



Міністерство
фінансів України

Методичні рекомендації

з питань організації та здійснення моніторингу
системи внутрішнього контролю



Департамент гармонізації державного
внутрішнього фінансового контролю

www.mof.gov.ua

Зміст

Вступ	3
I. Моніторинг як елемент системи внутрішнього контролю	5
1.1. Принципи здійснення моніторингу	7
1.2. Види заходів моніторингу	13
II. Умови для запровадження моніторингу в установі	16
III. Роль внутрішнього аудиту	19

Вступ

Внутрішній контроль є невід'ємною частиною управління установою. Він включає в себе політики, правила, заходи, плани, функції та процедури, що застосовуються для досягнення місій, цілей і завдань, і підтримує системи управління на основі ефективності та результативності при використанні визначеного бюджетом обсягу коштів. Внутрішній контроль також є своєрідним «запобіжником» від втрати ресурсів, виникнення помилок і шахрайства.

Щоб забезпечити надійну основу для результативної системи внутрішнього контролю необхідно запровадити та підтримувати низку ключових компонентів, таких як:

- обізнаність керівництва щодо створення надійної, результативної системи внутрішнього контролю та відповідальність інших працівників за її забезпечення та функціонування;
- делегування повноважень, чіткі та прозорі лінії відповідальності та підзвітності;
- встановлення порядків планування, бюджетування, реалізації наскрізних процесів, методів і процедур бухгалтерського обліку, складання та подання звітності;
- визначення систем та процедур попереднього, поточного та послідуєчого контролю на основі оцінки ризиків (наприклад, у ході планування діяльності, використання бюджетних коштів, здійснення державних закупівель, протидії шахрайству та корупції тощо);
- чіткі та прозорі правила фінансової звітності та звітності про результати діяльності;
- ефективна функція внутрішнього аудиту.

Зрозуміло, що рівень успіху у створенні такої системи залежить від того, наскільки вона підтримується персоналом (рівень знань, кваліфікації, досвіду тощо), які використовуються ІТ-системи, технічне обладнання тощо.

При цьому, існують помилкові судження та нереалістичні очікування, вважаючи, що внутрішній контроль може забезпечити успіх установи у реалізації/досягненні своїх основних завдань/цілей. Навіть ефективний внутрішній контроль може лише допомогти установі досягти цих цілей. Також він може надавати управлінську інформацію про прогрес установи або його відсутність у досягненні своїх результатів.

За своєю суттю внутрішній контроль не може перетворити незадовільне управління діяльністю на належне. Система внутрішнього контролю, незалежно від того, наскільки добре вона організована та функціонує, може забезпечити лише розумну, а не абсолютну впевненість щодо досягнення цілей установи. На ймовірність досягнення впливають обмеження, притаманні всім системам внутрішнього контролю. Вони включають реальність того, що судження під час прийняття рішень можуть бути помилковими (збій може виникнути, наприклад, через звичайну помилку, обмеженість ресурсів чи надзвичайну подію).

Належна система внутрішнього контролю дозволяє максимально зменшити ризик помилок, порушень та неефективного використання ресурсів. Створення та забезпечення ефективного функціонування системи внутрішнього контролю є прямою

функцією керівника бюджетної установи, а до її реалізації мають бути залучені всі структурні підрозділи та працівники.

Тобто внутрішній контроль мають забезпечувати як безпосереднє керівництво установи, так і підрозділи, що реалізують основні її завдання, а також відповідальні підрозділи за планування, підтримку, нагляд, контроль, моніторинг (фінансово-економічні, бухгалтерські, юридичні, ІТ, роботи з персоналом та інші).

Зазначений структурний розподіл повноважень та обов'язків відповідно до моделі Трьох ліній управління¹ визначено так: підрозділи, відповідальні за виконання основних завдань установи або операційні підрозділи – **перша лінія**, підрозділи підтримки, нагляду, контролю і моніторингу – **друга лінія**, а також незалежний підрозділ внутрішнього аудиту – **третя лінія**. Саме з урахуванням такого розподілу буде використана термінологія в цих рекомендаціях.

Водночас система внутрішнього контролю має бути гнучкою, динамічною, здатною постійно та своєчасно адаптуватися до ризиків і змін, з якими стикається установа, оскільки у постійно змінюваному середовищі можуть виникати непередбачувані події, можуть змінюватись завдання чи пріоритети установи, зовнішнє або внутрішнє середовище у зв'язку із прийняттям нових законів, настанням нових політичних тенденцій, зміною керівництва, плинністю персоналу, технічним прогресом тощо.

Також можуть змінюватись ризики, з якими зіштовхнеться установа у майбутньому, реакція на ідентифікований та оцінений ризик, що одного разу була ефективна, може стати невідповідною або неможливою для застосування згодом, а запроваджені заходи контролю можуть стати менш ефективними або взагалі недієвими.

Все це створює необхідність постійно оцінювати власну систему внутрішнього контролю з метою підтримки її подальшого рівня ефективності та результативності. Така оцінка здійснюється шляхом моніторингу, який спрямований на приведення системи внутрішнього контролю у відповідність з потребами сьогодення, вдосконалення управління з урахуванням відповідних змін та впровадження нових технологічних досягнень.

¹ Three lines model | The Institute of Internal Auditors

I. Моніторинг як елемент системи внутрішнього контролю

Належна система внутрішнього контролю (відповідний комплекс заходів з управління та розвитку) має сприяти установі у досягненні її визначених цілей та результативно виконувати свої завдання, ефективно використовуючи бюджетні кошти. П'ять елементів (*внутрішнє середовище, управління ризиками, заходи контролю, інформаційний та комунікаційний обмін і здійснення моніторингу*)² системи внутрішнього контролю, функціонуючи у тандемі, зменшують ризики нездатності установою досягнути запланованого.

Зазвичай оцінка впровадженого управлінського комплексу заходів розглядається як трудомістке завдання, яке передбачає значну кількість перевірочних дій всього спектру питань, пов'язаних із функціонуванням установи, та може бути здійснена протягом тривалого проміжку часу. Ефективний моніторинг може допомогти оптимізувати процес оцінювання стану управління, проте не всі установи у достатній мірі його застосовують.

Оскільки питання управління та розвитку установи є гнучким та динамічним процесом, що потребує постійного адаптування до ризиків і змін, з якими вона зіштовхується, важливим є моніторинг їх стану. Мета моніторингу зорієнтована на допомогу адаптувати діяльність установи, зважаючи на зміни у зовнішньому та внутрішньому середовищі, законодавстві, ресурсному забезпеченні, встановлених цілях та настанні подій, що можуть мати вплив на здатність установи виконувати реалізовувати/досягати основних завдань/цілей діяльності установи (ризиками).

Враховуючи те, що під час виконання основних завдань та функцій установи, а також у функціонуванні її внутрішнього середовища, завжди будуть присутні слабкі сторони, помилки або навіть потенціал для вдосконалення, особливо важливо здійснювати оцінку діяльності установи, використовуючи такий інструмент, як систематичний, постійний моніторинг.

Моніторинг системи внутрішнього контролю має важливе значення для забезпечення того, щоб внутрішній контроль залишався узгодженим із змінними цілями, середовищами, законодавством, ресурсами та ризиками.

Моніторинг дає змогу на ранніх етапах виявити відхилення, небажані тенденції та можливості для вдосконалення системи внутрішнього контролю в установі. Моніторинг також може стати своєрідною основою для оцінки ризикових моментів, подальших заходів на відповідних рівнях та своєчасного здійснення коригуючих дій.



Моніторинг (англ. *monitoring*) – стеження за будь-яким процесом з метою виявлення його відповідності бажаному результату або тенденцій розвитку.

Оскільки моніторинг є взаємопов'язаним елементом у системі внутрішнього контролю, на наведеному нижче малюнку відображено поєднання п'яти елементів системи внутрішнього контролю в одну систему і те, як моніторинг охоплює та взаємодіє з кожним із них.

² Відповідно до моделі COSO, розробленої Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission



Для кращого розуміння значення моніторингу у системі внутрішнього контролю розглянемо його завдання щодо кожного її елемента окремо:

Завдання моніторингу

Моніторинг внутрішнього середовища

- встановлення невідповідності організаційної структури установи визначеним їй завдань і цілям;
- виявлення нераціональності або нечіткого розподілу обов'язків, повноважень та відповідальності, а також підзвітності;
- встановлення випадків недотримання працівниками законодавства, внутрішніх документів, етичних норм і принципів;
- виявлення недоліків у нормативно-правових, внутрішніх регламентуючих документах;

Моніторинг діяльності з управління ризиками

- встановлення недоліків в процесі ідентифікації та оцінці ризиків;
- виявлення неефективних чи недієвих способів реагування на ідентифіковані та оцінені ризики;
- виявлення неефективних заходів з управління ризиками;
- встановлення недоліків під час інформування про фактори, які впливають на ризики;

Моніторинг інформаційного та комунікаційного обміну

встановлення недоліків у процесі управління інформаційно-комунікаційними потоками;
моніторинг стану інформаційної безпеки;

Моніторинг заходів контролю

оцінка ефективності, дієвості запроваджених заходів контролю;
встановлення причин та наслідків невідповідності очікуваних результатів запроваджених заходів контролю.

У разі, якщо моніторинг ефективний, він надає необхідну підтримку керівництву установи для впевненості у тому, що запроваджена система внутрішнього контролю є ефективною в будь-який проміжок часу.

Моніторинг – відстеження стану організації та функціонування системи внутрішнього контролю в цілому та/або окремих його елементів

Основні засади здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів, затверджені постановою Кабінету Міністрів України від 12 грудня 2018 року № 1062

Отже, метою моніторингу є виявлення та оцінка відхилень у функціонуванні системи внутрішнього контролю/окремих її елементів та своєчасне вжиття заходів для усунення таких відхилень. Крім того, **моніторинг** стану системи внутрішнього контролю слід чітко відрізнити та відокремлювати від перевірки діяльності установи, оскільки така перевірка є контрольною діяльністю.

1.1. Принципи здійснення моніторингу

В установі слід встановлювати відповідні правила, механізми для здійснення заходів моніторингу системи внутрішнього контролю та оцінки результатів діяльності установи.

Відповідно до практик країн ЄС ефективність здійснення моніторингу забезпечується дотриманням таких засадницьких принципів:



І принцип

розробка та проведення поточних та/або окремих оцінок для визначення стану системи внутрішнього контролю

Серед характеристик (відомостей, що пояснюють політики, правила і заходи, які забезпечують функціонування, взаємозв'язок та підтримку всіх елементів внутрішнього контролю), які спрямовані на реалізацію цього принципу, виділяють:

1) Визначення базового значення (тобто узгодженого, перевіреного, необхідного та прийняттого набору критеріїв до конфігурації ефективної системи внутрішнього контролю)

Базове значення застосовується для порівняння та виявлення розбіжностей між відповідними критеріями конфігурації ефективної системи внутрішнього контролю та поточним станом такої системи на певний момент часу. Іншими словами, базове значення застосовується для виявлення прогалин, проблем та недоліків у функціонуванні системи внутрішнього контролю.

Базове значення може використовуватись керівництвом як орієнтир для оцінки ефективності системи внутрішнього контролю та вноситися відповідні зміни з метою коригування різниці між таким значенням та фактичним станом.

Така різниця може змінюватись за рахунок:

- зміни конфігурації системи внутрішнього контролю з метою відповідності встановленим цілям та ризикам установи;

- покращення ефективності системи внутрішнього контролю.

У рамках здійснення моніторингу керівництво може переглядати базове значення зважаючи на зміни у зовнішньому та/або внутрішньому середовищах

установи, щоб визначити необхідність коректив в системі внутрішнього контролю.

2) Моніторинг системи внутрішнього контролю

Система внутрішнього контролю в установі «контролюється» шляхом здійснення постійного моніторингу та періодичних оцінок.

Постійний моніторинг має бути вбудованим в діяльність установи, виконуватись постійно та безперервно, реагувати на зміни як у зовнішньому, так і внутрішньому середовищі установи. Як правило, постійний моніторинг здійснюється підрозділами першої лінії (підрозділи, відповідальні за реалізацію/досягнення основних завдань/цілей установи). Постійний моніторинг стану та ефективності функціонування системи внутрішнього контролю в установі є частиною повсякденної управлінської діяльності.

Періодичні оцінки здійснюються через певні проміжки часу і повторюються час від часу. Такі оцінки можуть давати об'єктивний зворотній зв'язок щодо ефективності постійного моніторингу. Також вони можуть бути використані для моніторингу стану та ефективності системи внутрішнього контролю в певний момент часу або конкретної функції чи процесу. Обсяг і частота (періодичність) проведення періодичних оцінок залежать насамперед від оцінки ризиків, ефективності постійного моніторингу та темпу змін всередині установи та зовнішнього середовища, що має вплив на її діяльність.

Періодичні оцінки забезпечують більшу об'єктивність, оскільки їх виконання здійснюється працівниками, які не відповідають за реалізацію/досягнення основних завдань/цілей установи.

Результати проведення постійного моніторингу та періодичних оцінок або їх поєднання дають можливість підтвердити ефективність системи внутрішнього контролю, яка сприяє реалізації/досягненню установою своїх завдань/цілей.

3) Оцінка результатів

Результати постійного моніторингу та періодичних оцінок аналізуються та можуть документуватися в установі для виявлення потенційних (ймовірних) проблем у функціонуванні системи внутрішнього контролю та визначення її ефективності та результативності.

Виявлені розбіжності між результатами моніторингової діяльності та визначеним базовим значенням можуть свідчити про наявність проблем в установі та/або функціонуванні системи внутрішнього контролю, включаючи потенційні недоліки в питаннях щодо управління ризиками.

Необхідність коригування системи внутрішнього контролю виникає через зміни, які вже відбулись у зовнішньому або внутрішньому середовищах установи.

Зовнішні сторони по відношенню до установи також можуть допомагати при визначенні необхідності перегляду та удосконалення існуючої системи внутрішнього контролю (наприклад, скарги громадськості, виявлені контролюючими органами порушення тощо), вказуючи на певні недоліки, порушення або проблеми в діяльності установи. При цьому, аналізуються впроваджені заходи контролю на їх здатність усувати виявлені

проблеми/недоліки/порушення або, у разі необхідності, удосконалюються існуючі, розробляються та впроваджуються нові заходи контролю.

При виявленні існуючих недоліків внутрішнього контролю в установі необхідно своєчасно вживати заходів щодо їх усунення.

Роль структурних підрозділів (ліній управління) у забезпеченні реалізації I принципу		
Операційний підрозділ (1 лінія)	Підрозділи підтримки, нагляду, контролю і моніторингу (2 лінія)	Підрозділ внутрішнього аудиту (3 лінія)
<p>Визначає баланс між обсягом здійснення постійного моніторингу і періодичних оцінок, враховуючи частоту та/або швидкість змін, що впливають на перебіг реалізації/досягнення основних завдань/цілей, а також переглядає визначений баланс залежно від ризику.</p> <p>Гарантує, що працівники підрозділу дотримуються етичних стандартів, вимог щодо запобігання корупції, володіють достатніми знаннями та досвідом, необхідними для виконання завдань у відповідній сфері діяльності.</p> <p>Визначає базове значення, яке можна використовувати для оцінки поточного стану функціонування системи внутрішнього контролю.</p> <p>Звітує перед вищим керівництвом про результати управління ризиками, що можуть мати вплив на стан реалізації/досягнення основних завдань/цілей.</p>	<p>Здійснюють періодичні оцінки стану виконання окремих завдань та функцій з метою проведення аналізу результативності системи внутрішнього контролю та/або окремих її елементів.</p> <p>Виконують періодичні оцінки суттєвості впливу оцінених ризиків на стан реалізації/досягнення основних завдань/цілей.</p> <p>Періодично звітують перед вищим керівництвом про результати діяльності з управління ризиками.</p>	<p>Забезпечує впевненість у тому, що поточні управлінські рішення спрямовані на реалізацію/досягнення основних завдань/цілей та за необхідності коригуються, зважаючи на зміни зовнішнього або внутрішнього середовища.</p> <p>Забезпечує впевненість у тому, що інформація, яка створюється у ході реалізації/досягнення основних завдань/цілей, є доцільною, своєчасною, актуальною та точною.</p> <p>Надає висновки, що система внутрішнього контролю функціонує належним чином, а діяльність з управління ризиками є взаємопов'язаною із реалізацією/досягненням основних завдань/цілей, інтегрованою в управлінські процеси та ефективною.</p>

II принцип

своєчасна оцінка недоліків системи внутрішнього контролю, повідомлення їх відповідальним сторонам за вжиття коригуючих дій (заходів), у тому числі керівництву

Серед характеристик (відомостей, що додатково пояснюють принципи та вимоги щодо ефективної системи внутрішнього контролю), які спрямовані на реалізацію цього принципу, виділяють:

1) Інформування про проблеми

Працівники установи мають своєчасно повідомляти про проблемні питання у системі внутрішнього контролю через встановлені лінії підзвітності (звітування) відповідному керівництву з метою оперативного здійснення оцінки таких проблем.

Потенційні (ймовірні) проблеми в установі або функціонуванні внутрішнього контролю можуть бути виявлені під час виконання працівником покладених на нього обов'язків.

Такі проблеми можуть включати питання, які:

- охоплюють внутрішнє середовище або поширюються за межі установи на інших зовнішніх учасників;
- не можуть бути усунені/виправлені через певні обмеження (наприклад, конфіденційна інформація щодо шахрайства чи інших незаконних дій тощо).

Про існуючі проблемні питання також можна звітувати відповідним зовнішнім сторонам (зокрема, головному розпоряднику бюджетних коштів, іншим органам, що приймають нормативно-правові акти, формують політику по відношенню до такої установи), залежно від специфіки установи, законодавства, що регулює її діяльність та відповідного підпорядкування.

2) Оцінка повідомлених проблемних питань

Існуючі проблемні питання внутрішнього контролю мають своєчасно оцінюватись та за необхідності прийматися відповідні управлінські рішення щодо вжиття коригуючих заходів.

Своєчасна оцінка системи внутрішнього контролю сприятиме визначенню проблемних питань у діяльності установи, при цьому виникає можливість оцінити ступінь впливу такої проблеми на досягнення цілей установи та вжити відповідних коригуючих заходів щодо зазначених питань. Такій оцінці підлягають проблемні питання, виявлені або за результатами моніторингових заходів або інформування працівниками, з метою встановлення чи є вони недоліками системи внутрішнього контролю та потенційних витрат ресурсу на їх усунення.

Про встановлені недоліки інформується керівництво та підрозділи, відповідальні за здійснення коригуючих заходів, та за необхідності відповідна установа вищого рівня. Джерелом такої інформації можуть бути дані бюджетної, фінансової звітності, звітів про діяльність установи або про стан організації та здійснення внутрішнього контролю.

В свою чергу, виявлені недоліки внутрішнього контролю потребують подальшої переоцінки та за необхідності прийняття керівником установи відповідних управлінських рішень безпосередньо або делегуванням повноважень щодо їх усунення на відповідальних працівників.

Під час обговорення питань щодо певного управлінського рішення можуть бути залучені підрозділи другої лінії, а також враховуватися результати раніше проведених оцінок функціонування системи внутрішнього контролю в установі.

У системі внутрішнього контролю може існувати значний недолік у разі, якщо виявлено відсутність функціонування одного із його елементів або їх неузгодженість між собою, або недотримання відповідних принципів, на яких ґрунтується внутрішній контроль.

3) *Коригуючі заходи*

Залежно від характеру недоліків здійснюються заходи щодо їх усунення з подальшим контролем шляхом делегування повноважень для виконання таких дій відповідними працівниками.

При цьому, коригуючі заходи здійснюються працівниками, відповідальними за їх реалізацію, під контролем свого керівництва та за підтримки підрозділів другої лінії. Керівник установи впроваджує заходи з моніторингу із встановленням відповідальності за своєчасність здійснення коригуючих дій.

Коригуючі заходи для усунення недоліків внутрішнього контролю також можуть документуватись в установі. Форма, структура і зміст документування залежить від специфіки діяльності та завдань установи, її структури, складності виконуваних основних операційних процесів тощо. Результати документування можуть використовуватися для демонстрації прогресу впровадження, вдосконалення та ефективності функціонування системи внутрішнього контролю в установі.

Роль структурних підрозділів (ліній управління) у забезпеченні реалізації II принципу		
Операційний підрозділ (1 лінія)	Підрозділи підтримки, нагляду, контролю і моніторингу (2 лінія)	Підрозділ внутрішнього аудиту (3 лінія)
<p>Інформує про наявність проблемних питань чи недоліків у системі внутрішнього контролю підрозділам другої лінії (відповідальним за вжиття коригуючих заходів), а також у разі необхідності вищому керівництву.</p> <p>Впроваджує коригуючі заходи та відстежує їх результати.</p>	<p>Виявляють або розглядають повідомлені проблемні питання чи недоліки у системі внутрішнього контролю та оцінюють їх. У разі необхідності проводять контрольні чи перевірочні заходи для виявлення причин, що призвели до їх виникнення.</p> <p>Вживають заходи, спрямовані на вирішення проблемних питань чи недоліків, коригують управлінські процеси та/або</p>	<p>Визначає порядок (встановлює вимоги у внутрішніх документах з питань внутрішнього аудиту) та здійснює моніторинг результатів впровадження рекомендацій для впевненості, що відповідальними особами розпочато здійснення ефективних дій, спрямованих на їх виконання, або керівництво установи прийняло на себе ризик</p>

	інформують вище керівництво для прийняття відповідних рішень. Здійснюють оцінку результатів впровадження коригуючих заходів.	невиконання таких рекомендацій.
--	---	---------------------------------

1.2. Види заходів моніторингу

Моніторинг системи внутрішнього контролю спрямований на відстеження стану функціонування впроваджених заходів контролю, зважаючи на зміни у внутрішньому чи зовнішньому середовищах. Моніторинг також оцінює, чи у ході виконання завдань установи досягаються її основні цілі. Це забезпечується через **постійний моніторинг, періодичні оцінки чи їх поєднання** для того, щоб переконатися, що впроваджений в установі комплекс заходів сприяє досягненню бажаних результатів. Моніторинг стану системи внутрішнього контролю слід чітко відрізнити від перегляду перебігу стану здійснення процесів чи управлінського контролю в установі, які є складовими елементу заходів контролю.

Тобто за результатом моніторингу виявляється потенційне або реальне слабке місце чи певна можливість для удосконалення системи внутрішнього контролю з метою підвищення ймовірності реалізації/досягнення установою своїх завдань/цілей.

Постійний моніторинг – це спостереження за станом та результативністю системи внутрішнього контролю в умовах щоденної, поточної діяльності установи з метою своєчасного реагування на мінливі умови. Він включає в себе щоденні управлінські та наглядові заходи керівників та працівників першої лінії управління під час виконання ними своїх обов'язків для визначення та коригування відхилень.

Оскільки зазначені заходи виконуються постійно в реальному періоді часу, відповідно вони дозволяють оперативно реагувати на зміну обставин та є частиною управління установою.

Під постійний моніторинг підпадають запроваджені політики, правила і заходи, які забезпечують **реалізацію основних завдань та функцій в установі**, оскільки в них досить часто можуть відбуватися зміни з урахуванням мінливості як внутрішнього, так і зовнішнього середовищ по відношенню до установи. Такий захід передбачає виявлення непорядкованості, неетичності, неекономічності, неефективності та нерезультативності у процесі виконання завдань і функцій та відповідно у системі внутрішнього контролю.

Здійснення постійного моніторингу може забезпечити своєчасне виявлення та оцінку недоліків для оперативного вжиття відповідних коригуючих дій/заходів, спрямованих на реалізацію/досягнення установою її основних завдань/цілей. Також, потенційно меншими будуть затрати на впровадження відповідних заходів чи корегування процесів.

Проте здійснення постійного моніторингу безпосередньо відповідальними за виконання основних завдань та функцій не дозволяє об'єктивно/незалежно оцінити здатність системи внутрішнього контролю та/або окремих її елементів забезпечити результативність та ефективність діяльності установи. Тому має застосовуватися додатковий інструмент моніторингу працівниками, які не несуть відповідальності за виконання основних завдань та функцій установи, тобто здійснення «погляду зі сторони» і створення додаткової цінності в управлінні установою.

Таким інструментом будуть **періодичні оцінки**, які здійснюються підрозділами другої лінії. Такі заходи включають управлінські дії щодо огляду стану функціонування, взаємозв'язку і підтримки всіх елементів внутрішнього контролю, у тому числі стану діяльності з управління ризиками та запроваджених в установі правил і процесів, які здійснюються керівництвом та працівниками установи для впливу на ризики.

Обсяг і частота проведення періодичних оцінок залежать, в основному, від оцінки ризиків та ефективності постійного моніторингу. При їх визначенні мають враховуватися, зокрема: природа, частота і обсяг змін у внутрішньому чи зовнішньому середовищах та пов'язані з ними ризики; компетенція та досвід працівників, які реалізують заходи реагування на ризик та відповідні контрольні процедури; результати постійного моніторингу. Періодичні оцінки контролю також можуть бути корисними у випадку зосередження їх фокусу на ефективності заходів контролю у конкретний період часу, а також можуть набувати форми самооцінки чи безпосереднього тестування внутрішнього контролю.

Під час проведення періодичних оцінок важливим є спрямування їх акценту на такі категорії, як економічність (зосередження на мінімальному використанні ресурсів), ефективність (співвідношення між результатами і затратами) та результативність (максимізація результатів за певного обсягу затрат) або навіть одночасно на всі чи декілька із таких категорій.

Крім того, до здійснення заходів з періодичної оцінки може залучатися функція внутрішнього аудиту, як один із інструментів управлінської діяльності.

Для вирішення питань проведення періодичних оцінок слід враховувати:

- характер, частоту та обсяг змін як у зовнішньому, так і внутрішньому середовищах та пов'язаних з ними ризиків;
- компетенцію та досвід працівників, які здійснюють ідентифікацію та оцінку ризиків та розробку відповідних заходів контролю;
- а також результати здійснення постійного моніторингу.

Періодична оцінка дає **можливість об'єктивно/незалежно** оцінити стан реалізації/досягнення завдань/цілей та надати відповідні рекомендації щодо підвищення результативності системи внутрішнього контролю. Аспекти проведення періодичної оцінки відображаються у внутрішніх документах установи (наприклад, у порядках планування діяльності, формування документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету, управління бюджетними

коштами та іншими ресурсами, здійснення закупівель, реалізації/досягнення основних завдань/цілей, організації та ведення бухгалтерського обліку та складання звітності, урегульовують облікову політику, інші питання, пов'язані із функціонуванням установи).

Проте періодична оцінка **не дозволяє оперативного (своєчасно) виявляти недоліки та відповідно реагувати на них**, оскільки вони відбуваються постфактум.

Тому, поєднання постійного моніторингу та періодичних оцінок сприятиме тому, щоб система внутрішнього контролю була ефективною протягом усього періоду часу.

Важливим має бути встановлений баланс між здійсненням постійного моніторингу та періодичних оцінок. Адже надмірна кількість проведених періодичних оцінок може знизити рівень ефективності постійного моніторингу і відповідно – рівень результативності системи внутрішнього контролю.

Про всі випадки виявлення під час заходів моніторингу проблем та недоліків (обставин, що впливають на здатність установи реалізовувати/досягати своїх основних завдань/цілей) слід повідомляти відповідальним працівникам за реалізацію завдань або керівництву установи. Для цього визначається рівень важливості інформації, її обсяг, структура, формат та зміст, необхідної на конкретному рівні для ефективного прийняття рішень та способи її повідомлення.

Моніторинг внутрішнього контролю має включати правила та процедури, спрямовані на забезпечення належного і своєчасного врахування результатів його здійснення або результатів внутрішніх аудитів, визначення доцільності необхідних коригуючих заходів/дій та їх впровадження.

II. Умови для запровадження моніторингу в установі

Важливою складовою запровадження моніторингу в установі є розуміння необхідності забезпечення ефективності системи внутрішнього контролю її працівниками та подальший її розвиток. Ефективність системи внутрішнього контролю може змінюватися зі змінами в зовнішньому та/або внутрішньому середовищах установи.



Якщо проблеми активно ідентифікуються та вирішуються, втрати відповідно знижуються

Завдання моніторингу має бути спрямовано на ідентифікацію таких змін та своєчасне інформування про них для прийняття відповідних управлінських рішень.

Для запровадження дієвих заходів з моніторингу мають бути дотримані наступні умови:

1) пріоритезація ризиків залежно від цілей (завдань) установи – впровадження дієвого моніторингу починається з розуміння та визначення пріоритетних ризиків, що можуть вплинути на досягнення важливих цілей та реалізацію основних завдань установи.



Пріоритезація ризиків допомагає визначити ті ризики, які є достатньо вагомими для акцентування на них уваги моніторингу;

2) визначення «ключових» заходів контролю, які стосуються пріоритетних ризиків – перш ніж визначати важливі «ключові» заходи контролю, необхідно зрозуміти, по-перше, як впроваджено систему внутрішнього контролю для управління або зменшення впливу виявлених ризиків і, по-друге, як вона може відреагувати у разі не своєчасного виявлення ризиків. Важливі

«ключові» заходи контролю є основним об'єктом уваги моніторингу, щоб мати змогу підтвердити, що система внутрішнього контролю установи здатна реагувати на пріоритетні ризики.

Визначені заходи контролю можуть мати такі характеристики:

- їх невиконання може суттєво вплинути на реалізацію/досягнення установою своїх завдань/цілей;
- їх застосування може запобігти/попередити виникненню нових ризиків, що суттєво впливатимуть на досягнення/реалізацію установою своїх завдань/цілей;

3) запровадження інформаційно-комунікаційного обміну, що відображає хід досягнення цілей, виконання завдань – запровадження якісного обміну інформацією, яка буде використовуватися під час здійснення моніторингу.

Інформація повинна бути повною, своєчасною, достовірною та достатньою і давати керівництву установи обґрунтовану, але не обов'язково абсолютну, підтримку для прийняття ним управлінських рішень для забезпечення ефективності системи внутрішнього контролю;

4) перегляд впроваджених політик, правил, заходів (системи внутрішнього контролю) та їх корегування – після пріоритезації ризиків, визначення «ключових» заходів контролю та запровадження якісного інформаційно-комунікаційного обміну, кожною лінією управління в установі здійснюється моніторинг, для оцінки спроможності системи внутрішнього контролю реагувати на виявлені ризики і здатності забезпечувати ефективність та результативність діяльності установи.

У керівництва та працівників установи має бути розуміння цінності ефективного моніторингу, а також те, як він допомагає в управлінні установою, виконанні/досягненні її основних завдань/цілей. Питання моніторингу щодо будь-якого ключового ризику: «Як ви знаєте, що система внутрішнього контролю є результативною?».

Для ефективно організації моніторингу важливим є поєднання системного та процесного підходів. Системний підхід передбачає виокремлення основних складових: суб'єкти (безпосередньо працівники, які виконують функції/процеси, що є об'єктом моніторингу) та об'єкти (на що спрямована увага постійного моніторингу та періодичних оцінок) моніторингу. Процесний підхід передбачає розгляд моніторингу як ряду послідовних, безперервних, взаємозалежних дій, спрямованих на досягнення/виконання завдань такого моніторингу.

Також можна виділити інші умови, дотримання яких сприятиме здійсненню ефективного моніторингу, зокрема:

- працівники володіють достатніми знаннями, досвідом та здатні об'єктивно оцінити стан справ у процесі реалізації/досягнення основних завдань/цілей;
- визначений відповідний період часу для проведення періодичних оцінок;
- встановлений рівень достатності інформації та її обсягів, яка потрібна для підтвердження ефективності заходів контролю;
- розглядаються більш дієві способи здійснення моніторингу.

Моніторинг можна вважати завершеним, коли отримані та опрацьовані певні результати повідомлені відповідному керівництву. Зазначений етап дає змогу або підтвердити раніше визначене базове значення щодо ефективності системи внутрішнього контролю або повідомити про виявлені проблеми та недоліки для здійснення подальших коригуючих заходів.

III. Роль внутрішнього аудиту

Внутрішній аудит – це діяльність, спрямована на удосконалення системи управління, внутрішнього контролю, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності розпорядника бюджетних коштів і підприємств, установ та організацій, що належать до сфери його управління, та яка передбачає надання незалежних висновків і рекомендацій.

(стаття 26 Бюджетного кодексу України)

Для визначення, яку саме роль в моніторингу може відігравати внутрішній аудит в Україні, насамперед необхідно врахувати принцип розмежування внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту.

Відповідно до пункту 3 Основних засад здійснення внутрішнього контролю³ внутрішній аудит здійснюється для оцінки функціонування системи внутрішнього контролю в установі, надання рекомендацій щодо її поліпшення без безпосереднього здійснення заходів з організації внутрішнього контролю, управління ризиками і прийняття управлінських рішень про управління фінансовими та іншими ресурсами. Такі ж вимоги передбачені також і Стандартами внутрішнього аудиту⁴ (п. 3 Стандарту 5 «Сутність діяльності з внутрішнього аудиту»).

Оскільки періодичні заходи моніторингу можуть здійснюватися в певному сенсі функцією внутрішнього аудиту, відповідно керівництво установи може використовувати її як додатковий інструмент моніторингу.

Роль внутрішнього аудитора полягає в оцінці результативності функціонування системи внутрішнього контролю, у тому числі оцінці достатності та ефективності впроваджених заходів контролю у процесах, що досліджуються під час внутрішнього аудиту, і надання керівнику установи відповідних рекомендацій щодо її удосконалення.

Роль внутрішнього аудиту:

допомагає установі досягти цілей через рекомендації щодо заходів для удосконалення

Крім того, функція внутрішнього аудиту також забезпечує впевненість у тому, що:

- поточні управлінські рішення забезпечують реалізацію основних завдань та функцій з урахуванням змін зовнішнього/внутрішнього середовищ та проведеної оцінки ризиків/ризикових сфер діяльності установи;

³ Основні засади здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів, затверджені постановою Кабінету Міністрів України від 12 грудня 2018 року № 1062

⁴ Стандарти внутрішнього аудиту, затверджені наказом Мінфіну від 04.10.2011 № 1247 та зареєстровані у Мін'юсті 20.10.2011 за № 1219/19957

- інформація, яка надається для прийняття керівництвом відповідних управлінських рішень, є повною, актуальною, своєчасною та надійною;

- система внутрішнього контролю функціонує належним чином, ризики управляються в межах «ризик апетиту», тобто балансу між схильністю та толерантністю установи до ризику.

Цінність рекомендацій за результатами проведеного внутрішнього аудиту не лише в оцінці реального стану системи внутрішнього контролю, а й в направленості на підвищення її ефективності та результативності.

У свою чергу, висновки та рекомендації внутрішніх аудитів повинні братися до уваги, розглядатися питання щодо реагування на них та своєчасного вжиття необхідних заходів.