



МІНІСТЕРСТВО  
ФІНАНСІВ  
УКРАЇНИ



National Academy for Finance and  
Economics  
*Ministry of Finance of the  
Netherlands*

---

**Посібник**  
**з питань організації внутрішнього контролю**  
**розпорядниками коштів державного бюджету**

---

Київ  
2019

## ПЕРЕДМОВА

Посібник з питань організації внутрішнього контролю (фінансового управління і контролю), розроблений підрозділом з питань гармонізації державного внутрішнього фінансового контролю Міністерства фінансів України, базується на основі міжнародних концепцій та кращих практик, чітко пояснює «що» і «навіщо» у фінансовому управлінні і контролі. Після ознайомлення з цим Посібником кожен керівник матиме необхідне розуміння того, що від нього очікується для посилення своєї ролі в загальній системі фінансового управління і контролю відповідної державної установи, а також, як змінювати цю систему відповідно до змін у середовищі та нових напрацювань.

У контексті посилення систем фінансового управління і контролю керівникам державних установ важливо, щоб найвище керівництво постійно супроводжувало і підтримувало операційне керівництво у їх діяльності. З цією метою ми рекомендуємо, щоб вище керівництво визначилося з інструментарієм щодо координації фінансового управління і контролю, який під наглядом одного з них супроводжуватиме і здійснюватиме моніторинг стану фінансового управління і контролю в усій установі.

Також ми рекомендуємо, щоб державні установи зверталися за практичними порадами до підрозділу з питань гармонізації державного внутрішнього фінансового контролю Міністерства фінансів України щодо створення та діяльності відповідних робочих груп в державних установах, практичних методологій та інструментів для запровадження та посилення системи фінансового управління і контролю.

Ми переконані, що цей Посібник допоможе переорієнтувати фінансове управління і контроль від відповідності законодавству до більш ефективного, результативного та економічного надання послуг суспільству.

Від імені Проекту двосторонньої співпраці між Міністерствами фінансів України та Нідерландів

Манфред ван Кестерен  
Ян ван Тайнен

## ЗМІСТ

<b>Вступ .....</b>	<b>4</b>
<b>1. ДВФК, акценти для знайомства.....</b>	<b>6</b>
1.1. Предмет регулювання ДВФК .....	6
1.2. Стратегія розвитку ДВФК.....	6
1.3. Компоненти ДВФК .....	7
<b>2. Внутрішній контроль, визначення та його мета .....</b>	<b>9</b>
2.1. Визначення внутрішнього контролю .....	9
2.2. Мета внутрішнього контролю .....	13
<b>3. Впровадження системи внутрішнього контролю.....</b>	<b>15</b>
3.1. Внутрішнє середовище.....	16
3.2. Управління ризиками.....	21
3.3. Заходи контролю .....	24
3.4. Інформаційний та комунікаційний обмін.....	27
3.5. Здійснення моніторингу .....	29
<b>4. Управлінська відповідальність та підзвітність, увага на удосконалення ..</b>	<b>30</b>
<b>5. Звітність про систему внутрішнього контролю.....</b>	<b>33</b>

## Вступ

Побудова сучасного та ефективного державного управління є ключовою умовою вступу до Європейського Союзу.

Якісна та досконала система управління допомагають розпорядникам бюджетних коштів (установам) досягти поставлених цілей. Концепція державного внутрішнього фінансового контролю (ДВФК) допомагає організувати механізми управління, для забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності відповідної установи.

ДВФК, зокрема і внутрішній контроль (ВК) повинні застосовуватись у всьому державному секторі та використовуватися, як для управління бюджетними коштами і коштами європейських фондів, так і для формування більш ефективної та підзвітної перед суспільством системи державного управління, що працює в інтересах суспільства, забезпечує сталий розвиток країни та надає якісні послуги.

Посібник ґрунтується на провідних міжнародних практиках ВК і призначений для полегшення переходу від звітування про відповідність формальним вимогам внутрішнього контролю до звітування про результативність, ефективність та економічність використання бюджетних коштів на основі побудованої якісної системи ВК. Посібник також призначений для підвищення обізнаності та розуміння основних понять, практики забезпечення організації і здійснення ВК розпорядниками бюджетних коштів.

Для забезпечення належних (якісних) систем ВК розпорядникам бюджетних коштів потрібні ефективні механізми звітування щодо стану організації та здійснення ВК. У розвинених системах надання відповідних звітів є обов'язком керівників розпорядників бюджетних коштів, що як правило, засновані на самооцінці шляхом надання декларації керівництва або заяви про забезпечення організації ефективної системи ВК.

**Внутрішній контроль** потрібно розуміти та розглядати у контексті характерних для кожної установи ознак, таких як:

- мета (місія) та поставлені завдання;
- фокусування на досягненні визначених цілей;
- використання державних ресурсів;
- важливість бюджетного процесу;
- специфіка процесу діяльності (що вимагає балансу між законністю, чесністю і прозорістю та сучасними управлінськими цінностями, такими як ефективність і результативність);
- межі їх підзвітності.

Посібник пропонує питання щодо організації і здійснення ВК розпорядниками бюджетних коштів та представляє підходи щодо застосування до усіх аспектів діяльності установи.

**!!!** Цей Посібник не ставить за мету визначення меж, обов'язків, обмежень чи інших утручань у заходи щодо організації та здійснення ВК.

**КОЖЕН КЕРІВНИК  
ВПРАВИ**

враховуючи специфіку діяльності, обирати та впроваджувати необхідні механізми, використовувати відповідні інструментарії та методики, безпосередньо спрямовані на якісне виконання установою завдань для досягнення його мети та цілей діяльності з урахуванням принципів законності, економічності, ефективності, результативності, прозорості та раціональності

**ОСНОВНЕ  
ЗАВДАННЯ  
В ОРГАНІЗАЦІЇ ТА  
ЗДІЙСНЕННІ ВК**

забезпечення законного, економічного, ефективного, результативного і прозорого управління бюджетними коштами, здійснення діяльності в інтересах суспільства та надання якісних адміністративних послуг, не допускаючи у діяльності корупційних порушень, шахрайських дій, зловживань, нецільового, неефективного використання коштів і ресурсів та інших негативних явищ

**!!!** Наслідком належного стану функціонування системи ВК є задоволення соціальних потреб, підвищення довіри суспільства до держаних інституцій та збільшення кількості задоволених громадян їх діяльністю

У Посібнику представлено концепцію ВК у розрізі відповідних елементів. Сутність кожного елементу ВК розкрито на прикладах їх функціонування. Посібник завершується розділами про управлінську відповідальність та підзвітність за організацію системи ВК та звітування про стан її організації та здійснення.

## **1. ДВФК, акценти для знайомства**

### **1.1. Предмет регулювання ДВФК**

По суті, ДВФК – це комплекс заходів, спрямованих на забезпечення у діяльності розпорядника бюджетних коштів економного, ефективного, результативного, цільового, законного та прозорого управління бюджетними коштами шляхом організації та здійснення внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту та діяльності з їх гармонізації.

Метою ДВФК є зміцнення управлінської відповідальності за ефективним управлінням ресурсами у відповідності до завдань розпорядника бюджетних коштів на підставі принципів належного управління, що забезпечується впровадженням системи фінансового управління і контролю та діяльністю внутрішнього аудиту.

ДВФК не обмежується виключно фінансовими аспектами діяльності, а являє собою структуровану модель та є важливим інструментом державного управління, що дає змогу досягнути виконання поставлених завдань та зменшити кількість проблемних питань, пов'язаних з діяльністю розпорядників бюджетних коштів, забезпечити належне (тобто законне, економічне, ефективне, результативне та прозоре) управління державними фінансами.

Відповідно до концепції ДВФК, відповідальність за всі аспекти внутрішнього контролю несуть керівники, які вважаються підзвітними за те, наскільки система внутрішнього контролю сприяє ефективності державних послуг. Підрозділи внутрішнього аудиту, підпорядковані і підзвітні керівнику розпорядника бюджетних коштів, несуть відповідальність за оцінку результативності системи внутрішнього контролю, однак відповідальність за її впровадження залишається за керівництвом відповідної установи.

В умовах ДВФК керівники самостійних структурних підрозділів повинні володіти більшою свободою та гнучкістю щодо способів досягнення цілей, однак така управлінська свобода повинна бути збалансованою з рівнем їх відповідальності і підзвітності за досягнення цілей.

### **1.2. Стратегія розвитку ДВФК**

Ефективний ДВФК сприяє належному державному управлінню в разі зміни середовища, потреб та пріоритетів суспільства і держави. Тому, з метою вдосконалення системи державного управління, впровадження нових технологічних досягнень з урахуванням програмних змін необхідно постійно проводити оцінку ДВФК для приведення його у відповідність з потребами сьогодення.

Основною ціллю розвитку ДВФК – є посилення управлінської підзвітності, підвищення рівня ефективності внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту на всіх рівнях державного сектору.

На сьогодні Україна перебуває у процесі впровадження ДВФК відповідно до зобов'язань, взятих в рамках реалізації Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони (ратифікована Законом від 16.09.2014).

Згідно з ч. 3 ст. 347 розділу V зазначеної Угоди сторони обмінюються інформацією, досвідом, найкращою практикою та здійснюють інші заходи щодо подальшого розвитку системи державного внутрішнього фінансового контролю шляхом гармонізації з міжнародно визнаними стандартами (розробленими такими інституціями, як Міжнародна організація вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI), Інститут внутрішніх аудиторів (ІА), Міжнародна федерація бухгалтерів (ІFAC)) та методологіями, а також найкращою практикою ЄС щодо внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в державних органах.

Для побудови сучасної ефективної системи управління державними фінансами, яка здатна надавати якісні державні послуги, ефективно акумулюючи ресурси та розподіляючи їх відповідно до пріоритетів розвитку, розпорядженням Кабінету Міністрів України від 08.02.2017 № 142-р схвалено Стратегію реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки, якою визначена основана ціль розвитку ДВФК.

### **1.3. Компоненти ДВФК**

ДВФК базується на: внутрішньому контролі (ВК) та функціонуванні центрального підрозділу гармонізації (ЦПГ), який розробляє методології та стандарти щодо ДВФК.

ВК розглядається як поєднання фінансового управління і контролю із функцією незалежного внутрішнього аудиту. Фінансовим управлінням і контролем охоплюється зобов'язання кожного керівника створювати і підтримувати адекватні системи внутрішнього контролю для реалізації завдань, визначення цілей, планування діяльності, бюджетування, обліку, контролю, звітування, документування та моніторингу. Основа провідних систем фінансового управління і контролю – управлінська відповідальність, що передбачає збалансовану конфігурацію заходів підзвітності та відповідальності, делегування повноважень з ухвалення рішень та рівень автономії керівників у використанні ресурсів, необхідних для досягнення очікуваних результатів.

Керівники усіх рівнів щодо витрат бюджетних коштів повинні бути підзвітними за власну діяльність – не лише щодо політики виконання, але і щодо політики фінансового управління і контролю. Кожен керівник відповідальний за формування та реалізацію належних систем фінансового управління і контролю щодо: виконання покладених завдань, визначення цілей, планування діяльності, бюджетування, обліку, контролю, звітування, документування та моніторингу.

Підтримка керівників установ через об'єктивну оцінку існуючих систем фінансового управління і контролю забезпечується через функцію внутрішнього аудиту. Роль внутрішнього аудиту – оцінка системи фінансового управління і контролю, організована керівником, виявлення недосконалостей/відхилень відповідної системи, надання рекомендацій щодо її покращення.

У свою чергу Міністерство фінансів України забезпечує формування та реалізацію державної політики у сфері ДВФК у якому функціонує підрозділ з питань гармонізації державного внутрішнього фінансового контролю (ЦПГ), відповідальний за розвиток та поширення методологій із фінансового управління і контролю та внутрішнього аудиту, що базуються на міжнародних стандартах та кращих практиках, а також за координацію впровадження законодавства щодо підзвітності з питань функціонування систем фінансового управління і контролю та внутрішнього аудиту.

Одним із базових принципів ДВФК є чітке розмежування внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту. Внутрішній аудит повинен визначати, яким чином здійснюється внутрішній контроль. Тобто,

**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 та його підвідомчих установ;

**внутрішнім аудитом є діяльність підрозділу** внутрішнього аудиту в установі, спрямована на удосконалення системи управління, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності розпорядника бюджетних коштів та підвідомчих йому установ, поліпшення внутрішнього контролю.



## 2. Внутрішній контроль, визначення та його мета

### 2.1. Визначення внутрішнього контролю

Внутрішній контроль (ВК) охоплює більше, ніж фінансовий та бюджетний контроль і більше, ніж перевірка відповідності. ВК являє собою набір механізмів управління, що підвищує результативне та ефективне виконання цілей розпорядником бюджетних коштів вчасно, ефективно та в межах встановленого бюджету. ВК базується на міжнародній моделі – COSO.

Внутрішній контроль – це цілісний процес, який реалізовується як керівництвом установи, так і персоналом. Його метою є визначення ризиків та забезпечення достатніх гарантій щодо досягнення визначеної мети, основних цілей і впевненості в тому, що діяльність установи здійснюється:

- економно, ефективно та результативно, з дотриманням відповідних етичних норм;
- відповідно до взятих зобов'язань;
- відповідно до вимог законодавства;
- із забезпеченням збереження ресурсів від втрат, недопущення неефективного їх витрачання та пошкоджень.

#### *Цілісний процес*

*Сукупність дій на постійній основі*

ВК це не одноразова подія, процес чи випадок, а сукупність дій, що здійснюються на постійній основі в процесі діяльності розпорядника бюджетних коштів. Ці дії характеризують спосіб, у який керівники управляють установою. ВК повинен бути скоріше «частиною процесу» а не його «надбудовою». Формування системи ВК з часом перетворюється на частину базового управлінського циклу планування, реалізації та моніторингу

Впровадження ВК також відображається на системі стримування витрат. Додавання нових контрольних процедур, відокремлених від вже існуючих, збільшує витрати. Фокусуючись на існуючій діяльності та її внеску у ефективний ВК, інтегруючи заходи контролю у базові операції, установа може уникнути непотрібних додаткових процедур та витрат.

#### *Реалізація*

*Реалізується керівниками та працівниками*

люди є тим ресурсом, що впливає на функціонування системи ВК, реалізація якої здійснюється діями працівників. Працівники повинні знати свої завдання, обов'язки та відповідальність, обмеження та повноваження.

Керівник попередньо проводить огляд, визначає цілі установи та несе загальну відповідальність за організацію системи ВК. Оскільки ВК забезпечує механізми, необхідні для розуміння ризиків у контексті

цілей установи, керівники повинні забезпечити впровадження заходів контролю та проводити їх оцінку та моніторинг. Впровадження ВК потребує значної ініціативи з боку керівництва та інтенсивного обміну інформацією між ним та працівниками. Тому ВК є інструментом, який використовується керівниками для забезпечення досягнення цілей установи. Керівники, в свою чергу, є важливим елементом ВК, хоча до його здійснення залучений весь персонал

Таким чином, функціонування системи ВК залежить від людського фактору, адже працівники не завжди все правильно розуміють чи належним чином обмінюються інформацією, чи діють послідовно. Кожен працівник вносить на своє робоче місце унікальний досвід та професійні здібності, а також різні потреби та пріоритети. Така реальність впливає на ВК, тож ВК має зворотній вплив.

### **Мета**

*Для виконання завдань*

діяльність будь-якого розпорядника бюджетних коштів націлена на реалізацію визначених завдань, для виконання яких вони створені та функціонують. Діяльність розпорядників бюджетних коштів в основному, спрямована на надання публічних послуг, що впливають із суспільних інтересів

### **Ризики**

*Для уникнення ризиків*

якою б не була мета розпорядника бюджетних коштів, її досягнення супроводжується цілою низкою ризиків (викликів і обставин), що можуть виникати на шляху діяльності установи та впливати на досягнення нею своєї мети, цілей та виконання завдань. Завданням керівників є визначення ризиків та реагування на них з метою підвищення ймовірності досягнення визначеної мети та цілей. Адекватна система ВК може допомогти подолати ці ризики

### **Гарантії**

*Забезпечення достатніх гарантій*

навіть досконала організація системи ВК не може забезпечити абсолютну впевненість (надати повну гарантію) у досягненні мети діяльності. Завжди існує ймовірність виникнення та впливу факторів, які не підлягають контролю керівництва (наприклад помилкові судження чи неправомірні дії, вчинені з метою уникнення контролю). Система ВК забезпечує лише достатню гарантію (впевненість в межах розумного), оптимальне співвідношення витрат із здійснення ВК з вигодою, що він приносить, запобігає дублюванню або змішуванню функцій і не перешкоджає управлінню

У цьому Посібнику зазначено, про можливі напрями щодо забезпечення лише «достатніх» гарантій.

Достатні гарантії визначаються відповідним рівнем впевненості при існуючих витратах, вигодах та ризиках. Визначення того, наскільки рівень гарантій є достатнім,

потребує оцінки. Така оцінка повинна враховувати ризики, визначені керівниками щодо діяльності, рівень прийняття цих ризиків за існуючих умов, а також кількісну та якісну оцінку цих ризиків.

Достатні гарантії означають, що завжди існує невизначеність та майбутні ризики, які ніхто не здатен спрогнозувати. Досягненню цілей розпорядника бюджетних коштів можуть заважати зовнішні фактори, на які заходи з ВК не мають впливу. Наслідком не досягнення цілей також можуть бути: неефективні рішення, прийняті окремими особами; порушення, що можуть виникнути через прості помилки та упущення; невиконані або виконані з порушеннями заходи контролю в результаті змови двох чи більше осіб; несприйняття або неналежне сприйняття керівництвом системи ВК тощо. Крім того, впровадження системи ВК може залежати від вартісних затрат на здійснення заходів контролю. Зазначене пояснює, чому керівники можуть отримати лише «достатні гарантії» того, що цілі будуть досягнуті.

Достатні гарантії також означають, що витрати на запровадження ВК не повинні перевищувати можливі вигоди. Рішення щодо реагування на ризики та запровадження заходів контролю повинні прийматися з урахуванням необхідних витрат та можливих вигод:

- витрати визначаються показниками ресурсів, які можуть бути використані, у співвідношенні до втрачених можливостей, як наприклад, затримка діяльності, зменшення обсягу послуг чи рівня продуктивності, зниження морального стану працівників тощо;

- вигоди оцінюються тим, наскільки зменшено ризик неможливості досягнення цілей, наприклад, збільшення ймовірності виявлення шахрайства, перевитрат, зловживань чи помилок, попередження невідповідної діяльності. До переваг слід віднести підвищення рівня ймовірності виявлення шахрайства, втрат, зловживань чи помилок, попередження незадовільної діяльності, заохочення дотримання вимог законодавства тощо.

Розробка заходів контролю для зменшення ризиків, що супроводжується витратами, вимагає від керівників чіткого розуміння цілей, яких слід досягти. В іншому випадку керівники можуть розробити системи контролю, які стосуватимуться інших сфер діяльності, ніж ті, що передбачалося. Наприклад, працівники можуть уникати обтяжливих процедур, неефективні операції можуть призводити до затримок, надмірні (занадто зарегульовані) процедури можуть обмежувати креативність працівників та можливість вирішення проблем або знижувати своєчасність чи якість послуг, які надаються суспільству.

Важливою може бути наявність цілісних заходів контролю щодо ризиків з високим ступенем впливу, зокрема, операцій з готівкою (наприклад, заробітна плата, відрядження та представницькі витрати). Витрати на відповідні заходи контролю можуть видаватися надмірними відносно суми загальних витрат розпорядника бюджетних коштів, однак ці заходи контролю можуть відігравати кардинальну роль у забезпеченні впевненості суспільства у діях влади.

## Здійснення діяльності

*Забезпечення  
здійснення  
діяльності*

**економно** - уникнення перевитрат та надмірного витрачання ресурсів (отримання достатньої кількості ресурсів відповідної якості, що надходять в належне місце та своєчасно при найменших витратах, а також бережне їх витрачання);

**ефективно** - зв'язок між використаними ресурсами та отриманими результатами для досягнення цілей розпорядником бюджетних коштів (використання мінімуму ресурсів для досягнення результату відповідної якості та кількості або отримання максимум результату відповідної якості та кількості при наявних ресурсах);

**результативно** - досягнення поставлених цілей або рівня того, наскільки отримані результати відповідають цілям або очікуваним наслідкам діяльності;

**законно** - здійснення діяльності відповідно до вимог законодавства, встановлених норм, стандартів, регламентів тощо;

**дотримання етичних норм** - стосується моральних принципів. Наприклад, загальні очікування полягають у тому, що державні службовці повинні чесно служити інтересам суспільства та належним чином використовувати державні ресурси. Громадяни повинні отримувати якісні послуги відповідно до визначених законодавством вимог. Тому під етикою поведінки державного службовця розуміється довіра суспільства, що є основою належного управління. Етичні норми стосуються усіх працівників, які причетні до державних ресурсів чи надання державних послуг

## Підзвітність

*Дотримання  
зобов'язань щодо  
підзвітності*

підзвітність - це процес, за допомогою якого керівництво та працівники установи, несуть відповідальність за свої рішення та дії, включаючи використання державних ресурсів та усі інші аспекти діяльності

Це досягається шляхом розвитку, впровадження та забезпечення надійної фінансової та нефінансової інформації, а також достовірного і своєчасного розкриття цієї інформації у звітах, як перед внутрішніми, так і зовнішніми зацікавленими сторонами. Нефінансова інформація може стосуватися економності, ефективності та результативності політик та операцій (інформація про діяльність), ВК та його результативності.

## Дотримання законодавства

*Здійснення  
діяльності  
відповідно до вимог  
законодавства*

від розпорядників бюджетних коштів вимагається дотримання великої кількості законів та інших нормативно-правових актів, які визначають способи надходження та витрачання державних коштів, управління об'єктами державної власності, способи і методи діяльності, норми яких періодично змінюються (наприклад, дотримання Бюджетного кодексу, законів України «Про бухгалтерський облік і фінансову

звітність в Україні», «Про публічні закупівлі», «Про відкритість використання публічних коштів», «Про звернення громадян», «Про державну службу», «Про управління об'єктами державної власності», законодавства щодо боротьби з корупцією, бюджетного законодавства тощо)

Необхідно наголосити на важливості збереження державних коштів і майна, тому питання їх використання потребує особливої уваги. Контроль повинен стосуватися кожного виду діяльності щодо управління ресурсами установи – від їх отримання до використання і звітування.

Облікові записи та первинні документи мають забезпечувати прозорість та підзвітність за операції і повинні зберігатися належним чином. Однак є небезпека того, що вони можуть бути втрачені, неправильно використані або знищені. Якщо не вживається достатньо заходів для збереження важливої інформації, вона може бути знищена, скопійована, розповсюджена чи використана не за призначенням.

## 2.2. Мета внутрішнього контролю

Створення потужної системи ВК вимагає зусиль керівництва, спрямованих на перехід від відповідності до оцінки її ефективності та результативності. Оскільки керівництво установи несе відповідальність за встановлення цілей для виконання завдань установи, стратегічного плану, встановлених вимог до діяльності, належний ВК повинен забезпечити впевненість, що цілі є реальними та досяжними. Вони повинні бути визначені конкретними та вимірюваними умовами, щоб керівництво мало змогу виявляти, аналізувати та реагувати на пов'язані з ними ризики.

Діяльність розпорядника бюджетних коштів має змінити акцент уваги з дотримання законодавства, на зосередження на тому, як функціонування системи ВК підвищує результативність та ефективність діяльності установи та прогресу у досягненні визначених цілей.

Результативна система ВК, незалежно від того, наскільки добре вона розроблена і функціонує, не може бути абсолютною і тому забезпечує лише достатні гарантії керівництву щодо досягнення цілей розпорядника бюджетних коштів. Вона може надавати інформацію про прогрес або його відсутність відносно досягнення поставлених цілей. Однак ВК не може замінити незадовільне управління. Крім того, зміни державної політики, демографічні та економічні умови є елементами середовища, що перебувають поза межами впливу керівників, однак можуть потребувати змін заходів контролю або перегляд рівня прийнятності ризиків.

**!!! ВК не замінює  
незадовільне управління  
установою**

Ефективна система ВК повинна зменшувати ймовірність не досягнення установою поставлених цілей. Однак завжди існуватиме ризик того, що система ВК розроблена неналежним чином, не спрацює так, як передбачалося. Оскільки ВК

залежить від людського фактору, завжди існує можливість незадовільної розробки, помилкової оцінки, нерозуміння чи непорозуміння, зловживань, незабезпечення належного збереження майна або зайвого використання ресурсів.

Іншим стримуючим чинником є те, що конфігурація системи ВК може зіштовхнутися з проблемою обмеженості ресурсів. Вигода від заходів контролю повинна співвідноситися з витратами на їх розробку. Розробка заходів контролю, що повністю виключатимуть ризик втрат, є нереалістичною і може коштувати більше, ніж вигода від них. Приймаючи рішення щодо доцільності впровадження певного заходу контролю, необхідно враховувати ймовірність виникнення ризику, його можливий вплив на установу, беручи до уваги необхідні для впровадження кошти. Організаційні зміни та поведінка керівництва можуть мати значний вплив на результативність ВК та діяльність установи. Керівництво на постійній основі повинно переглядати та оновлювати заходи контролю, доводити їх зміну до відома працівників установи та власним прикладом демонструвати їх дотримання.

### 3. Впровадження системи внутрішнього контролю

У цій частині посібника подано короткий опис напрямів організації системи ВК у розрізі складових її елементів на прикладах, наведених у відповідних коментарях.

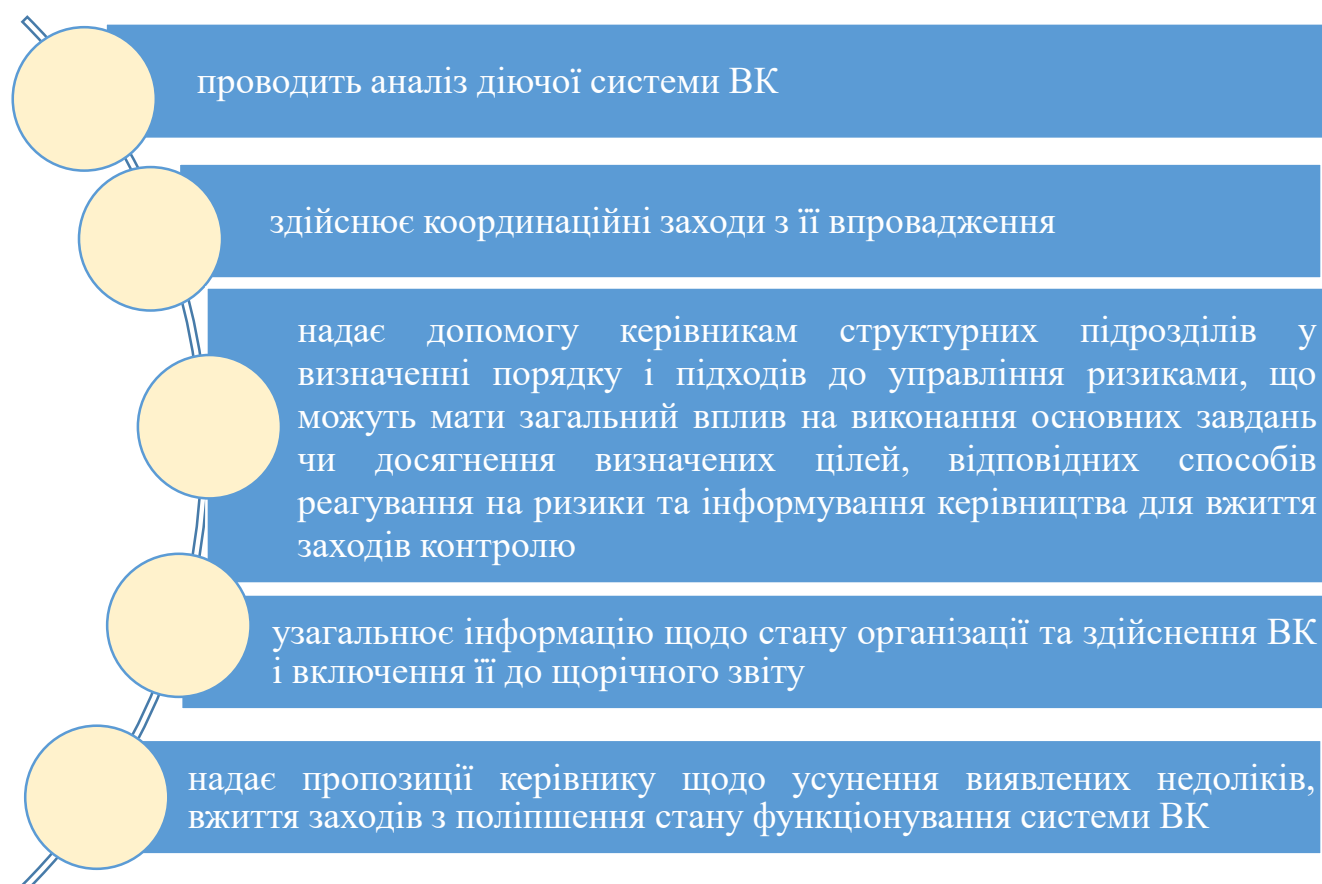
Керівництво установи визначає організаційну структуру, повноваження та обов'язки працівників та вживає інші організаційні заходи, спрямовані на виконання місії, цілей та вимог законодавства до діяльності.

Цілі відображаються у щорічних планах роботи і повинні бути визначені у конкретних та вимірюваних показниках, що дозволяють керівництву виявити, проаналізувати та реагувати на ризики, пов'язані з їх досягненням. Ефективний ВК забезпечує впевненість, що цілі визначені та досягнуті.

**!!! Ефективний ВК**  
забезпечує впевненість, що  
цілі визначені та досягнуті

Хоча реалізація ВК є комплексним та складним завданням, чітко встановлені та делеговані повноваження є важливими для забезпечення ефективного, результативного та цільового використання державних ресурсів відповідно до вимог законодавства. Більше того, надані повноваження повинні забезпечити досягнення співвідношення витрат та якості у законний, відповідний, етичний та фінансово ефективний способи. ВК повинен сприяти управлінській підзвітності та делегуванню повноважень на різні рівні управління з відповідною звітністю.

Як для прикладу, з метою сприяння в удосконаленні системи ВК керівником установи може бути створена робоча група, яка:



### 3.1. Внутрішнє середовище

Внутрішнє середовище є основою для системи ВК. Цей елемент забезпечує організаційну структуру, порядки виконання вимог щодо діяльності, розподіл повноважень та ставлення працівників до управлінської відповідальності та підзвітності, що впливають на загальну якість ВК та на досягнення цілей, планів і вимог щодо діяльності.

Важливим аспектом внутрішнього середовища є визначення загальної мети (місії) розпорядника бюджетних коштів та стратегічних і операційних цілей.

Керівництво та працівники установи створюють середовище в установі, яке забезпечує позитивне та сприятливе ставлення до виконуваних завдань, функцій, досягнення стратегічних та інших цілей, планів і вимог щодо його діяльності та підвідомчих установ.

Керівництво встановлює та підтримує позитивне ставлення до ВК у всій установі.

**Персонал установи усвідомлює та дотримується стандартів етичної поведінки, включаючи вимоги щодо запобігання випадків шахрайства, корупційних і пов'язаних з корупцією правопорушень**



В установі забезпечується:

- дотримання працівниками стандартів етичної поведінки, як в загальному, так і відносно окремих видів діяльності установи;

- у поведінці працівників під час здійснення окремих видів діяльності або прийнятті рішень не допускаються можливості вчинення корупційних правопорушень, шахрайських дій чи інших зловживань;

- своєчасне виявлення будь-яких обставин, що можуть призвести до порушення працівниками стандартів етичної поведінки чи законодавства з питань запобігання корупції та вжиття відповідних коригувальних дій щодо усунення зазначених обставин;

- можливість повідомлення керівнику про факти корупції, шахрайства чи інших зловживань посадовим становищем.

Для забезпечення поведінки персоналу на достатньому рівні чесності мають бути чіткі знання та усвідомлення кожного працівника щодо необхідності дотримання етичних стандартів, законодавства з питань запобігання корупції.

Однак факт ознайомлення працівників із зазначеними ще не гарантує добросовісної роботи персоналу. Добросовісність задається на рівні вищого керівництва, яке на своєму прикладі має демонструвати прихильність щодо дотримання стандартів етичної поведінки, законодавства з питань запобігання корупції та залишатися послідовними при прийнятті рішень тощо.



**Визначені завдання, повноваження та відповідальність працівників. Затверджені внутрішні порядки та посадові інструкції, визначені цілі, ролі, відповідальність та підзвітність кожного працівника**



Всі працівники повинні розуміти свою роль, повноваження, відповідальність, виконувані функції, завдання та вимоги щодо підзвітності.

На кожен посаду розробляється посадова інструкція, у якій чітко визначаються цілі, виконувані завдання, відповідальність та підзвітність.

Процеси, у реалізації яких приймають участь декілька працівників, мають бути описані із визначенням порядку їх реалізації, ролі кожного працівника, їх повноважень та звітування за виконану роботу/досягнутий результат.

**Впроваджена політика розвитку персоналу та практика, що забезпечує призначення відповідного і кваліфікованого персоналу для виконання покладених обов'язків, досягнення встановлених цілей. Ця політика також повинна забезпечувати постійний розвиток потенціалу персоналу установи**



Керівники та працівники повинні мати знання, вміння та досвід, необхідні для виконання визначених цілей, завдань і вимог щодо діяльності установи.

Для забезпечення цього необхідно:

- встановити вимоги щодо знань, вмінь та досвіду для кожної посади (кваліфікаційні вимоги);
- визначити цілі та завдання для кожної посади;
- мати програму відбору, просування та заміни персоналу, яка гарантувала б призначення на посади осіб, які мають необхідні знання, уміння та досвід для виконання відповідних обов'язків;
- розробити і реалізовувати програму/пам'ятку для новопризначених працівників;
- оцінювати навчальні потреби працівників та проводити заходи з підвищення їх кваліфікації, рівня обізнаності та розвитку.

Діяльність працівників повинна чітко спрямовуватися на досягнення визначених цілей, базуватися на доведенні до персоналу якісних і чітких інструктивних матеріалів та інших вказівок щодо завдань, які необхідно виконати.

**Забезпечено управлінську відповідальність та підзвітність керівництва та працівників. Відповідальність за організацію та здійснення ВК несе керівництво. Через власний стиль управління керівники повинні демонструвати розуміння важливості організації і функціонування ефективної системи ВК**



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

Важливим чинником формування сприятливого внутрішнього середовища для впровадження ефективної системи ВК є приклад, що подається

керівництвом. Якщо керівництво особисто не дотримується та не поважає правила і процедури діяльності, малоімовірним є те, що інші працівники будуть це робити.

Натомість, керівництво, що чітко формулює завдання, приділяє увагу ризикам та демонструє особистий інтерес до моніторингу та розвитку ефективних систем ВК, сприятиме поширенню культури дотримання визначених процедур ВК.

Керівництво повинно усвідомлювати персональну відповідальність за впровадження ефективних систем ВК, належне управління та розвиток установи, досягнення визначених мети (місії), стратегічних та інших цілей, завдань, планів і вимог щодо її діяльності, забезпечення законного, економічного, ефективного, результативного і прозорого управління бюджетними коштами, об'єктами державної власності та іншими ресурсами.

**Визначено структуру, здійснено розподіл завдань, повноважень і відповідальності та затверджено процедури звітування кожного структурного підрозділу. Організаційна структура і зобов'язання щодо підзвітності повинні бути чітко визначені та доведені до всіх виконавців і зацікавлених третіх сторін. Організаційна структура повинна враховувати наявні ресурси установи**



Передумовою підзвітності є наявність у кожного керівника певного рівня гнучкості в питаннях організації та залучення персоналу для кращого досягнення визначених цілей і завдань.

Керівник визначає організаційну структуру, необхідну для того, щоб установа могла планувати, виконувати, контролювати та оцінювати стан досягнення визначених цілей та результатів виконуваної роботи виходячи з можливостей бюджету та наявних ресурсів.

Повноваження, відповідальність і підзвітність визначаються наступним чином:

- повноваження формують можливості прийняття рішень у визначених межах, необхідних для досягнення цілей, встановлених для цієї посади в структурі установи;
- відповідальність означає зобов'язання щодо досягнення цілей через реалізацію відповідних дій, передбачених посадою;
- підзвітність передбачає обов'язок доведення до вищого керівництва інформації щодо рівня досягнення визначених цілей, виконаних завдань разом з додатковою інформацією про вчинені дії та використані ресурси.

Найбільш результативно установи працюють при чітко визначеному делегуванні владних повноважень, що дозволяє керівництву нижчих рівнів приймати власні управлінські рішення, необхідні для досягнення визначених цілей.

Керівництво несе відповідальність за делегування повноважень. Для цього воно повинно забезпечити наявність у відповідних працівників необхідних знань, досвіду та вмінь, необхідних для виконання делегованих повноважень.

**Визначені мета (місія), стратегічні та операційні цілі (плани діяльності), призначені відповідальні виконавці за їх досягнення. Керівництво забезпечує**

## **продовження процесу визначення цілей до формування цілей контролю, спрямованих на гарантування досягнення стратегічних та операційних цілей**



Система ВК не може бути ефективною без чітко визначених цілей діяльності установи. Тому першим завданням керівника установи має бути формулювання чітких стратегічних та операційних цілей (планів діяльності).

Стратегічні цілі – це основні цілі діяльності установи для досягнення визначеної мети (місії), покладених завдань.

Операційні цілі – цілі нижчого порядку, які стосуються діяльності установи, спрямованої на досягнення стратегічних цілей і покладених завдань.

Після того як будуть визначені стратегічні та операційні цілі установи, керівництво повинно запровадити належний ВК, який має забезпечувати ефективність її діяльності. Розробка системи ВК вимагає визначення цілей контролю.

Цілі контролю – це цілі, для яких впроваджуються заходи контролю з метою протидії виникненню основних ризиків у досягненні стратегічних/операційних цілей.

За визначення цілей та дій щодо їх впровадження відповідають керівники, тому вони повинні розробити необхідну систему моніторингу та звітності щодо їх виконання.

Цілі повинні відрізнятися від заходів, необхідних для їх впровадження. Для забезпечення досягнення, цілі повинні визначатися у SMART спосіб, який визначає основні характеристики цілей:

- конкретні – сфокусовані, чітко визначені і достатньо деталізовані. Наголос робиться на діях та очікуваних результатах. Ціль повинна відображати прагнення установи;
- вимірювані – чітко визначені показники, що характеризують ступінь досягнення цілі. Вимірювання ступеня досягнення цілі сприяє розумінню керівництвом рівня її досягнення (неможливо досягнути ціль, яку не можна виміряти). Ціль має чітко відображати результат через закладення у її формулюванні можливостей для оцінки діяльності;
- досяжні – визначення лише таких цілей, яких може досягти установа. Для досяжності ціль має бути реалістичною, опираючись на наявність достатніх ресурсів (навики персоналу, кошти, матеріальні ресурси тощо) для її реалізації. Більшість цілей є досяжними, однак вони можуть вимагати зміни у пріоритетах діяльності установи;
- відповідні – цілі повинні напряму стосуватися діяльності установ, а їх досягнення повинно сприяти реалізації основних завдань установи;
- визначені у часі – із чіткими часовими межами (планування дати досягнення).

Цілі, що не відповідають зазначеним характеристикам є описом діяльності, а не відповідними цілями діяльності.

**Розроблено детальний план заходів для досягнення цілей та запроваджено ефективні системи вимірювання і звітування про їх досягнення**



Існує багато способів досягнення цілей. Керівництво визначає ризики і можливості, вигоди і витрати щодо реалізації відповідних способів та враховує їх наслідки. Обрані способи стають частиною стратегії установи та плану дій. Основна частина процесу планування передбачає порівняння операційних цілей і заходів з наявними ресурсами.

Планування – це процес, а не результат. Тому систематичне планування передбачає перегляд та оновлення погоджених планів з метою:

- зміни (перегляду) цілей та уникнення непередбачуваних результатів;
- перерозподілу ресурсів установи.

Керівництво повинно регулярно отримувати інформацію про рівень досягнення цілей установою. Саме тому мають розроблятися конкретні показники діяльності, які характеризуватимуть стан досягнення цілей.

Після вибору показників діяльності (індикаторів) керівництво повинно визначити завдання щодо виконання заходів у визначені періоди часу. У такий спосіб керівництво може оцінити досягнутий за певний період часу прогрес у реалізації заходів та рівень досягнення стратегічних та операційних цілей. Якщо процес діяльності є повільнішим ніж заплановано або виникають непередбачені ризики та додаткові витрати, керівництво може переглянути підхід щодо досягнення цілей.

## 3.2. Управління ризиками

Управління ризиками є складовою частиною управління установою, виконання нею завдань і функцій.

Під час виконання завдань, функцій, досягнення цілей, планів і вимог щодо діяльності, установа зіштовхується з певними обставинами, що можуть мати вплив на здатність відповідного виконання і досягнення.

Управління ризиками - це діяльність керівництва та працівників установи з їх ідентифікації, проведення оцінки, визначення способів реагування на ідентифіковані та оцінені ризики, здійснення перегляду ідентифікованих та оцінених ризиків для виявлення нових та таких, що зазнали змін.

### **Ризики ідентифіковані. Визначені важливі майбутні події, які можуть вплинути на досягнення цілей, планів і вимог щодо діяльності**



Керівництво має визначити потенційні події, настання яких може вплинути на здатність установи успішно, своєчасно досягати визначені цілі та виконувати основні завдання.

Ризики у діяльності установи можуть бути спричинені як внутрішніми, так і зовнішніми факторами на стратегічному та/або операційному рівнях.

Визначення ризиків повинно бути всебічним та повним, це має бути постійним, повторюваним процесом, який є частиною процесу планування.

В установі впроваджуються необхідні інструменти для визначення найбільш суттєвих ризиків, які мають визначальний вплив на досягнення цілей та ефективне управління ресурсами.

Ідентифікація ризиків неможлива без визначення стратегічних та операційних цілей. Ідентифікація ризиків має здійснюватися у чіткому причинно-наслідковому зв'язку.

### **Ризики оцінені. Проведена оцінка ймовірності виникнення ідентифікованих ризиків, їх можливий вплив на досягнення цілей установи та виконання основних завдань**



Оцінка ризиків здійснюється за критеріями ймовірності виникнення ідентифікованих ризиків та суттєвості їх впливу на здатність установи виконувати визначені актами законодавства завдання і функції для досягнення нею мети (місії) та цілей.

Іноді подія з низькою ймовірністю виникнення може мати значний вплив, так само, як подія з незначним впливом у випадку її частоті появи може привести до суттєвих негативних наслідків. Оцінювання ризиків за шкалою «високий», «середній», «низький» здійснюється у порівнянні з ймовірністю виникнення та наслідками їх впливу.

Керівництво установи інформується насамперед щодо сфер діяльності з «високою» і «середньою» ймовірністю виникнення ризиків та їх суттєвим ступенем впливу для прийняття рішення щодо вжиття заходів контролю з метою їх уникнення чи зменшення. Стосовно ризиків з «низькою» ймовірністю виникнення та незначними наслідками їх впливу, заходи контролю можуть прийматися керівниками структурних підрозділів установи в межах їх повноважень та компетенції з подальшим інформуванням у разі потреби керівництва про прийняті рішення.

### **Прийняті рішення щодо способу реагування на ідентифіковані та оцінені ризики**



Для реагування на ризики керівництво може прийняти рішення щодо:

- уникнення ризику, що означає призупинення (припинення) діяльності, яка призводить до підвищення ризику;
- зменшення ризику, що означає вжиття заходів, які сприяють зменшенню ймовірності виникнення ризиків та/або їх впливу;
- розподіл (передача) ризику, що означає перенесення або розподіл частини ризику;
- прийняття ризику, що означає, що жодних дій до нього не здійснюватиметься.

Відповідне рішення приймається, якщо: за результатами оцінки ризику видно, що його вплив на діяльність буде мінімальним; або витрати на заходи контролю будуть надто великі у порівнянні з можливим впливом ризику у разі його настання; або установа нічого не може зробити з цього приводу.

Приймаючи рішення щодо способу реагування на ризик, керівництво повинно враховувати:

- оцінку ймовірності та впливу ризику;
- витрати, пов'язані з певною формою реагування на ризик у порівнянні з отриманою вигодою від його зменшення;
- чи не створює реагування на ризик додаткових ризиків.

### **Перегляд ідентифікованих та оцінених ризиків для виявлення нових та таких, що зазнали змін. Забезпечено систематичний моніторинг ризиків та регулярне здійснення їх оцінки**



Постійні зміни середовища (зовнішнього чи внутрішнього), в якому функціонує установа, впливають на зміну ризиків, які можуть виникнути. Може змінюватися важливість визначених ризиків (тобто ймовірність їх появи чи суттєвість їх впливу), деякі ідентифіковані ризики можуть не виникати, натомість виникатимуть інші. Тому важливо регулярно переглядати та оновлювати ідентифіковані та оцінені ризики.

Керівником встановлюється відповідальність за різними структурними підрозділами за певний перелік ризиків, що можуть стосуватися виконання ними своїх завдань, які повинні забезпечити:

щоб ризики та реагування на них були належним чином задокументовані та зрозумілі;

щоб реагування на ризики було впроваджено на практиці та було ефективним; перегляд на регулярній основі оцінки ризиків і врахування відповідних змін та обставин.

Діяльність з управління ризиками повинна бути складовою частиною процесу управління установою.

### 3.3. Заходи контролю

Заходами контролю є відповідні політики і процедури, що запроваджуються для здійснення належного впливу на ризики та сприяння досягнення цілей установи і складають сукупність запроваджених в установі управлінських дій керівництва усіх рівнів та працівників (правила, процедури, технічні прийоми).

У контексті управління ризиками, заходи контролю підпадають під чотири категорії:

- централізовані – направлені на забезпечення досягнення конкретного результату. Це є особливо важливим у випадку, коли критичним є уникнення небажаної події (наприклад, порушення роботи інформаційно-технологічних систем) і часто використовується для підтримки досягнення відповідності цілям;

- попереджувальні (або превентивні) – спрямовані на обмеження можливості виникнення настання ризикових чинників;

- виявляючі – скеровані на виявлення небажаних результатів після проведеної операції або здійснення події. Належний рівень послідуючих заходів контролю може усунути ризик отримання небажаних результатів, створюючи ефект «відчуття контрольованості»;

- коригуючі – призначені для корегування небажаних результатів, що виникли, та можуть допомогти відновити/повернути втрачені ресурси.

**Впроваджені заходи контролю, що зрівноважують витрати на них з можливими ризиками. Особливі увага звертається на заходи контролю, спрямовані на попередження шахрайства та зловживань**



Поряд з оцінкою ризиків, керівництво визначає та встановлює заходи контролю з метою реагування на ідентифіковані та оцінені ризики.

Заходи контролю спрямовуються на досягнення цілей, захист активів, забезпечення повноти, точності та достовірності інформації, що збирається та повідомляється установою.

При визначенні того, які дії слід вжити для зменшення ризиків, враховуються всі аспекти діяльності установи, стан функціонування ВК, інформаційні технології та місця, де необхідні заходи контролю.

Для оцінки відповідності системи ВК необхідно переглянути:

- існуючі заходи контролю та яких цілей контролю вони стосуються;
- різних користувачів та вигоди від попереднього та послідуючого видів контролю.

Для забезпечення результативності запроваджених заходів контролю та впливу на ризики вони повинні відповідати певним умовам:

- доцільності (відповідні заходи контролю у відповідному місці та відповідно до ризику, якого це стосується);
- послідовності та періодичності (усі посадові особи постійно дотримуються нормативно-правових актів, правил, інструкцій та процедур тощо і не



порушують їх за відсутності керівництва чи за великого навантаження чи впливу третіх осіб);

- економічності (ресурси, необхідні для здійснення контролю, не повинні перевищувати очікуваного ефекту);
- повноті, обґрунтованості та безпосереднього відношення до цілей контролю.

Базовою концепцією будь-якої системи ВК є чіткий розподіл обов'язків та відповідальності у спосіб, коли жодна особа не може поєднувати всі або ключові аспекти окремої операції.

Розподіл обов'язків, в першу чергу означає, що різні особи чи підрозділи відповідальні та підзвітні за: авторизацію та підтвердження; здійснення процесу; проведення оплати; здійснення контролю за доступом до матеріальних і нематеріальних ресурсів; проведення звірок; забезпечення захисту інформаційних, телекомунікаційних та інформаційно-телекомунікаційних систем тощо.

### **Визначені та розроблені загальні заходи контролю за функціонуванням інформаційних технологій (ІТ) для підтримки досягнення цілей**



Щоб гарантувати надійність ІТ-систем, які використовуються в процесах, включаючи автоматизовані системи управління, керівництво визначає та розробляє заходи контролю для процесів придбання, розробки, функціонування і підтримки ІТ-систем та супутньої інфраструктури.

В установі забезпечується безпека власних ІТ-систем відповідно до принципів управління безпекою ІТ, зокрема, щодо захисту даних, службової інформації, прав доступу, конфіденційності, повноти та цілісності систем.

Здійснені заходи, що забезпечують можливість функціонування ІТ-систем у разі виникнення непередбачуваних обставин або спрямовані на збереження інформації (даних) у разі несанкціонованого втручання третіх осіб.

### **Заходи контролю здійснюються через впровадження політики та відповідних процедур**



Керівником установи прийняті внутрішні розпорядчі документи (накази, порядки, інструкції, доручення тощо), в яких визначені учасники заходу контролю, їх взаємодія, підзвітність та відповідальність за реалізацію (документування заходів контролю).

Зазначені розпорядчі документи мають бути: документованими, щоб забезпечити впевненість, що персонал їх знає і виконує для досягнення визначених цілей; доведеними до відповідальних працівників; відповідати певним умовам, зокрема:

- доступними для усіх відповідальних працівників;
- чіткими, однозначними, зрозумілими та «легкими» для реалізації;
- предметом перевірки з боку керівництва для забезпечення переконання в тому, що їх розуміють та реалізують;

- предметом регулярного перегляду для відповідного корегування.

Документування заходів контролю має допомагати керівництву визначити найбільш економічно доцільні форми заходів контролю, спрямовані для реагування на ризику.

У свою чергу, деякі внутрішні розпорядчі документи можуть бути конкретними в залежності від виконуваного процесу, а інші – містити посилання на відповідні нормативно-правові акти (наприклад, накази Мінфіну щодо обліку чи проведення інвентаризації тощо).

Значні зміни в діяльності установи (зміни основних завдань, цілей, плинність персоналу, зміни у процесах чи технологіях тощо) слід оцінювати за допомогою процесу управління ризиками, оскільки такі зміни можуть вплинути на ефективність заходів контролю та/або зробити деякі заходи недоцільними.

### 3.4. Інформаційний та комунікаційний обмін.

Здатність керівників приймати правильні рішення значною мірою визначається якістю інформації, яка повинна бути доцільною, своєчасною, актуальною, правильною та доступною.

Ефективна комунікація здійснюється як по вертикалі («знизу доверху» та «зверху до низу»), так і по горизонталі, а також із зовнішніми зацікавленими сторонами.

Інформація та комунікація використовується для оцінювання законності, економності, ефективності та результативності діяльності установи щодо досягнення, зокрема, поставленої мети, цілей, планів і виконаних завдань.

**Визначені основні джерела інформації, необхідні керівникам та персоналу для виконання покладених на них обов'язків, її якість, кількість, частоту, а також заходи, необхідні для її збору, документування**



В установі визначається інформація (операційна, фінансова та інша), необхідна для належного управління, підтримки функціонування системи ВК і досягнення цілей. Для цього запроваджені інформаційні системи, які відповідно до застосованих правил безпеки, документообігу і захисту інформації обробляють відповідні дані, отримані як з внутрішніх, так і зовнішніх джерел.

В установі необхідно також збирати інформацію про зовнішні події і обставини, необхідні для прийняття відповідних рішень стосовно ризиків та зовнішнього звітування про її діяльність.

Інформація створюється своєчасно, є надійною, актуальною, точною, повною, доступною, захищеною, перевіреною, поданою та збереженою. Також необхідна правильна класифікація операцій та подій. Для розподілу інформації всередині установи затверджені та діють відповідні правила.

Для забезпечення отримання якісної інформації необхідно, щоб всі операції, важливі події та процедури контролю були ідентифіковані, своєчасно і достовірно задокументовані у повному обсязі. Якщо інформація є відповідною і цінною для керівництва та прийняття рішення, відповідні дані після їх виникнення повинні бути зафіксовані, опрацьовані та негайно доводяться керівництву.

**Запроваджені ефективні та результативні системи внутрішньої та зовнішньої комунікації, які забезпечують персонал необхідною для виконання повноважень інформацією**



Керівництвом доведено до персоналу серйозність відповідальності за ВК. Персонал повинен розуміти свою роль у системі ВК, а також зв'язок діяльності кожного працівника з іншими видами діяльності. До вищого керівництва доводиться інформація про діяльність та результати, розвиток, ризики та функціонування ВК, а також інші важливі відповідні питання та події.

Налагодження установою інформаційного та комунікаційного обміну із зовнішніми сторонами (державними та місцевими органами влади, ЗМІ, юридичними чи фізичними особами тощо), а також оприлюднення інформації про діяльність установи сприятиме ефективному виконанню завдань і функцій з метою досягнення її мети та цілей, оскільки зовнішні сторони можуть надавати інформацію про те, яким чином зазначене досягається/виконується.

### 3.5. Здійснення моніторингу

Моніторинг забезпечує адекватне, невідкладне запровадження рекомендацій та пропозицій для усунення наявних та попередження можливих недоліків системи ВК. Через моніторинг мають бути встановлені недоліки існуючої системи ВК, які повинні своєчасно доводитись до відповідальних осіб з метою вжиття відповідних коригуючих заходів. Під час моніторингу оцінюється чи установа досягає цілей, виконуючи свою діяльність.

Крім того, моніторинг здійснюється у зв'язку з тим, що з часом цілі, завдання установи можуть змінюватись, навіть може змінитися внутрішнє середовище у зв'язку із прийняттям нових законів, настанням нових політичних ситуацій, новим керівництвом, виконавцями тощо. Так само можуть змінюватись ризики та їх пріоритети, з якими може зіштовхнутись установа. Реагування на ризик та заходи контролю, що одного разу були ефективними, можуть стати неідеальними або неможливими для виконання. Саме за таких причин, має постійно проводитись моніторинг ефективності системи ВК.

#### **Здійснюється постійний моніторинг заходів ВК та/або періодичні оцінки виконання завдань і функцій для аналізу дієвості системи ВК**



Організовано та постійно здійснюється моніторинг ефективності системи ВК за допомогою інструментів, які дозволяють виявити її недоліки та оцінити результати заходів контролю, їх відхилення і недосконалості. Заходи моніторингу вбудовано в діяльність установи для реагування на зміни. При необхідності проводяться періодичні оцінки виконання окремих завдань та функцій, враховуючи зміни у внутрішньому середовищі.

До здійснення періодичних оцінок залучаються працівники, які не несуть відповідальності за виконання окремих завдань та функцій, та/або підрозділ внутрішнього аудиту.

#### **Керівництво установи інформується щодо відхилень/недоліків у системі ВК для прийняття та виконання відповідних рішень**



Виявлені недоліки/відхилення у системі ВК своєчасно повідомляються вищому керівництву установу через встановлені лінії підзвітності для оперативного реагування.

Керівництво визначає та оцінює порушені питання і своєчасно приймає рішення щодо відповідних коригувань. Організовано заходи з відстеження стану впровадження коригувальних дій, з метою їх своєчасного виконання та досягнення очікуваного результату.

#### 4. Управлінська відповідальність та підзвітність, увага на удосконалення

Управлінська відповідальність та підзвітність є основною передумовою для усіх елементів, пов'язаних з ДВФК.

Недостатня управлінська відповідальність навіть у середовищах, в яких складові елементи ВК певною мірою успішно впроваджені, не призводить до бажаного результату щодо реформування традиційно централізованих систем державного управління до систем управління, спрямованих на результат.

Оснoву ВК становить відповідальність керівника за управління та розвиток установи в цілому.

Керівник має забезпечити чіткий розподіл обов'язків, повноважень та відповідальності між своїми заступниками, керівниками структурних підрозділів та працівниками установи, не допускаючи дублювання виконуваних функцій між ними.

Обов'язковим завданням керівника розпорядника бюджетних коштів є звітування про свої дії та результати діяльності відповідної установи, в тому числі про функціонування ВК.

Керівники структурних підрозділів та працівники установи також відповідальні та підзвітні перед керівником установи за досягнення цілей, виконання планів, покладених на них завдань та обов'язків.

Управлінська відповідальність та підзвітність керівників, посадових осіб ґрунтується на вимогах законодавства і стосується всієї діяльності установи.

**!!! Під управлінською відповідальністю слід розуміти усвідомлення суті та значення необхідності досягнення належного рівня економії, ефективності та результативності відповідно до визначених цілей і завдань; забезпечення достовірної фінансової, статистичної і управлінської звітності; виконання встановлених законодавством норм і правил**

Запровадження управлінської відповідальності і підзвітності розглядається у контексті трьох ключових елементів, зокрема:

<b>Відповідальність</b>	чіткий розподіл завдань в установі
<b>Повноваження</b>	надання повноважень керівникам структурних підрозділів щодо використання бюджетних коштів та інших ресурсів, що їм делеговані, управління персоналом підрозділу тощо для досягнення цілей, за які вони відповідають
<b>Автономія</b>	простір для ухвалення керівниками структурних підрозділів рішень щодо управління делегованими бюджетними коштами та іншими ресурсами на власний розсуд

**Зазначені ключові елементи мають поєднуватися і узгоджуватися із структурою внутрішньої підзвітності.**

Забезпечення управлінської відповідальності і підзвітності досягається через встановлення завдань, що в залежності від виконуваних обов'язків реалізуються:

✓ **операційними підрозділами, які відповідають за реалізацію основних завдань, визначених у положенні про відповідну установу**

Ці підрозділи здійснюють достатнє управління ризиками для досягнення цілей та виконання основних завдань установи в економний, ефективний та результативний спосіб. Керівництво цих підрозділів відповідальне за включення заходів ВК у виконувані процеси, програми, плани роботи тощо.

Заходи ВК мають гарантувати належно контрольований бюджетний процес, починаючи від підготовки бюджетних запитів до виконання і звітування, та базуватися на періодичній оцінці ризиків з метою забезпечення досягнення загальних цілей ВК (дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, цілей і вимог щодо діяльності). Операційні підрозділи мають володіти певним ступенем свободи щодо планування, організації, виконання і здійснення моніторингу відповідних процесів, за які вони відповідальні.

**!!! Заходи ВК мають гарантувати дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, цілей і вимог щодо діяльності**

Ефективність діяльності операційних підрозділів досягається шляхом зосередження на результатах поряд з управлінською відповідальністю, а не виключно на адміністративній відповідальності;

✓ **підрозділами, що виконують функції/обов'язки підтримки, контролю, обліку, нагляду і моніторингу (підрозділи підтримки).**

Ці функції/обов'язки реалізуються у частині:

- розробки системи ВК та нагляду за нею;
- організації і реалізації процесу управління ризиками (спільно з операційними підрозділами);
- розробки порядків, процедур і правил;
- визначення ефективних і результативних систем внутрішньої та зовнішньої комунікації.

Діяльність зазначених підрозділів не повинні зводитися виключно до контролю і обліку, відповідні дії мають підтримувати операційні підрозділи, зокрема, у питаннях встановлення цілей, здійснення заходів або управління ризиками, тобто виконувати широкий спектр функцій;

✓ **шляхом інтеграції між заходами планування та моніторингу.**

У цьому контексті забезпечується координація, взаємодія і обмін управлінською інформацією між операційними підрозділами та підрозділами підтримки, а також між самими підрозділами підтримки. За допомогою зазначеної інформації порівнюються заплановані заходи, здійснювані дії з фактичними досягненнями.

Заходи підзвітності мають узгоджуватися з розподілом обов'язків, повноважень і ресурсами операційних підрозділів. У звітуванні зазначені обов'язки і повноваження відображаються у чітких, актуальних та вимірюваних ключових (результативних) показниках діяльності, яких передбачається досягти.

Ключові (результативні) показники діяльності пов'язуються із ефективністю, результативністю та якістю фінансового управління і/або цілями ВК.

Функція внутрішнього аудиту оцінює з незалежної та об'єктивної позиції якість функціонування операційних підрозділів, підрозділів підтримки та здійснюваних заходів, пов'язаних з плануванням та моніторингом, надаючи керівнику установи незалежні висновки і рекомендації щодо:

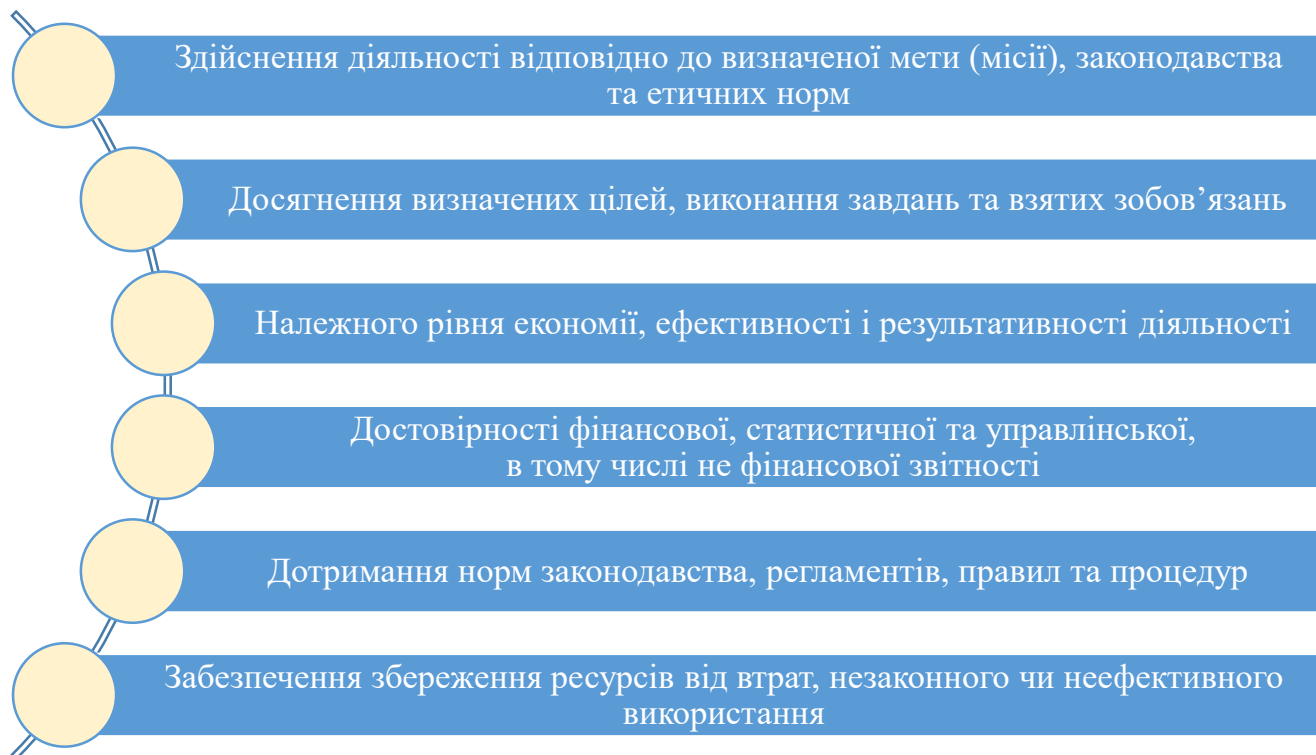
- функціонування системи ВК та її удосконалення; удосконалення системи управління;
- запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів та інших активів;
- запобігання виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності установи.



## 5. Звітність про систему внутрішнього контролю

За результатами проведеного моніторингу системи ВК розпорядник бюджетних коштів складає щорічний звіт про стан її організації і функціонування (далі – Звіт), який ґрунтується на загальній оцінці ефективності проведених заходів ВК.

Звіт відображає інформацію щодо:



Зазначена інформація вказує на стан функціонування системи ВК, що відповідає одному із рівнів, а саме: належному, достатньому, неналежному та незадовільному.

### Належний рівень

Звіт повинен містити обґрунтовані докази того, що заходи ВК є ефективними, не мають будь-яких суттєвих недоліків, або ж виконання функцій розпорядником бюджетних коштів відповідає вимогам законодавства. Зазначені дані розкриваються в описі того, яким чином забезпечувався належний рівень ВК та яким чином здійснювалась його оцінка. Належний рівень визначається у разі коли: розпорядником бюджетних коштів досягнуто визначені цілі, виконано завдання і зобов'язання; не було допущено порушень, що призвели до втрат чи збитків, інших фінансових і нефінансових порушень, неефективного використання фінансових, матеріальних чи інших ресурсів, а незначні або несистемні порушення чи недоліки в діяльності були виявлені установою самостійно та усунуті в повному обсязі

<p><b>Достатній рівень</b></p>	<p>Звіт повинен містити обґрунтовані докази того, що заходи ВК є ефективними, за винятком одного-трьох суттєвих недоліків, які впливають на досягнення цілей, або ж вказує за якими саме напрямками система управління має недоліки, пов'язані з недотриманням вимог законодавства. Звіт повинен вказувати на наявність недоліків в системі управління, які унеможливають подання Звіту про належний рівень функціонування системи ВК</p>
<p><b>Неналежний рівень</b></p>	<p>Свідчить про обмежену гарантію системи, відсутність позитивних результатів від функціонування існуючої системи ВК, що підтверджується суттєвими недоліками в багатьох процесах, значною кількістю порушень законодавства, а результати інвентаризацій або проведених внутрішніх аудитів та з засвідчують порушення та втрати ресурсів</p>
<p><b>Незадовільний рівень</b></p>	<p>Відсутність позитивних результатів від функціонування існуючої системи ВК, через значні недоліки виконання багатьох функцій, наявні системні порушення законодавства, результати інвентаризацій, проведених внутрішніх аудитів чи зовнішніх контрольних заходів засвідчити суттєві порушення в обліку, втрату ресурсів та нанесення збитків. Звіт за таким рівнем складається у разі, якщо в звітному році не досягнуті більшість визначених цілей, не виконані більшість завдань та/або обсяги порушень, що призвели до збитків є значними</p>

Інформація зі Звіту є основою для керівництва розпорядника бюджетних коштів щодо організації заходів усунення виявлених недоліків та покращення стану функціонування системи ВК.