватися прийняттям відповідних розпорядчих документів.

Хоча керівник несе загальну відповідальність за функціонування системи ВК, яка діє в бюджетній установі, зрозуміло, що йому одному зробити це не під силу. Тому керівник делегує певні повноваження своїм заступниками, керівникам структурних підрозділів та іншому персоналу, визначає їх відповідальність, підзвітність у частині організації та здійснення ВК, забезпечення його дієвості.

Наприклад, розподіл повноважень і відповідальності між підлеглими керівника може бути таким:

- ✓ заступник керівника – координатор з питань організації та здійснення ВК;
- ✓ інші заступники керівника та керівники структурних підрозділів – відповідають за організацію ВК та дотримання його принципів у підпорядкованих структурних підрозділах;
- ✓ працівники – безпосередньо відповідають за здійснення відповідного ВК з дотриманням установлених правил, регламентів, процедур тощо.

2. Організація та здійснення ВК

Послідовність дій по організації та здійсненню ВК у бюджетній установі може бути представлено наступним чином:

2.1. Відповідно до розробленого та затвердженого розпорядником бюджетних коштів Єдиного порядку ВК, а також розподілу повноважень і відповідальності щодо організації та здійснення ВК **необхідно внести відповідні зміни у положення про структурні підрозділи та посадові інструкції персоналу.**

2.2. Забезпечити (доповнити) опис внутрішнього середовища (адміністративні регламенти по виконанню функцій (процесів, операцій)) **та інших елементів системи ВК** для їх подальшої оцінки на предмет відповідності вимогам нормативно-правових актів, установчим документам, рекомендаціям зовнішніх аудиторів, встановленим ризикам та результатам моніторингу заходів контролю; результатам ревізій (наприклад, факти розкрадання, встановлення збитків майна, санкції з боку правоохоронних органів, рішення судів тощо).

2.3. Створити робочу групу, яка буде діяти на постійній основі, з метою визначення реєстру ризиків, оцінки ризиків та їх впливу на виконання функцій бюджетною установою, стратегічних та операційних завдань і планів.

2.4. За результатами оцінки ризиків:

– класифікувати їх за рівнем впливу на досягнення результатів діяльності бюджетної установи за відповідними функціями (процесами, операціями);

– **прийняти управлінські рішення щодо способів реагування на них: затвердити план заходів** щодо недопущення ризиків або їх нейтралізації із визначенням відповідальних осіб за здійснення контрольних заходів, моніторингу, інформування, термінів та періодичності їх виконання тощо.

– **внести зміни (у разі потреби)** до опису адміністративних регламентів, пов’язаних із ризиками у діяльності бюджетної установи, одночасно уточнити учасників системи ВК, відповідальних виконавців, контрольні та інші заходи, необхідні для належної діяльності бюджетної установи тощо.

2.5. Забезпечити складання Звіту про стан організації та здійснення ВК у розрізі елементів ВК та подати за належністю відповідно до вимог нормативно-правових актів і розпорядчих документів бюджетної установи.

2.6. Розробити (або удосконалити) внутрішні розпорядчі документи по різних функціях (основних завданнях) з діяльності бюджетної установи (політики, порядки, регламенти, алгоритми здійснення процесів, заходів контролю і моніторингу, інформування тощо) відповідно до прийнятих попередніх управлінських дій, що зазначені у пп.2.1-2.5.

3. Внесення змін до системи ВК

Підставами для внесення змін до системи ВК є, зокрема :

- зміни зовнішнього та внутрішнього середовища (поява нових положень нормативно-правових актів, розпорядчих документів головного розпорядника бюджетних коштів або власних внутрішніх розпорядчих документів);
- результати контрольних заходів (зовнішніх і внутрішніх);
- результати періодичної оцінки системи ВК.

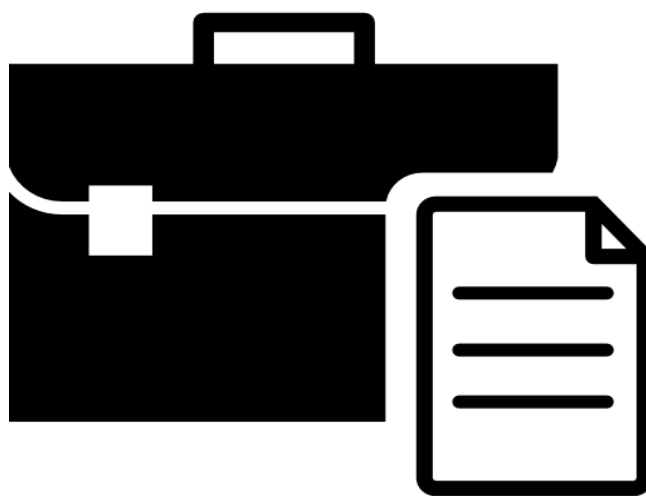
З урахуванням, як мінімум, вищезазначених підстав, керівник бюджетної установи вносить зміни до системи ВК за періодичністю, що встановлена у Єдиному порядку з ВК.



Для нотаток:

[illegible]

ДОДАТКИ:





Витяги основних положень з нормативно-правових актів України в частині регулювання питання ВК

БКУ

– **Розпорядники бюджетних коштів в особі їх керівників організовують ВК** і внутрішній аудит та забезпечують їх здійснення у своїх установах і на підприємствах, в установах та організаціях, що належать до сфери управління таких розпорядників бюджетних коштів.

(абз.1 ч.3 ст.26)

– **ВК – це комплекс заходів, що застосовує керівник для забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності розпорядника бюджетних коштів і підприємств, установ та організацій, що належать до сфери його управління.**

(абз.2 ч.3 ст.26)

– **Головний розпорядник бюджетних коштів: здійснює ВК** за повнотою надходжень, взяттям бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачами бюджетних коштів і витрачанням ними бюджетних коштів.

(п.9 ч.5 ст.22)

– **Базовим принципом державного внутрішнього фінансового контролю є чітке розмежування внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту.** Внутрішній аудит має визначати, як здійснюється ВК, зокрема способи попереднього контролю.

– **ВК – інструмент управління, що дає змогу керівництву органів державного і комунального сектору перевірити стан виконання завдань органу. Метою цього процесу є забезпечення достатньої впевненості керівництва зазначених органів у досягненні належного рівня економії, ефективності і результативності відповідно до завдань органів; достовірності фінансової, статистичної і управлінської звітності; у виконанні встановлених законодавством та керівництвом норм і правил; належному захисті активів від втрат (далі – досягнення мети).**

– **ВК – це управлінський контроль, який допомагає керівництву в управлінні і виконанні завдань на постійній основі, тому ВК не має розглядатися як окрема система органів державного і комунального сектору.** ВК також має надавати змогу викладати управлінське судження та виявляти ініціативу для поліпшення ефективності і результативності діяльності, а також зниження витрат.

(рКМУ від 24.05.2005 № 158, Розділ II)

Концепція
розвитку
державного
внутрішнього
фінансового
контролю на
період до
2017 року



**Основні
засади
№ 1062**

У цих Основних засадах терміни вживаються в такому значенні:

– **система внутрішнього контролю** – впроваджені керівником установи політики, правила і заходи, які забезпечують функціонування, взаємозв'язок та підтримку **всіх елементів внутрішнього контролю** і спрямовані на досягнення визначених мети (місії), стратегічних та інших цілей, завдань, планів і вимог щодо діяльності установи.

(абз. 4 п. 2)

– **Система внутрішнього контролю в установі складається з таких елементів:** внутрішнє середовище, управління ризиками, заходи контролю, інформація та комунікація (інформаційний та комунікаційний обмін), моніторинг. **Елементи внутрішнього контролю взаємопов'язані, стосуються всієї діяльності та фінансових і нефінансових процесів в установі.**

(п. 5)

– **Організація та здійснення внутрішнього контролю в установі забезпечується шляхом: розроблення та затвердження керівником установи внутрішніх документів, спрямованих на забезпечення функціонування елементів внутрішнього контролю з урахуванням вимог, установлених цими Основними засадами.**

(п. 6)

**Наказ
МФУ
№ 995**

– **Працівники і керівники усіх рівнів** установи також відповідальні та підзвітні за виконання покладених на них завдань та обов'язків відповідно до актів законодавства, що регулюють питання управління бюджетними коштами, упорядкування структури апарату, чисельності працівників, оплати праці, управління персоналом, документообігу, планування, управління ризиками, звітування та з інших питань, пов'язаних із функціонуванням установи.

(абз. 5 п. 1.3 розділ 1)

– **Управлінська відповідальність та підзвітність керівника та працівників установи ґрунтується на вимогах законодавства і стосується всієї діяльності установи, ...**

(абз. 6 п.1.3 розділ 1)

Принцип ВК	Сутність принципів ВК відповідно до Основних засад № 1062	Доповнення (для забезпечення реалізації принципів ВК на практиці)
безперервності	політики, правила та заходи, спрямовані на досягнення визначеної мети (місії), стратегічних та інших цілей, завдань, планів і вимог щодо діяльності установи, мінімізацію впливу ризиків, застосовуються постійно для своєчасного реагування на зміни, які стосуються діяльності установи;	система ВК має постійно ефективно функціонувати і у разі наявності підстав (зовнішніх, внутрішніх) оновлюватися;
об'єктивності	прийняття управлінських рішень на підставі повної та достовірної інформації, що ґрунтується на документальних та фактичних даних і унеможливорює вплив суб'єктивних факторів;	якість системи ВК залежить від управлінських рішень, які мають прийматися на підставі достовірної інформації, отриманої або виробленої бюджетною установою;
делегування повноважень	розподіл повноважень і чітке визначення обов'язків керівництва та працівників установи, надання їм відповідних прав та ресурсів, необхідних для виконання посадових обов'язків;	делегування повноважень у загальному значенні – це передача підлеглому завдання або діяльності зі сфери дії керівника. Одночасно з передачею завдання для його виконання мають також делегуватися необхідні повноваження та відповідальність у спеціальній сфері (функціональна відповідальність) із вимогою щодо звітування за їх реалізацію. Водночас керівник зберігає за собою управлінську відповідальність за керівництво, яка не може бути делегована;
відповідальності	керівництво та працівники установи несуть відповідальність за свої рішення, дії та виконання завдань у межах посадових обов'язків;	персональна відповідальність за організацію та належне функціонування системи ВК кожного працівника (в межах його повноважень) має бути чітко визначена, формалізована та обов'язково доведена, що відображається у посадових інструкціях працівників;

Принцип ВК	Сутність принципів ВК відповідно Основних засад № 1062	Доповнення (для забезпечення реалізації принципів ВК на практиці)
відкритості	запровадження механізмів зворотного зв'язку та забезпечення необхідного ступеня прозорості під час проведення оцінки системи ВК;	принцип, який демонструє, що бюджетній установі нема чого приховувати, і вона використовує підхід «відкритих дверей» при прийнятті всіх рішень і здійсненні всіх видів діяльності. Прозорість – важливий елемент боротьби з корупцією завдяки забезпеченню відкритості щодо будь-яких кінцевих цілей, які поставила організація державного сектору, прийнятих нею рішень, необхідних або використовуваних ресурсів і досягнутих результатів;
розмежування ВК та ВА	ВА здійснюється для оцінки функціонування системи ВК в установі, надання рекомендацій щодо її поліпшення без безпосереднього здійснення заходів з організації ВК, управління ризиками і прийняття управлінських рішень про управління фінансовими та іншими ресурсами;	ВА є окремою діяльністю у системі ВК. Внутрішній аудитор повинен оцінювати, як здійснюється ВК персоналом установи. Тому він не має права здійснювати одночасно інші функції, бо втрачається сенс його оцінювання системи ВК;
відкритості	запровадження механізмів зворотного зв'язку та забезпечення необхідного ступеня прозорості під час проведення оцінки системи ВК.	принцип, який демонструє, що бюджетній установі нема чого приховувати, і вона використовує підхід «відкритих дверей» при прийнятті всіх рішень і здійсненні всіх видів діяльності. Прозорість – важливий елемент боротьби з корупцією завдяки забезпеченню відкритості щодо будь-яких кінцевих цілей, які поставила організація державного сектору, прийнятих нею рішень, необхідних або використовуваних ресурсів і досягнутих результатів.



Для нотаток:

[illegible]



ПРО ПРОЄКТ



Проект технічної допомоги “ЄС для підсилення державних фінансових систем місцевих урядів” LOGICA – фінансує Європейський Союз.

Бенефіціар – Міністерство фінансів України.

Основне завдання – надання допомоги місцевим органам влади у зміцненні системи управління державними фінансами на місцевому та регіональному рівнях.

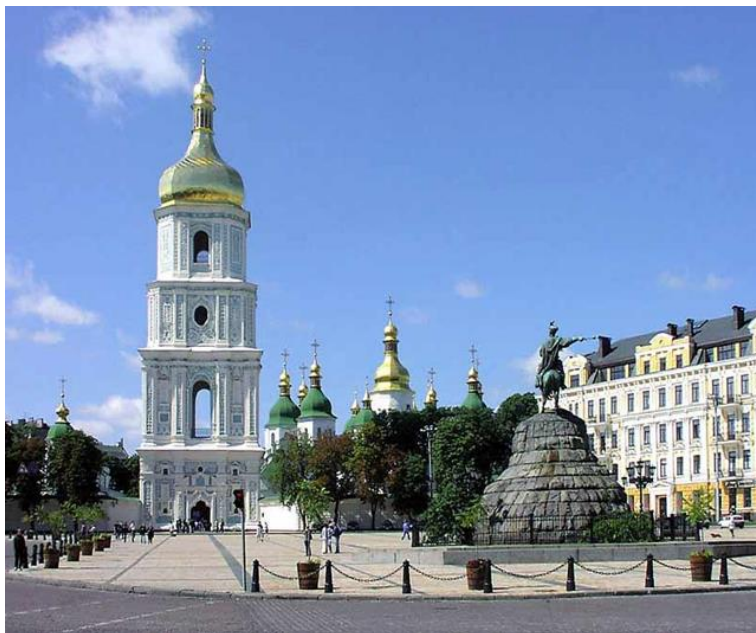
У межах проекту реалізується чотири компоненти:

Компонент 1 – покращання процесу бюджетування та бухгалтерського обліку в органах місцевого самоврядування.

Компонент 2 – розробка комплексної інформаційно-аналітичної системи управління плануванням та виконанням місцевих бюджетів.

Компонент 3 – кращий нагляд за управлінням місцевим боргом.

Компонент 4 – ефективний фінансовий контроль і зовнішній аудит на місцевому рівні.



Адреса:

01001 Київ

вул. Софіївська, буд. 25А, офіс 2

Контакти:

E-mail: office@logica-project.eu

Тел. 050 933 28 80