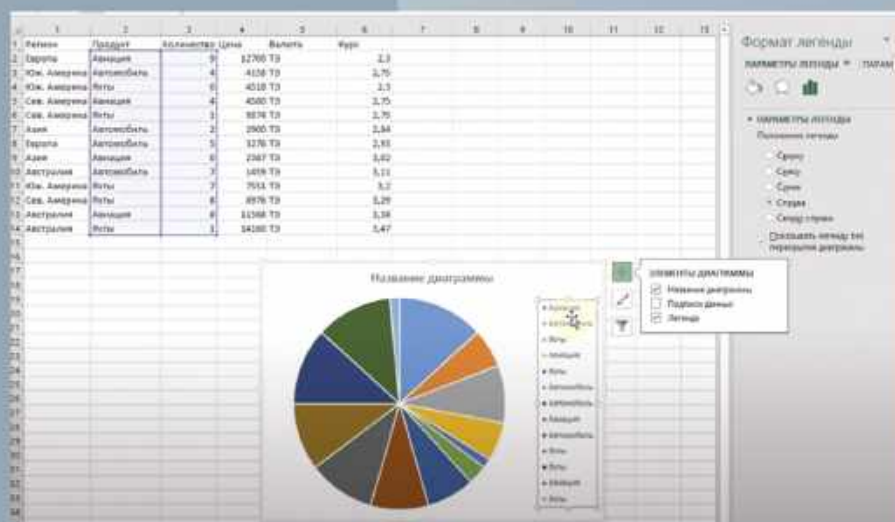


Т. М. Міщенко

# ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ: У ТАБЛИЦЯХ ТА РИСУНКАХ



**УНІВЕРСИТЕТ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ**

**Т. М. Міщенко**

**ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ У  
БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ:  
У ТАБЛИЦЯХ ТА РИСУНКАХ**

*Навчальний посібник*

**Ірпінь  
2022**

**УДК 657.6:336.14 (075.8)**

**ББК 65.052.8я74**

**М71**

*Рекомендовано до друку Вченою радою  
Університету державної фіскальної служби України  
(протокол № 13 від 28 жовтня 2021 р.)*

**Рецензенти:**

**Шевчук О. А.**, д-р екон. наук, професор;

**Савчук В. К.**, д-р екон. наук, професор.

**Міщенко Т. М.**

**М 71**

**Внутрішній контроль у бюджетних установах: у  
таблицях та рисунках:** навчальний посібник / Т. М. Міщенко. –  
Ірпінь : Університет ДФС України, 2022. – 258 с.

ISBN 978-966-337-652-3

Навчальний посібник враховує зміни, які відбулись у результаті реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю, зокрема його складової внутрішнього контролю, призначений для підготовки фахівців нового покоління.

Навчальний посібник містить схеми, рисунки, таблиці, за допомогою яких закріплюється теоретичний матеріал, засвоюються знання з організації внутрішнього контролю та його оцінки. Разом з теоретичним матеріалом подаються типові вправи, питання та тести для самоконтролю, які розроблені згідно з чинним законодавством України та сучасною практикою внутрішнього контролю.

Рекомендований для здобувачів вищої освіти економічних спеціальностей, також може бути корисним для розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, які стикаються з різноманітними проблемами і тому потребують підтримки у наданні фахових знань і практичних навичок у побудові ефективної системи внутрішнього контролю.

**УДК 657.6:336.14 (075.8)**

**ББК 65.052.8я74**

© Міщенко Т. М., 2022

© Університет ДФС України, 2022

**ISBN 978-966-337-652-3**

## ЗМІСТ

|                                                                                                                                                      |    |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| <b>Передмова</b> .....                                                                                                                               | 5  |
| <b>Тема 1. Теоретичні аспекти внутрішнього контролю</b> .....                                                                                        | 7  |
| 1.1. Поняття внутрішнього контролю, його мета,<br>принципи, функції та форми.....                                                                    | 7  |
| 1.2. Класифікація внутрішнього контролю .....                                                                                                        | 12 |
| 1.3. Структура та ієрархія національних<br>нормативно-правових актів у сфері внутрішнього контролю .....                                             | 14 |
| <b>Тема 2. Методичні основи внутрішнього контролю</b> .....                                                                                          | 23 |
| 2.1. Предмет, об'єкти, суб'єкти внутрішнього контролю .....                                                                                          | 23 |
| 2.2. Наукові дефініції поняття «метод внутрішнього контролю»<br>та його складові .....                                                               | 25 |
| <b>Тема 3. Особливості організації внутрішнього контролю у<br/>розпорядників бюджетних коштів та у їх підвідомчих установах</b> .....                | 36 |
| 3.1. Особливості бюджетних установ та їх вплив<br>на організацію внутрішнього контролю .....                                                         | 36 |
| 3.2. Моделі організації внутрішнього контролю<br>бюджетної установи .....                                                                            | 40 |
| <b>Тема 4. Організаційні регламенти внутрішнього контролю<br/>бюджетної установи</b> .....                                                           | 53 |
| 4.1. Поняття, класифікація організаційних регламентів<br>внутрішнього контролю. Основні регламенти виконавців<br>функцій внутрішнього контролю ..... | 53 |
| 4.2. Регламенти процесу внутрішнього контролю<br>бюджетної установи .....                                                                            | 59 |
| <b>Тема 5. Підходи до організації внутрішнього контролю<br/>бюджетної установи</b> .....                                                             | 69 |
| 5.1. Міжнародний підхід до організації<br>внутрішнього контролю.....                                                                                 | 69 |
| 5.2. Елементи організації внутрішнього контролю<br>з використанням ризик-орієнтованого підходу.....                                                  | 73 |
| 5.2.1. Поняття «середовище контролю», його характеристика як<br>елемента внутрішнього контролю бюджетної установи.....                               | 73 |

**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**

---

|                                                                                                                                                                          |            |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| 5.2.2. Управління ризиками як елементами<br>внутрішнього контролю бюджетної установи .....                                                                               | 80         |
| <b>Тема 6. Організація трьох ліній захисту в<br/>управлінні ризиками бюджетної установи.....</b>                                                                         | <b>108</b> |
| 6.1. Поняття трьох ліній захисту та їх роль<br>в управлінні ризиками .....                                                                                               | 108        |
| 6.2. Використання концепції управління ризиками COSO<br>в роботі трьох ліній захисту.....                                                                                | 119        |
| <b>Тема 7. Заходи внутрішнього контролю та їх моніторинг .....</b>                                                                                                       | <b>141</b> |
| 7.1. Характеристика та класифікація заходів<br>внутрішнього контролю .....                                                                                               | 141        |
| 7.2. Моніторинг заходів внутрішнього контролю та<br>системи внутрішнього контролю .....                                                                                  | 150        |
| <b>Тема 8. Документування результатів заходів контролю та<br/>організація інформаційно-комунікаційного обміну<br/>контрольною інформацією у бюджетній установі .....</b> | <b>164</b> |
| 8.1. Документування результатів заходів<br>контролю внутрішнього контролю .....                                                                                          | 164        |
| 8.2. Організація інформаційно-комунікаційного обміну<br>контрольною інформацією у бюджетній установі .....                                                               | 167        |
| <b>Тема 9. Оцінка ефективності системи<br/>внутрішнього контролю бюджетної установи.....</b>                                                                             | <b>182</b> |
| 9.1. Етапи та підходи до оцінювання внутрішнього контролю .....                                                                                                          | 182        |
| 9.2. Оцінка внутрішнього контролю на прикладі<br>облікової політики та звітування бюджетної установи .....                                                               | 210        |
| <b>Тема 10. Сучасний стан внутрішнього контролю та<br/>напрями його удосконалення.....</b>                                                                               | <b>229</b> |
| 10.1. Стан організації і функціонування<br>внутрішнього контролю в установах бюджетної сфери .....                                                                       | 229        |
| 10.2. Фінансове управління та управлінська підзвітність –<br>напрямок і удосконалення внутрішнього контролю .....                                                        | 238        |
| <b>Глосарій.....</b>                                                                                                                                                     | <b>248</b> |
| <b>Список використаних джерел.....</b>                                                                                                                                   | <b>253</b> |

## ПЕРЕДМОВА

Трансформації в економічній парадигмі бюджетних відносин обумовлюють необхідність модернізації інституту фінансового контролю, зокрема зміни підходів до організації та здійснення внутрішнього контролю. У цьому контексті актуалізується значення, поширене у світовій практиці, організації системи внутрішнього контролю, орієнтованої на ризики в діяльності бюджетних установ. Ризик-орієнтований внутрішній контроль має превентивний характер. Такий контроль сприяє підвищенню відповідальності суб'єктів управлінської діяльності, а отже, позитивно впливає на ефективність використання фінансових та інших ресурсів держави, забезпечує досягнення запланованих результативних показників бюджетних програм і попередження правопорушень у діяльності розпорядників бюджетних коштів та їх підвідомчих установ.

Побудова надійної ризик-орієнтованої системи внутрішнього контролю є одним із важливих інструментів, які сприяють удосконаленню системи управління бюджетною установою, дають змогу досягати поставлених завдань та зменшення кількості проблемних питань у її діяльності.

Законодавчими й іншими нормативно-правовими актами передбачено, що підґрунтям для ефективної системи внутрішнього контролю є відповідальна й управлінська підзвітність керівників будь-якого рівня, які повинні стати їх дієвими інструментами для досягнення ефективного управління бюджетними коштами на всіх стадіях бюджетного процесу.

Саме така система цінностей, яка відповідає європейській моделі, взята в Україні за основу реформування внутрішнього контролю.

Враховуючи це, основну увагу навчального посібника приділено обґрунтуванню теоретико-правових та організаційно-методичних аспектів внутрішнього контролю. Розкрито підходи до організації системи внутрішнього контролю з урахуванням особливостей бюджетних установ і використанням елементів моделі COSO, яка описує елементи, принципи і фактори, необхідні для ефективного управління ризиками бюджетної установи за допомогою впровадження внутрішнього контролю. У навчальному посібнику висвітлено основні аспекти формування внут-

**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**

---

рішнього середовища, вказано його структуру та вагомість для формування наступних елементів моделі COSO. Також розкрито питання, пов'язані з управлінням ризиками бюджетної установи з використанням моделі «трьох ліній захисту», яка описує розподіл і координування конкретних функцій з управління ризиками та впровадження заходів контролю в бюджетній установі. Описано методи оцінки системи внутрішнього контролю, зокрема з використанням підходів, які застосовуються у міжнародній практиці, що сприяє вивченню на відповідність (вимог законодавства, встановленим меті та цілям, досягненню результатів тощо) системи внутрішнього контролю, виявленню можливих у ній відхилень і ризикових сфер.

Отже, навчальний посібник має на меті допомогти здобувачам вищої освіти та всім зацікавленим особам отримати комплексне уявлення про внутрішній контроль у бюджетних установах як з теоретичної, так і з практичної точки зору.

Під час підготовки навчального посібника використовувались вітчизняні та зарубіжні наукові праці, матеріали семінарів і круглих столів, присвячені проблемам внутрішнього контролю, нормативно-правова література та інструктивні матеріали, підготовлені Міністерством фінансів України з питань внутрішнього контролю.

## ТЕМА 1

### ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ

#### *Питання, які розкривають зміст теми*

- 1.1. Поняття внутрішнього контролю, його мета, принципи, функції та форми.
- 1.2. Класифікація внутрішнього контролю.
- 1.3. Структура та ієрархія національних нормативно-правових актів у сфері внутрішнього контролю.

*Ключові терміни та поняття: внутрішній контроль, вид контролю, форма внутрішнього контролю, принципи внутрішнього контролю, функції внутрішнього контролю.*



#### **1.1. Поняття внутрішнього контролю, його мета, принципи, функції та форми**



**Поняття «внутрішній контроль» у бюджетній сфері закріплено в Бюджетному кодексі України, перша редакція якого прийнята 2001 року**



**Відповідно до Бюджетного кодексу України «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 бюджетної установи та її підвідомчих установ»**



**Відповідно до Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю «внутрішній контроль – інструмент управління, що дає змогу керівництву органів державного і комунального сектору перевірити стан виконання завдань органу»**

## Внутрішній контроль у бюджетних установах: у таблицях та рисунках

У системі стандартів Міжнародної організації Вищих органів фінансового контролю International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) внутрішній контроль (за термінологією Європейського Союзу – **фінансове управління і контроль**)

↓ розглядається як комплексний процес, що реалізовується керівництвом і персоналом організації, призначений для скорочення ризиків, а також забезпечення належних гарантій того, що у ході реалізації завдань організації досягатимуться такі загальні цілі: ведення діяльності впорядковано, етично, економічно, ефективно і результативно; виконання зобов'язань підзвітності; дотримання законодавства й інструкцій; захист ресурсів від втрати, нецільового використання й ушкодження.



Отже, **внутрішній контроль** – це управлінський контроль, який допомагає керівництву в управлінні і виконанні завдань на постійній основі, тому внутрішній контроль не повинен розглядатись як окрема система органів державного і комунального сектору. Внутрішній контроль також повинен давати змогу викладати управлінське судження та виявляти ініціативу з метою підвищення ефективності і результативності діяльності, а також зниження витрат.

### Мету внутрішнього контролю

↓ можна визначити як забезпечення своєчасною інформацією керівництво установи, виявлення та попередження відхилень, помилок і шахрайства, усунення їх причин, що стане основою для прийняття управлінських рішень.

## Тема 1. Теоретичні аспекти внутрішнього контролю

### Наукові підходи до визначення сутнісної характеристики поняття «внутрішній контроль»



Системний підхід дозволяє формалізувати елементи контролю та взаємозв'язки між ними з урахуванням необхідності досягнення цілей і завдань у взаємодії із зовнішнім та внутрішнім середовищем бюджетної установи



Процесний підхід дозволяє розглядати контроль як послідовність дій, спрямованих на досягнення цілей і завдань контролю, які розглядаються як міжфункціональні, що дозволяє інтегрувати системний та функціональний підходи шляхом об'єднання функцій контролю і його системи



Функціональний підхід є основою у процесі розкриття значення контролю в діяльності бюджетної установи через визначення тих функцій, що реалізуються нею, при цьому сам він розглядається як функція управління

### Як функція управління, внутрішній контроль виконує такі завдання

1

надає інформацію щодо процесів, які відбуваються в установі

2

допомагає приймати найдоцільніші рішення із загальних і спеціальних питань розвитку установи

3

дає можливість судити про правильність прийнятих рішень, своєчасність і результативність їх виконання

4

дає змогу своєчасно виявити й усунути ті умови і фактори, які не сприяють ефективній діяльності установи і досягненню нею поставленої мети

**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**

- |   |                                                                                                                                                                               |
|---|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 5 | дає змогу скоригувати діяльність установи або окремих її підрозділів                                                                                                          |
| 6 | дає можливість установити, які саме служби і підрозділи установи, а також напрями її діяльності сприяють досягненню поставленої мети і підвищенню результативності діяльності |

Для організації та функціонування ефективної системи внутрішнього контролю необхідно дотримуватися певних принципів.

**Принципи організації внутрішнього контролю** – це умови реалізації внутрішнім контролем свого призначення в системі управління бюджетною установою



## Тема 1. Теоретичні аспекти внутрішнього контролю



## Внутрішній контроль у бюджетних установах: у таблицях та рисунках



Отже, під **формою внутрішнього контролю** варто розуміти спосіб конкретного вираження та організації контрольних дій, направлених на здійснення функцій внутрішнього контролю.

Основною формою  
внутрішнього контролю є



**Перевірка** – це фактичне вивчення окремих питань діяльності об'єкта контролю або дій апарату управління, а також певних сторін діяльності та локальних операцій

Також  
використовуються  
форми контролю

**Ревізія** – важливий засіб виявлення фактів зловживань, безгосподарності, недбалого ставлення до виконання службових обов'язків, порушень фінансової дисципліни, чинного законодавства

**Аудит** – це форма контролю, що забезпечує функціонально незалежну оцінку діяльності об'єкта аудиту з метою надання рекомендацій щодо удосконалення його діяльності та підвищення ефективності процесів управління



Отже, **сутність внутрішнього контролю** полягає у забезпеченні спостереження та перевірки відповідності процесу функціонування об'єкта управління прийнятим управлінським рішенням, встановлення результатів управлінського впливу на об'єкт виявленням відхилень, допущених у процесі виконання цих рішень з метою досягнення встановлених цілей.



### 1.2. Класифікація внутрішнього контролю



**Класифікація** (походить від лат. classis – клас та facio – роблю) – система розподілення за групами відповідно до наперед визначених ознак.

## Тема 1. Теоретичні аспекти внутрішнього контролю

Загалом класифікація контролю допомагає відстежувати контрольні процеси з метою запобігання втрати контролю за охопленням усього масиву господарської діяльності та існування неконтрольованих об'єктів



Системною класифікаційною ознакою виступають контрольні дії, які визначають зв'язок контролюючого суб'єкта з об'єктом контролю та ефективність проведення всієї процедури контролю.

### Класифікація видів внутрішнього контролю за класифікаційною ознакою «контрольні дії»

| Контрольні дії як ознака класифікації           | Вид контролю                                                          |
|-------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------|
| За цільовою спрямованістю                       | Стратегічний, тактичний, оперативний                                  |
| За характером контрольних заходів               | Плановий, позаплановий                                                |
| За часом здійснення                             | Попередній, поточний, наступний                                       |
| За періодичністю                                | Систематичний, періодичний, епізодичний                               |
| За обсягом охоплення об'єкта контрольними діями | Повний, локальний, суцільний, вибірковий                              |
| За методикою здійснення контрольних дій         | Документальний, фактичний                                             |
| За технологією здійснення контрольних дій       | Неавтоматизований, частково автоматизований, повністю автоматизований |

**Класифікація внутрішнього контролю за класифікаційною ознакою  
«об'єкт контролю»**



**1.3. Структура та ієрархія національних  
нормативно-правових актів у сфері  
внутрішнього контролю**



Наразі Україна перебуває на шляху впровадження європейської моделі внутрішнього контролю. За останні роки були зроблені суттєві кроки у сфері законодавчого та методологічного регулювання системи внутрішнього контролю в бюджетних установах.

Саме тому можна свідчити про започаткування цілісної нормативно-правової бази, яка на державному рівні регулює запровадження та функціонування внутрішнього контролю у вітчизняних органах державного та комунального секторів.

## Тема 1. Теоретичні аспекти внутрішнього контролю

У вітчизняному законодавстві нині затверджено ряд нормативно-правових актів у сфері внутрішнього контролю, які відповідають міжнародно визнаним стандартам та методологіям, а також найкращим практикам Європейського Союзу.



**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**



На схемі наведено зв'язок цих документів з існуючими міжнародними нормативно-правовими актами у сфері внутрішнього контролю.



Відповідно до статті 26 Бюджетного кодексу України керівники бюджетних установ безпосередньо несуть відповідальність за побудову внутрішнього контролю у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах.

***Перелік питань для самоконтролю***

1. Наукові підходи до тлумачення поняття «внутрішній контроль»
2. Сутність, значення та місце внутрішнього контролю у системі управління бюджетною установою.
3. Внутрішній контроль як система та функція управління.
4. Принципи внутрішнього контролю.
5. Основні види і форми внутрішнього контролю.
6. Законодавче та нормативно-правове регулювання внутрішнього контролю у бюджетній сфері.

***Завдання для самоконтролю***

**Завдання 1.** Проаналізуйте в економічній літературі підходи до тлумачення поняття «внутрішній контроль» та з'ясуйте, яке з визначень найбільш повно характеризує його сутність. Літературний огляд наукових підходів до тлумачення поняття подайте окремо у вигляді табл. 1.1.

**Тлумачення поняття «внутрішній контроль»  
у науковій та навчальній літературі**

| Автор і джерело | Сутність поняття | Сутність наукового підходу |
|-----------------|------------------|----------------------------|
|                 |                  |                            |
|                 |                  |                            |

**Завдання 2.** Розставте перераховані завдання внутрішнього контролю у бюджетних установах у порядку пріоритетності залежно від власних уявлень про їх важливість:

- 1) дотримання правил ведення бухгалтерського обліку і фінансової звітності;
- 2) дотримання соціальних гарантій працівників бюджетної установи;
- 3) недопущення фіктивних фінансових операцій;
- 4) недопущення нецільового і неефективного використання бюджетних коштів;
- 5) недопущення неефективного використання державного і комунального майна;
- 6) дотримання порядку та процедур державних закупівель;
- 7) недопущення фактів крадіжок та псування майна державної і комунальної власності тощо;
- 8) дотримання бюджетної дисципліни;
- 9) виконання кошторису бюджетної установи;
- 10) дотримання вимог щодо формування кошторису бюджетної установи та порядку внесення змін до нього.

Відповіді коротко обґрунтуйте.

**Завдання 3.** Встановіть відповідність між принципами внутрішнього контролю у бюджетних установах за їх характеристикою (табл. 1.2).

**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**

Таблиця 1.2

| Принцип                              | Характеристика                                                                                                                                                                                            |
|--------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| I. Відповідальності                  | 1) забезпечується єдиною правовою базою та єдиними стандартами у сфері здійснення контролю;                                                                                                               |
| II. Єдності                          | 2) кожний структурний підрозділ або особа, уповноважені на здійснення внутрішнього контролю, відповідають за свої дії або бездіяльність;                                                                  |
| III. Незалежності                    | 3) уповноважені особи на здійснення внутрішнього контролю з дозволу керівництва забезпечують доступність його результатів;                                                                                |
| IV. Об'єктивності та неупередженості | 4) кожний структурний підрозділ або особа, уповноважені на здійснення внутрішнього контролю, мають функціональну, організаційну незалежність, необхідну для об'єктивного і ефективного виконання завдань; |
| V. Обґрунтованості                   | 5) уповноважені на здійснення внутрішнього контролю особи мають діяти у державних інтересів, дотримуватися професійної етики і не повинні зловживати наданими їм повноваженнями;                          |
| VI. Повноти                          | 6) охоплення всієї сукупності дій учасників бюджетного процесу під час здійснення контролю і відображення виявлених фактів вчинення бюджетних правопорушень;                                              |
| VII. Публічності                     | 7) результати внутрішнього контролю ґрунтуються на законодавстві та підтверджуються документально                                                                                                         |



*Тести для самоконтролю*

**1. В основу виокремлення внутрішнього контролю як виду покладено:**

- а) час здійснення внутрішнього контролю;
- б) характер взаємовідносин між суб'єктом контролю та об'єктом контролю;
- в) порядок виконання контрольних дій суб'єктом контролю над об'єктом контролю;
- г) відмінність від інших частин конкретними носіями конкретних контрольних функцій, об'єктами контролю та методами здійснення контрольних дій.

**2. Внутрішній контроль – це:**

- а) виконання контрольних дій суб'єктом контролю над об'єктом контролю, який входить до його системи управління;
- б) виконання контрольних дій суб'єктом контролю над об'єктом контролю, який не входить до його системи управління;
- в) забезпечення спостереження та перевірки відповідності процесу функціонування об'єкта управління прийнятим управлінським рішенням, встановлення результатів управлінського впливу на об'єкт виявленням відхилень, допущених у постійній основі.

**3. Основною метою внутрішнього контролю є:**

- а) забезпечення своєчасною інформацією керівництво установи;
- б) виявлення і попередження відхилень, помилок та шахрайства і усунення їх причин;
- в) надання допомоги для прийняття управлінських рішень;
- г) забезпечення своєчасною інформацією керівництво установи, виявлення та попередження відхилень, помилок та шахрайства, усунення їх причин, що є основою для прийняття управлінських рішень.

**4. Для визначення сутнісної характеристики поняття «внутрішній контроль» використовують наукові підходи:**

- а) системний підхід;
- б) процесний підхід;
- в) функціональний підхід;
- г) усі відповіді правильні.

**5. Внутрішній контроль у бюджетних установах ґрунтується на принципах:**

- а) законності;
- б) об'єктивності;
- в) відповідальності;
- г) усі відповіді правильні.

**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**

---

**6. Контроль повноважень – це функція внутрішнього контролю, яка спрямована на:**

- а) функція, яка направлена на створення умов для правильного та своєчасного оформлення санкціонованих (дозволених і передбачених обліковою політикою та іншими внутрішніми документами) облікових записів (за датою, сумами, реквізитами);
- б) функція, яка спрямована на запобігання зловживанням посадових осіб та працівників бюджетної установи, обмеження неефективних операцій; обмеження можливостей проведення змін в облікових записах без належного санкціонування;
- в) функція, яка сприяє збереженню майна, обмежує шахрайство та інші види зловживань щодо матеріальних цінностей;
- г) усі відповіді правильні.

**7. Контроль облікових процедур – це функція внутрішнього контролю, яка спрямована на:**

- а) запобігання зловживанням посадових осіб і працівників бюджетної установи, обмеження неефективних операцій;
- б) створення умов для правильного та своєчасного оформлення санкціонованих облікових записів;
- в) збереження майна, обмеження шахрайства й інших видів зловживань щодо матеріальних цінностей;
- г) забезпечення правильного виміру та оцінки операцій.

**8. Контроль господарських засобів – це функція внутрішнього контролю, яка спрямована на:**

- а) запобігання зловживанням посадових осіб та працівників бюджетної установи, обмеження неефективних операцій;
- б) створення умов для правильного та своєчасного оформлення санкціонованих облікових записів;
- в) збереження майна, обмеження шахрайства та інших видів зловживань щодо матеріальних цінностей;
- г) забезпечення правильного виміру та оцінки операцій.

**9. Під формою внутрішнього контролю варто розуміти:**

- а) зв'язок і спосіб організації внутрішнього контролю, що дозволяє розкрити його зміст і техніку здійснення;
- б) багатофункціональний інструмент дослідження певного явища, об'єкта, процесу, внутрішній зміст якого характеризується сукупністю;
- в) спосіб конкретного вираження та організації контрольних дій, направлених на здійснення функцій внутрішнього контролю;
- г) правильної відповіді немає.

## Тема 1. Теоретичні аспекти внутрішнього контролю

### 10. Основними елементами системи внутрішнього контролю є:

- а) суб'єкти, об'єкти, принципи;
- б) контрольні дії, принципи, об'єкти;
- в) суб'єкти, контрольні дії, об'єкти;
- г) контрольні дії, принципи, суб'єкти.

### 11. За періодичністю здійснення внутрішній контроль поділяється на:

- а) періодичний, систематичний, епізодичний;
- б) попередній, поточний, наступний;
- в) стратегічний, тактичний, оперативний;
- г) правильної відповіді немає.

### 12. Поняття «внутрішній контроль» у бюджетній сфері закріплено в:

- а) Податковому кодексі України;
- б) Бюджетному кодексі України;
- в) Національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку в державному секторі;
- г) правильної відповіді немає.

### 13. Організують та забезпечують здійснення внутрішнього контролю у бюджетних установах:

- а) керівник бюджетної установи;
- б) керівник підрозділу внутрішнього контролю;
- в) головний бухгалтер бюджетної установи;
- г) вповноважена керівництвом бюджетної установи особа.

### 14. За термінологією Європейського Союзу, внутрішній контроль тотожний поняттю:

- а) фінансове управління і контроль;
- б) фінансове управління й аудит;
- в) фінансове і бюджетне управління;
- г) правильної відповіді немає.

### 15. Під принципами організації внутрішнього контролю варто розуміти:

- а) наслідки реалізації внутрішнім контролем свого призначення в системі управління бюджетною установою;
- б) факти реалізації внутрішнім контролем свого призначення в системі управління бюджетною установою;
- в) форми реалізації внутрішнім контролем свого призначення в системі управління бюджетною установою;
- г) умови реалізації внутрішнім контролем свого призначення в системі управління бюджетною установою.

### 16. Основною формою здійснення внутрішнього контролю є:

- а) перевірка;
- б) аудит;
- в) ревізія;
- г) моніторинг.

**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**

---

**17. Перевірка – це:**

- а) фактичне вивчення окремих питань діяльності об'єкта контролю або дій апарату управління, а також певних сторін діяльності та локальних операцій;
- б) засіб виявлення фактів зловживань, безгосподарності, недбалого відношення до виконання службових обов'язків, порушень фінансової дисципліни, діючого законодавства;
- в) форма контролю, що забезпечує функціонально незалежну оцінку діяльності об'єкта контролю з метою надання рекомендацій щодо удосконалення його діяльності та підвищення ефективності процесів управління;
- г) правильної відповіді немає.

**18. За цільовою спрямованістю внутрішній контроль:**

- а) плановий, позаплановий;
- б) стратегічний, тактичний, оперативний;
- в) попередній, поточний, наступний;
- г) систематичний, періодичний, епізодичний.

**19. За характером контрольних заходів:**

- а) плановий, позаплановий;
- б) стратегічний, тактичний, оперативний;
- в) попередній, поточний, наступний;
- г) систематичний, періодичний, епізодичний

**20. За часом здійснення внутрішній контроль класифікується:**

- а) плановий, позаплановий;
- б) стратегічний, тактичний, оперативний;
- в) попередній, поточний, наступний;
- г) систематичний, періодичний, епізодичний.

**21. За періодичністю внутрішній контроль класифікується:**

- а) плановий, позаплановий;
- б) стратегічний, тактичний, оперативний;
- в) попередній, поточний, наступний;
- г) систематичний, періодичний, епізодичний.

**22. Суб'єкти внутрішнього контролю поділяються на:**

- а) ініціаторів і виконавців;
- б) ініціаторів і спостерігачів;
- в) виконавців і спостерігачів;
- г) правильної відповіді немає.

**23. Залежно від об'єкта внутрішній контроль поділяється на:**

- а) фінансовий;
- б) контроль окремого структурного підрозділу бюджетної установи;
- в) адміністративний;
- г) усі відповіді правильні.



## ТЕМА 2

### МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ

#### *Питання, які розкривають зміст теми*

2.1. Предмет, об'єкти, суб'єкти внутрішнього контролю.

2.2. Наукові дефініції поняття «метод внутрішнього контролю» та його складові.

*Ключові терміни та поняття:* внутрішній контроль, вид контролю, форма внутрішнього контролю, принципи внутрішнього контролю, функції внутрішнього контролю.



#### 2.1. Предмет, об'єкти, суб'єкти внутрішнього контролю

До предмета внутрішнього контролю належать

усі процеси і явища, пов'язані з діяльністю бюджетної установи, при цьому межі внутрішнього контролю сягають від прийняття управлінського рішення до визначення його результативності.



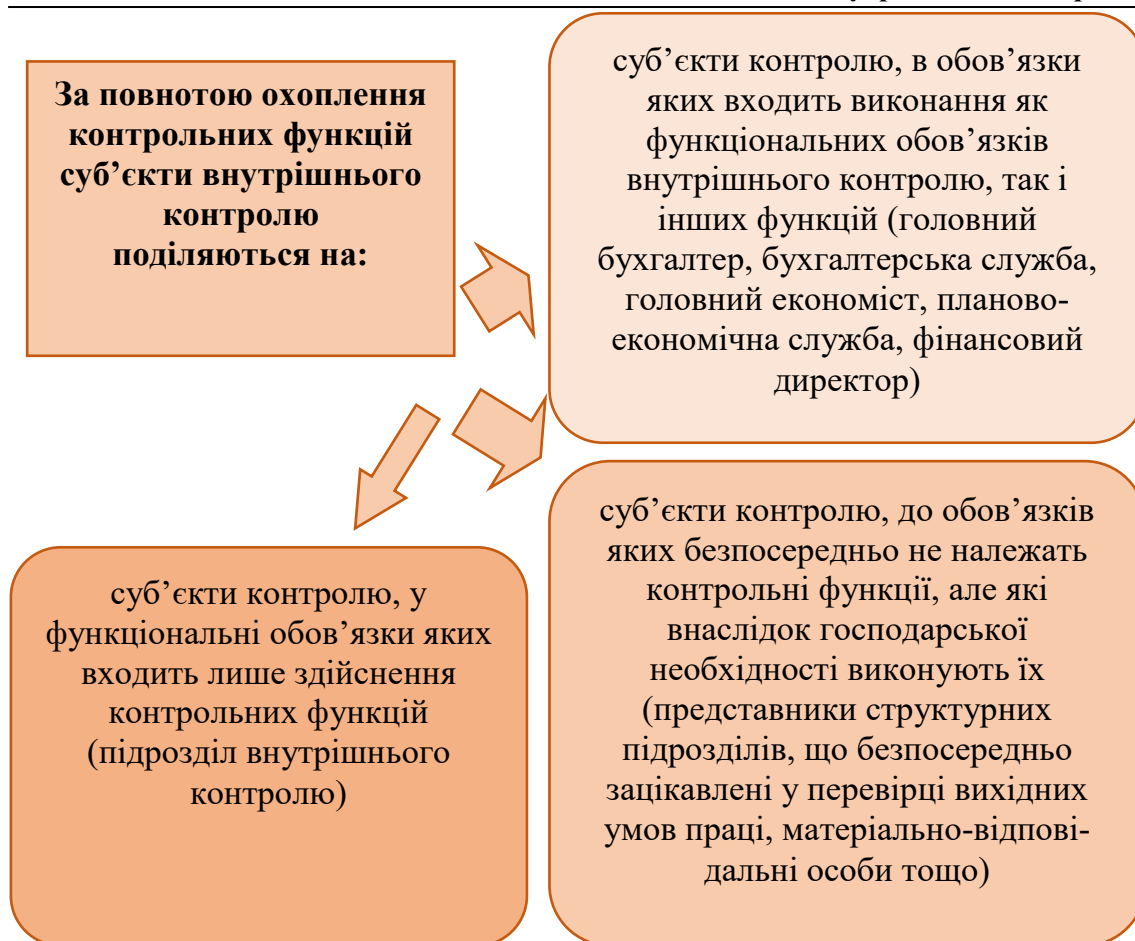
Під терміном «об'єкт» варто розглядати кожен окремий елемент предмета внутрішнього контролю.



Враховуючи визначення об'єкта внутрішнього контролю, керуючись «Методичними рекомендаціями з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах», затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 14.09.2012 № 995, об'єкти внутрішнього контролю можна представити такими групами:

**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**





## 2.2. Наукові дефініції поняття «метод внутрішнього контролю» та його складові



Визначення методу внутрішнього контролю важливе передусім тому, що через нього реалізується основний зміст контрольної діяльності. Чітко розроблений, теоретично обґрунтований метод слугує основою для досягнення цілей практичного контролю, надаючи в його розпорядження систему способів, прийомів, процедур, водночас скорочуючи витрати часу та інших ресурсів щодо проведення контрольних дій.

### Внутрішній контроль у бюджетних установах: у таблицях та рисунках

Значна кількість тлумачень методу свідчить про відповідну кількість підходів до його визначення й ускладнює завдання добору тих методичних прийомів, які дійсно будуть ефективними під час досягнення конкретних цілей внутрішнього контролю.



Найбільш вдале тлумачення методу контролю дав науковець М. Т. Білухою, а саме: «**Метод контролю**» – це сукупність методичних прийомів контролю процесів розширеного відтворення суспільно необхідного продукту і додержання його законодавчого та нормативно-правового регулювання в умовах ринкової економіки».

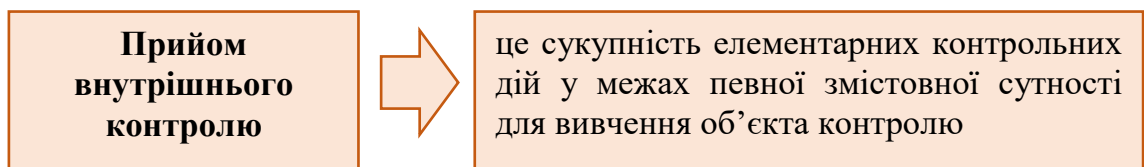
Науковець В. Ф. Максимова визначає **метод внутрішнього контролю** як сукупність специфічних прийомів, які використовуються у процесі додержання відповідних принципів для вивчення законності, доцільності, достовірності фінансово-господарських операцій на основі облікової, звітної, нормативної та іншої інформації у сполученні з дослідженням фактичного стану підконтрольних об'єктів.

Для розуміння **методу внутрішнього контролю** необхідно його розглянути як сукупність базового методу дослідження та специфічних прийомів.



Основою досліджень є діалектичний метод, а загальнонаукові методи та методи інших наук розглядаються як неспецифічні для науки контролю, які опосередковано стосується до методу внутрішнього контролю. Ці методи можуть використовуватись, а можуть і не використовуватись, тому їх варто зазначати як запозичені, як такі, що підкреслюють зв'язок прикладних наук у єдиному науковому просторі з економіки.

Елементами методу внутрішнього контролю є безпосередньо спрямовані на об'єкт контрольні дії, добір яких обумовлюється певними методичними прийомами, у межах яких проводиться робота на підконтрольному об'єкті.



**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**



Реалізація методичних прийомів внутрішнього контролю здійснюється шляхом виконання певних процедур.

**Загальна послідовність здійснення контрольних процедур за кожним прийомом внутрішнього контролю**



організаційна підготовка → перевірка якості вхідної інформації → обробка отриманої інформації згідно з прийомом контролю → формування вихідної інформації за результатами проведеного прийому контролю.



У загальному розумінні процедура (від лат. *procedo* – *проходжу, протікаю*) – поняття, яке встановлює виконання певних дій засобами праці над предметом праці з метою пізнання, перетворення або удосконалення його.

**Процедури внутрішнього контролю**



це дії, які конкретизують застосування методичних прийомів внутрішнього контролю, забезпечують виявлення негативних фактів з метою їх своєчасного усунення

**Приклади контрольних процедур та їх відповідність методичним прийомам внутрішнього контролю**

| Методичні прийоми контролю | Контрольні процедури                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
|----------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Інвентаризація</b>      | Організація інвентаризаційного процесу. Перевірка наявності і стану матеріальних об'єктів контролю. Перевірка фінансових ресурсів і розрахунково-кредитних відносин. Документування. Нормативно-правове регулювання, лічильна і бухгалтерська обробка документів. Прийняття рішень за результатами інвентаризації |
| <b>Спостереження</b>       | Організація і вибір методів проведення контролю. Перевірка об'єкта спостереження. Оформлення результатів. Прийняття рішень за результатами спостереження                                                                                                                                                          |

**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**

Продовження таблиці

|                                                  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
|--------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Технічний і лабораторний контроль</b>         | Організація технічного і лабораторного контролю, проведення досліджень. Оформлення результатів. Прийняття рішень за результатами технічного і лабораторного контролю                                                                                                                                             |
| <b>Службове розслідування</b>                    | Організація службового розслідування. Опитування службових осіб та інших учасників конфліктних ситуацій, вивчення інших письмових пояснень. Документальна перевірка та зіставлення з нормативно-правовими актами обґрунтування висновків і пропозицій. Прийняття рішень за результатами службового розслідування |
| <b>Дослідження документів</b>                    | Вибір об'єктів контролю та нормативно-правове забезпечення, їх обліково-обчислювальні і бухгалтерські процедури: перевірка даних за змістом, формою тощо, документування результатів та прийняття рішення за результатами дослідження документів                                                                 |
| <b>Нормативно-правове дослідження документів</b> | Вибір нормативно-правових актів, які стосуються об'єктів контролю. Виявлення відхилень фактичного стану підконтрольного об'єкта від нормативно-правового регулювання. Оформлення результатів. Прийняття рішень за результатами нормативно-правового дослідження документів                                       |



*Результатами застосування методу внутрішнього контролю для цілей управління бюджетною установою є оцінка результативності конкретного методичного прийому, зіставлення й розробка коригуючих заходів у вигляді прийнятих управлінських рішень.*

**Перелік питань для самоконтролю**

1. Предмет внутрішнього контролю.
2. Об'єкти внутрішнього контролю.
3. Методи, методичні прийоми внутрішнього контролю.
4. Способи внутрішнього контролю.
5. Способи дослідження документів.
6. Прийоми дослідження господарських операцій.
7. Прийоми дослідження фактичного стану об'єкта контролю.

## Тема 2. Методичні основи внутрішнього контролю

### Завдання для самоконтролю

**Завдання 1.** Вказати застосування суб'єктами внутрішнього контролю прийомів документального та фактичного контролю для дослідження об'єктів внутрішнього контролю. Відповідь оформити у вигляді таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

| Суб'єкти<br>внутрішнього<br>контролю | Об'єкти<br>внутрішнього<br>контролю | Методичні прийоми<br>внутрішнього<br>контролю |
|--------------------------------------|-------------------------------------|-----------------------------------------------|
|                                      |                                     |                                               |

1. Процедури закупівлі товарів, робіт послуг.
2. Залишки товарно-матеріальних цінностей на складі.
3. Готівкові операції в касі бюджетної установи.
4. Трудова дисципліна.
5. Розрахунки з постачальниками.
6. Ведення бухгалтерського обліку.
7. Документування господарських операцій.
8. Нарахування заробітної плати працівникам бюджетної установи.
9. Законність проведення господарських операцій.
10. Умови зберігання товарно-матеріальних цінностей на складі.
11. Нещасний випадок на робочому місці.
12. Цільове використання бюджетних коштів.
13. Реалізація об'єктів основних засобів.
14. Законність використання пільг під час нарахування заробітної плати.
15. Своєчасність розрахунків з бюджетом.

**Завдання 2.** Визначте, які прийоми внутрішнього контролю необхідно використати для:

1. Виявлення товарно-матеріальних цінностей, які частково втратили свою первісну якість, застаріли, а також матеріальних цінностей та нематеріальних активів, що не використовуються.
2. Визначення законності, доцільності та достовірності операцій.

**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**

---

3. Вивчення умов зберігання товарно-матеріальних цінностей на складах.

4. Перевірки повноти оприбуткування товарно-матеріальних цінностей на склад.

5. Визначення правильності нарахування заробітної плати.

6. Перевірки правильності заповнення звіту касира.

7. Перевірки відповідності внутрішньої звітності, регістрів аналітичного, синтетичного обліку та звітності.

8. З'ясування причин псування товарно-матеріальних цінностей на складах.

9. Перевірки правильності використання розцінок, тарифів, норм, нормативів, окладів, надбавок.

10. Перевірки точності і повноти заповнення всіх необхідних реквізитів, своєчасності складання документів, наявності підписів осіб, відповідальних за складання документів і здійснення відображених у них операцій.

11. Перевірки достовірності встановлених норм, складених кошторисів, планових чи звітних показників.

12. Перевірки правильності ведення бухгалтерського обліку, відображення господарської операції на рахунках обліку.

Відповідь оформити у вигляді таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

| Об'єкт контролю | Прийоми дослідження | Отримана контрольна інформація |
|-----------------|---------------------|--------------------------------|
|                 |                     |                                |



### Тести для самоконтролю

#### 1. До предмета внутрішнього контролю належать:

- а) операції, пов'язані з діяльністю бюджетної установи;
- б) усі процеси і явища, пов'язані з діяльністю бюджетної установи;
- в) операції використання бюджетних коштів;
- г) господарські процеси, які в сукупності становлять господарську діяльність установи.

#### 2. До об'єктів внутрішнього контролю належать:

- а) операції, пов'язані з діяльністю бюджетної установи;
- б) усі процеси і явища, пов'язані з діяльністю бюджетної установи;
- в) операції використання бюджетних коштів;
- г) господарські процеси, ресурси, результати, які в сукупності становлять господарську діяльність установи.

#### 3. Суб'єктами внутрішнього контролю є:

- а) управлінський персонал та спеціалісти;
- б) обліковий персонал;
- в) спеціальні внутрішні контролюючі служби;
- г) усі відповіді правильні.

#### 4. Метод внутрішнього контролю – це:

- а) сукупність специфічних прийомів, які використовуються під час додержання відповідних принципів для вивчення законності, доцільності, достовірності фінансово-господарських операцій на основі облікової, звітної, нормативної та іншої інформації у поєднанні з дослідженням фактичного стану підконтрольних об'єктів;
- б) спосіб, прийом або система прийомів для досягнення будь-якої мети, для виконання внутрішньої контрольної діяльності;
- в) порядок, згідно з яким поєднуються прийоми внутрішнього контролю для пізнання об'єкта контролю;
- г) спосіб конкретного вираження та організації контрольних дій, направлених на виконання певної операції.

**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**

**5. З урахуванням специфіки підконтрольного об'єкта прийоми внутрішнього контролю поділяються на:**

- а) прийоми контролю документів;
- б) прийоми контролю фактичного стану об'єктів;
- в) прийоми контролю операцій;
- г) правильні відповіді а) і б).

**6. Прийом внутрішнього контролю – це:**

- а) сукупність елементарних контрольних дій у межах певної змістовної сутності для вивчення об'єкта контролю;
- б) спосіб, прийом або система прийомів для досягнення будь-якої мети, для виконання певної операції;
- в) спосіб реалізації основного змісту внутрішньої контрольної діяльності;
- г) спосіб конкретного вираження та організації контрольних дій, направлених на здійснення функцій внутрішнього контролю.

**7. Під час визначення суб'єктів внутрішнього контролю варто враховувати, що:**

- а) суб'єкт контролю повинен володіти відповідною кваліфікацією для здійснення контролю;
- б) обов'язки суб'єкта контролю повинні бути закріплені документально;

- в) якщо суб'єкт контролю виконує поряд з контрольними інші функції, то як підконтрольні об'єкти йому повинні бути доручені об'єкти, що перебувають у сфері його діяльності;
- г) усі відповіді правильні.

**8. За повнотою охоплення контрольних функцій суб'єкти внутрішнього контролю поділяються на:**

- а) суб'єкти контролю, у функціональні обов'язки яких входить лише здійснення контрольної діяльності;
- б) суб'єкти контролю, у обов'язки яких входить виконання як функцій контролю, так і інших функцій;
- в) суб'єкти контролю, у обов'язки яких не входять контрольні функції, але які через господарську необхідність виконують їх;
- г) усі відповіді правильні.

**9. Внутрішній контроль використовує такі загальнонаукові методи пізнання:**

- а) діалектичний метод;
- б) метод дедукції;
- в) методи індукції;
- г) усі відповіді правильні.

**10. За зв'язком із специфікою підконтрольного об'єкта прийоми внутрішнього контролю поділяються на:**

- а) прийоми документального контролю;
- б) прийоми фактичного контролю;
- в) прийоми дослідження одного документа;
- г) правильні відповіді а), б).

**11. Спосіб поєднання прийомів внутрішнього контролю – це:**

- а) система прийомів для досягнення будь-якої мети для виконання певної операції;
- б) спосіб реалізації основного змісту;
- в) порядок, згідно з яким поєднуються прийоми внутрішнього контролю на шляху пізнання об'єкта контролю;
- г) спосіб конкретного вираження та організації контрольних дій, направлених на здійснення функцій внутрішнього контролю.

**12. Спостереження належать до:**

- а) прийомів документального контролю;
- б) прийомів фактичного контролю;
- в) прийомів дослідження одного документа;
- г) правильні відповіді а), б).

**13. Інвентаризація належить до:**

- а) прийомів документального контролю;
- б) прийомів фактичного контролю;
- в) прийомів дослідження одного документа;
- г) правильні відповіді а), б).

**14. Взаємоперевірка належить до:**

- а) прийомів документального контролю;
- б) прийомів фактичного контролю;
- в) прийомів дослідження одного документа;
- г) правильні відповіді а), б).

**15. Логічне осмислення змісту операцій належить до:**

- а) прийомів документального контролю;
- б) прийомів фактичного контролю;
- в) прийомів дослідження одного документа;
- г) правильні відповіді а), б).

**16. Результатами застосування методу внутрішнього контролю для цілей управління бюджетною установою є:**

- а) оцінка результативності конкретного методичного прийому;
- б) зіставлення фактичного стану об'єкта контролю із заданими параметрами;
- в) розробка коригуючих заходів у вигляді прийнятих управлінських рішень;
- г) усі відповіді правильні.



### ТЕМА 3

## ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ У РОЗПОРЯДНИКІВ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ ТА У ЇХ ПІДВІДОМЧИХ УСТАНОВАХ

#### *Питання, які розкривають зміст теми*

3.1. Особливості бюджетних установ та їх вплив на організацію внутрішнього контролю.

3.2. Моделі організації внутрішнього контролю бюджетної установи.

**Ключові терміни та поняття:** бюджетна установа, особливості бюджетних установ, організація, фактори, система, підсистема, моделі організації внутрішнього контролю.



### 3.1. Особливості бюджетних установ та їх вплив на організацію внутрішнього контролю

Найбільш суттєві особливості бюджетних установ, які впливають на організацію внутрішнього контролю

1

#### Особливий правовий статус бюджетних установ

Важливість цього аспекту визначається тим, що саме правовий статус визначає особливості організації фінансів установи, прав і обов'язків суб'єктів фінансових правовідносин



**Бюджетною установою**, відповідно до Бюджетного кодексу України, визначається орган, установа чи організація, визначена Конституцією України, а також установа чи організація, створена у встановленому порядку органами місцевого самоврядування, яка утримується за рахунок згідно з державним бюджетом чи місцевими бюджетами.

**Тема 3. Особливості організації внутрішнього контролю  
у розпорядників бюджетних коштів та у їх підвідомчих установах**



**Найголовніша особливість**



бюджетні установи є  
неприбутковими

**Основні ознаки бюджетних установ**

1. Бюджетні установи створюються органами державної влади і місцевого самоврядування.
2. Бюджетні установи утворюються для виконання функцій некомерційного характеру.
3. Діяльність бюджетних установ фінансується повністю або частково за рахунок бюджетних коштів.
4. Бухгалтерський облік здійснюється особливим способом (відмінним від підприємницьких структур)



За допомогою бюджетних установ реалізуються функції держави, передусім соціальні, і таким способом задовольняються потреби всього суспільства.

2

**Особливості структури фінансових потоків, які формують  
доходи бюджетних установ**

Структура доходів бюджетних установ і відповідних їм фінансових потоків може розглядатись у **двох основних аспектах**

**За рівнями бюджетної системи** (державний, регіональний місцевий). Як правило, кожна бюджетна установа одержує фінансування з одного бюджету або шляхом багаторівневого фінансування у разі виділення бюджетних коштів для реалізації програм різних рівнів влади

**За джерелами надходження коштів**  
У сучасних умовах для багатьох бюджетних установ характерне багатоканальне функціонування, яке полягає в тому, що джерелами фінансового забезпечення діяльності установ, поряд з бюджетним фінансуванням, є різноманітні власні надходження

**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**



Цей аспект суттєвий з точки зору розподілу функцій державного фінансового контролю відповідних рівнів

Основна проблема при цьому полягає у невизначеності і слабкій прогнозованості фінансових потоків від власних надходжень бюджетних установ, що належать до спонсорських і благодійних внесків, пожертв та інші подібних доходів

**3**

**Спеціальний режим використання бюджетними установами власних надходжень**

Особливості структури фінансових потоків бюджетних установ визначають спеціальний режим використання коштів

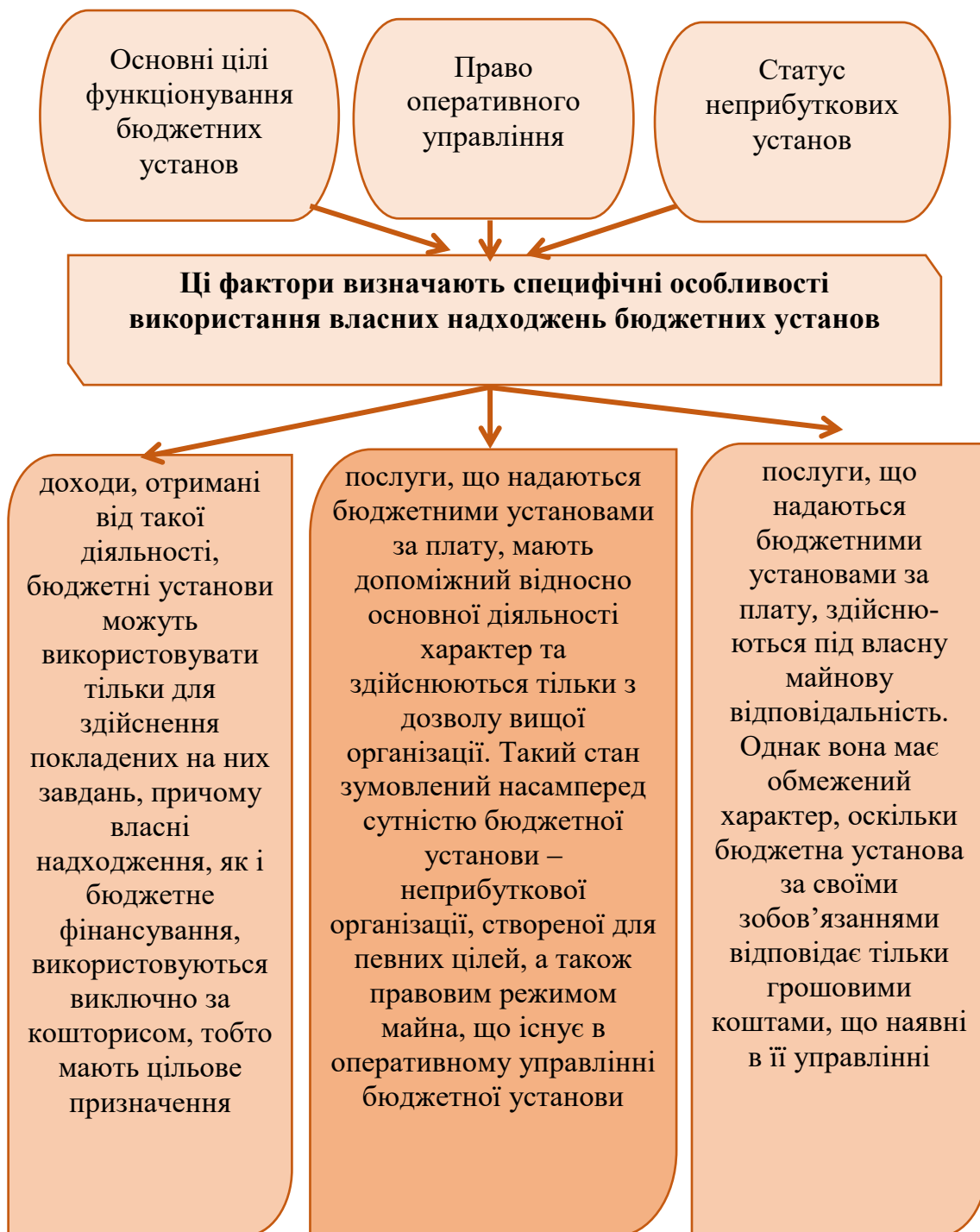
**Власні надходження бюджетної установи поділяються на дві групи**

Плата за послуги, що надаються бюджетним установами (плата за послуги, що надаються згідно з функціональними повноваженнями бюджетної установи, надходження від господарської та/або виробничої діяльності, плата за оренду або реалізацію майна)

Інші джерела власних надходжень бюджетних установ (благодійні внески, фанти та дарунки, кошти, які отримують бюджетні установи для виконання окремих конкретних доручень від підприємств, організацій та фізичних осіб, від інших бюджетних установ)

**Тема 3. Особливості організації внутрішнього контролю  
у розпорядників бюджетних коштів та у їх підвідомчих установах**

---



**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**



**3.2. Моделі організації внутрішнього контролю  
бюджетної установи**

**Під організацією внутрішнього контролю розуміється**

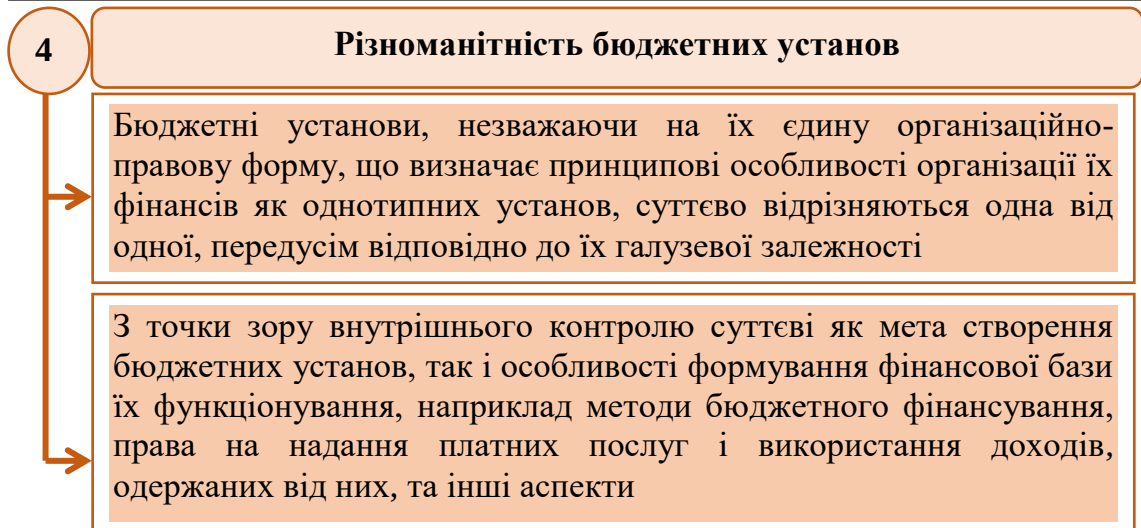


упорядкована **структурна побудова** для управління контрольними функціями, яка встановлює підпорядкованість та відповідальність за виконання визначених завдань.

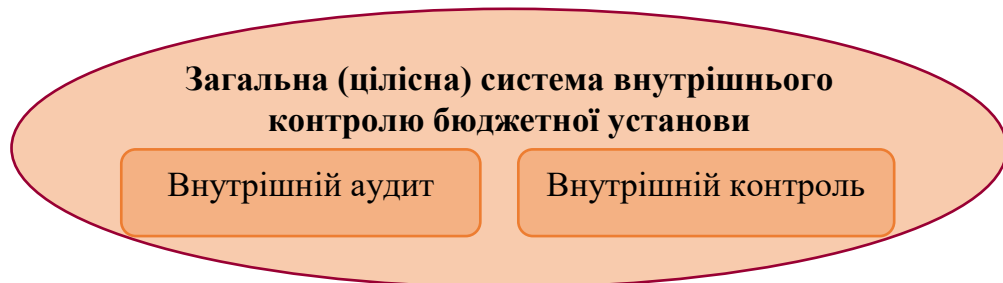


Основою організації внутрішнього контролю є визначення його функцій та ролі в загальній системі управління бюджетною установою. Організація внутрішнього контролю у бюджетній установі залежить від певних факторів.

**Тема 3. Особливості організації внутрішнього контролю  
у розпорядників бюджетних коштів та у їх підвідомчих установах**



Для організації внутрішнього контролю важливим є розуміння його підсистеми загальної (цілісної) системи внутрішнього контролю бюджетної установи, яка являє собою полісистему, тобто складається з двох підсистем.



Така організаційна структура загальної (цілісної) системи внутрішнього контролю притаманна установам із складною структурно-управлінською організацією, зі значною кількістю підрозділів, служб, які здійснюють різноманітні види діяльності.

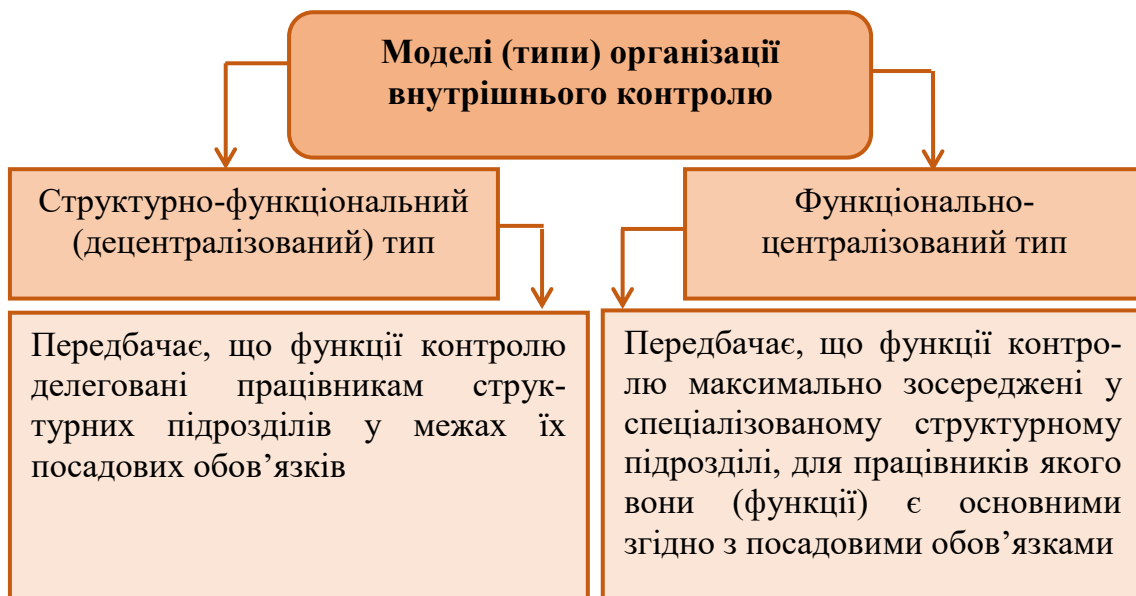
Організація підсистеми внутрішнього контролю передбачає виокремлення різних його видів, яке здійснюється з урахуванням взаємозв'язків між суб'єктами та об'єктами внутрішнього контролю.

**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**

---



Залежно від обраних цілей та ранжування їх факторів, що визначають організацію загальної системи внутрішнього контролю, обирається тип організації підсистеми внутрішнього контролю.



Дослідження Н. Г. Виговської, В. Ф. Максимової, С. В. Бардаша, В. О. Шевчука та інших учених моделей організації внутрішнього контролю свідчать, що створення відокремленого спеціалізованого підрозділу доцільним є для бюджетних установ, яким притаманні такі особливості:

**Тема 3. Особливості організації внутрішнього контролю  
у розпорядників бюджетних коштів та у їх підвідомчих установах**

прагнення вищого керівництва отримати достовірну інформацію та оцінку дій керівників усіх рівнів управління установою і її структурних підрозділів

різноманітність видів діяльності і можливість їх кооперації

ускладнена організаційна структура та структура управління установою

наявність розгалуженої мережі філій або підпорядкованих установ, організацій

Перспективним є поєднання підсистеми внутрішнього аудиту із структурно-функціональною формою внутрішнього контролю.



Для бюджетних установ з нескладною організаційно-управлінською структурою доцільно використовувати структурно-функціональний (децентралізований) тип організації внутрішнього контролю, який спеціальної служби не передбачає.

**Умови, які необхідно передбачити у процесі організації системи  
внутрішнього контролю  
(за В. Ф. Максимовою)**

| № з/п | Умова                                                                                       | Пояснення                                                                                                                                                           |
|-------|---------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1.    | Відповідальність керівництва за організацію системи внутрішнього контролю                   | Занадто великий вплив на функціонування системи керівних працівників може зменшити незалежність та об'єктивність контролю                                           |
| 2.    | Проблематичність доцільності використання складних контрольних систем для невеликих установ | Зазвичай функції контролю в таких установах виконує керівництво і посадові особи. Однак при цьому ступінь об'єктивності та достовірності контролю різко зменшується |

**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**

Продовження таблиці

|    |                                                         |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
|----|---------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 3. | Обмеження ефективності і дієвості контролю керівництвом | Щонайкраща система контролю в кінцевому підсумку буде неефективною, якщо керівництво прагне обійти її, здійснює тиск або вступає з нею в змову. Якщо зловживання здійснюються та вміло приховуються керівниками високого рангу за допомогою бухгалтерів, то ніяка система контролю не зможе діяти ефективно                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| 4. | Відмову від неадекватних засобів контролю               | Якщо діючі або розроблювані системи контролю неефективні чи явно неадекватні, то у такому контролі просто немає необхідності. У кінцевому підсумку це призведе до збитків                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| 5. | Ступінь довіри до поточного (оперативного) контролю     | Певна довіра виникає тоді, коли постійно діюча система поточного контролю супроводжується проведенням адекватно спланованих перевірок на відповідність. Необхідно, щоб негативні результати аналізувались. При цьому треба визначати, якими є виявлені недоліки – одноразові чи систематичні; довіра до діяльності внутрішніх контролерів (ревізорів, аудиторів). Для цього вони повинні: <ul style="list-style-type: none"> <li>– мати професійні навички;</li> <li>– бути незалежними від підрозділів, служб, які перевіряються;</li> <li>– бути об'єктивно налаштованими та чесними</li> </ul> |

### Тема 3. Особливості організації внутрішнього контролю у розпорядників бюджетних коштів та у їх підвідомчих установах



Керівник несе загальну відповідальність за функціонування системи внутрішнього контролю, яка діє в бюджетній установі, проте йому одному зробити це не під силу. Тому керівник делегує певні повноваження своїм заступникам, керівникам структурних підрозділів та іншому персоналу, визначає їхню відповідальність, підзвітність щодо організації та здійснення внутрішнього контролю, забезпечення його дієвості.

Такий організаційний розподіл повинен забезпечити керівнику бюджетної установи достатні гарантії досягнення цілей у межах виділених ресурсів, ефективності наданих установою адміністративних послуг та виконання функцій, відповідності їх вимогам нормативно-правових актів, а прийняті рішення ухвалені в інтересах громадян, а не будь-яких особистих інтересах.



#### Приклад



## Внутрішній контроль у бюджетних установах: у таблицях та рисунках

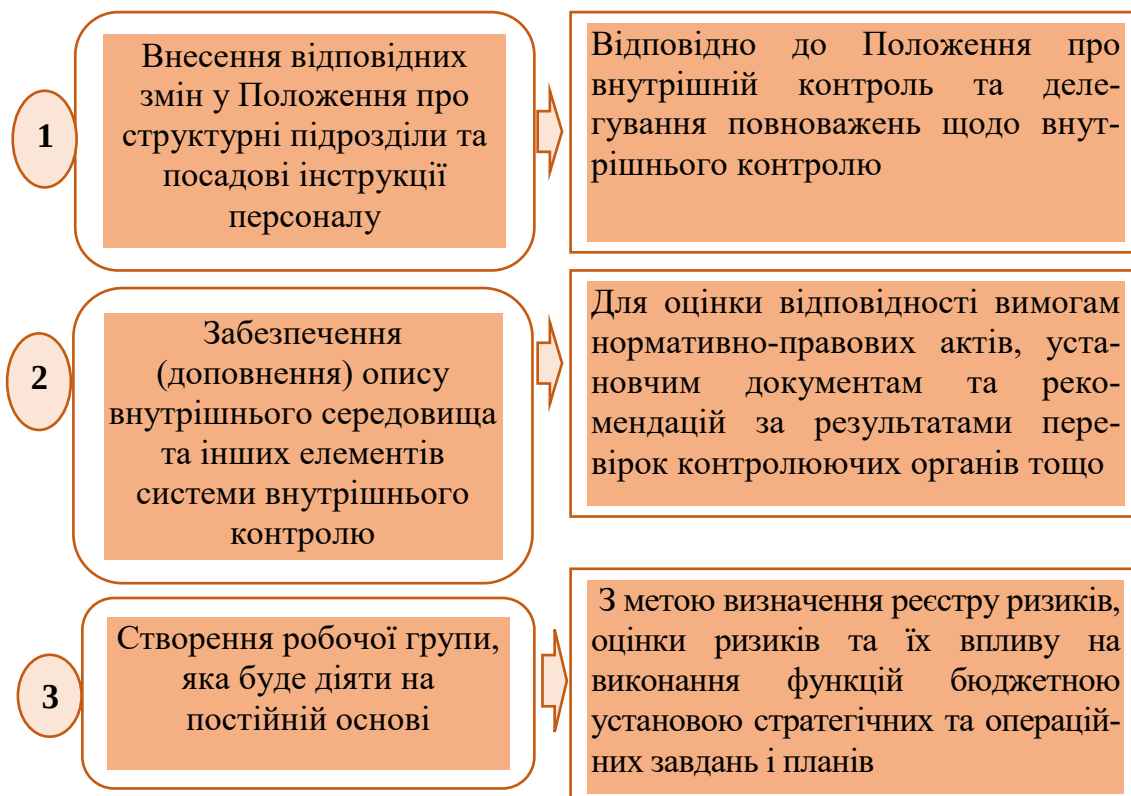


Така організація діяльності потенційно є більш ефективною та результативною, ніж у випадку концентрації прийняття усіх рішень і підписування усіх документів лише керівником бюджетної установи. Це також забезпечує можливість фокусування керівника бюджетної установи на прийнятті управлінських рішень стратегічного і політичного рівнів та приділенні часу й уваги стратегічним пріоритетам бюджетної установи.

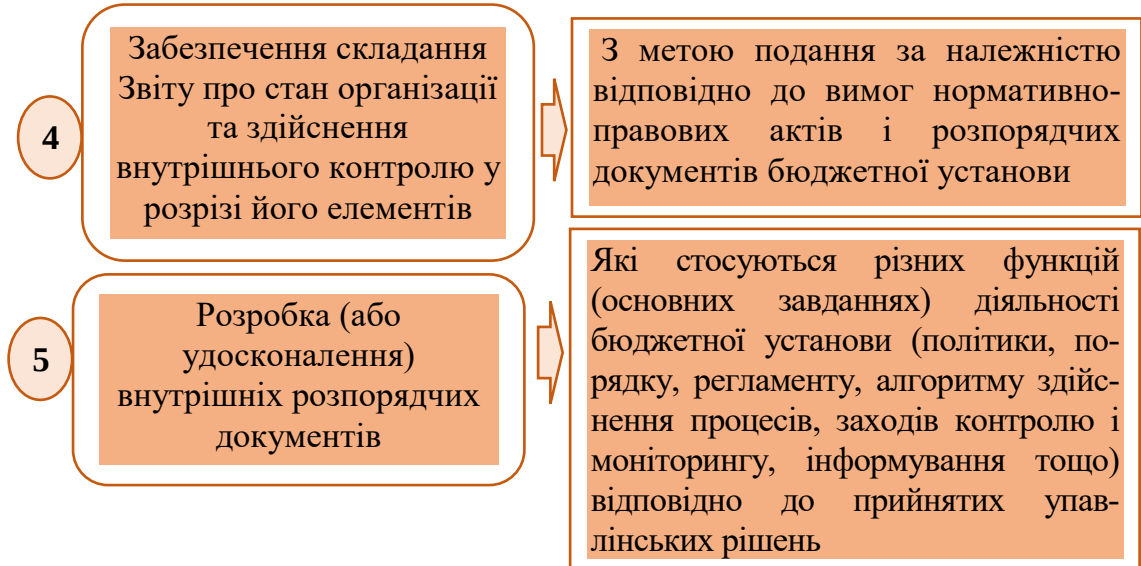


Для формування внутрішнього контролю можуть використовуватися різні типи (моделі), підходи до організації, проте типовий процес (послідовність) створення системи внутрішнього контролю передбачає виконання таких дій:

### Етапи організації та здійснення внутрішнього контролю у бюджетній установі



**Тема 3. Особливості організації внутрішнього контролю  
у розпорядників бюджетних коштів та у їх підвідомчих установах**



**Типові помилки в організації внутрішнього контролю**



**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**

|                                 |                                                                                                              |
|---------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Контроль-проформа               | видимість контролю через безумовну презумпцію сумлінності працівників                                        |
| Контроль-недовіра               | оцінка успішності контролю за кількістю виявлених порушень                                                   |
| Контроль без зворотного зв'язку | притримування результатів контролю для різних цілей (наприклад, для розмови про підвищення заробітної плати) |
| Поверхневий контроль            | контроль «приходу» й «уходу» з роботи замість контролю її результатів                                        |



*Отже, розглянуті моделі організації системи внутрішнього контролю можуть застосовуватися будь-якою бюджетною установою для формування ефективної загальної (цілісної) системи внутрішнього контролю. У процесі організації внутрішнього контролю в установі можуть бути використані кращі міжнародні практики побудови системи внутрішнього контролю в межах, що не суперечать вітчизняному законодавству.*

**Перелік питань для самоконтролю**

1. Особливості бюджетних установ та їх вплив на здійснення внутрішнього контролю.
2. Наукові дефініції «організація внутрішнього контролю».
3. Фактори впливу на організацію внутрішнього контролю в бюджетних установах.
4. Загальна система внутрішнього контролю бюджетної установи та її основні підсистеми.
5. Основні види внутрішнього контролю бюджетної установи.
6. Типи організаційної структури внутрішнього контролю бюджетної установи.

**Тема 3. Особливості організації внутрішнього контролю  
у розпорядників бюджетних коштів та у їх підвідомчих установах**

7. Вимоги до організації внутрішнього контролю в бюджетній установі.
8. Умови формування системи внутрішнього контролю.
9. Розподіл повноважень та відповідальності.
10. Послідовність організації та здійснення внутрішнього контролю в бюджетній установі.

**Завдання для самоконтролю**

**Завдання 1.** Охарактеризуйте особливості функціонування бюджетних установ, кожену особливість поясніть та доповніть прикладом. Відповідь оформіть у вигляді таблиці 3.1.

Таблиця 3.1

| Особливість | Характеристика | Приклад |
|-------------|----------------|---------|
|             |                |         |
|             |                |         |

**Завдання 2.** Віднесіть перелічені бюджетні установи: 1) установи Міністерства оборони України; 2) бібліотеки; 3) дитячі виховні заклади; 4) медичні заклади; 5) органи митної служби; 6) органи державного та господарського управління; 7) науково-дослідні установи; 8) органи казначейства; 9) правоохоронні органи; 10) органи прокуратури; 11) податкові інспекції; 12) соціальні фонди та служби; 13) судові органи; 14) установи законодавчої та виконавчої влади; 15) установи культури; 16) установи освіти всіх рівнів до таких груп:

I. Установи, які виконують законодавчі функції, функції управління, охорони, контролю.

II. Фінансові органи.

III. Установи соціально-культурного комплексу.



### *Тести для самоконтролю*

#### **1. Під організацією внутрішнього контролю розуміється:**

- а) упорядкована структурна побудова для управління контрольними функціями, яка встановлює підпорядкованість та відповідальність за виконання визначених завдань;
- б) спосіб конкретного вираження та організації контрольних дій, направлених на здійснення функцій внутрішнього контролю;
- в) спосіб реалізації основного змісту внутрішньої контрольної діяльності;
- г) організація запобігання зловживанням посадових осіб та працівників бюджетної установи, обмеження неефективних операцій.

#### **2. Організація внутрішнього контролю у бюджетній установі залежить від:**

- а) видів і масштабів діяльності;
- б) складності його організаційної структури;
- в) наявності достатніх фінансових ресурсів;
- г) усі відповіді правильні.

#### **3. Загальна система внутрішнього контролю установи складається з підсистем:**

- а) внутрішнього аудиту і внутрішнього контролю;
- б) внутрішнього аудиту і внутрішньої ревізії;

- в) внутрішнього контролю і зовнішнього аудиту;

- г) правильної відповіді немає.

#### **4. Найголовніша особливість бюджетної установи:**

- а) неприбутковість;
- б) використання тільки бюджетних коштів;
- в) підпорядкованість державним органам управління;
- г) усі відповіді правильні.

#### **5. Основні ознаки бюджетних установ:**

- а) бюджетні установи створюються органами державної влади і місцевого самоврядування;
- б) бюджетні установи утворюються для виконання функцій некомерційного характеру;
- в) бухгалтерський облік здійснюється особливим способом (відмінним від підприємницьких структур);
- г) усі відповіді правильні.

#### **6. Різноманітність бюджетних установ визначається:**

- а) організаційно-правовою формою;
- б) організацією їх фінансів;
- в) правами на надання платних послуг і використання доходів, одержаних від них;
- г) галузевою залежністю.

#### **7. Видами внутрішнього контролю є:**

- а) бухгалтерський;
- б) адміністративний;
- в) соціальний;
- г) усі відповіді правильні.

**Тема 3. Особливості організації внутрішнього контролю  
у розпорядників бюджетних коштів та у їх підвідомчих установах**

**8. Моделі організації внутрішнього контролю:**

- а) структурно-функціональний;
- б) функціонально-централізований;
- в) децентралізований;
- г) усі відповіді правильні.

**9. Для невеликих бюджетних установ доцільно використовувати такий тип організації внутрішнього контролю:**

- а) структурно-функціональний;
- б) функціонально-централізований;
- в) децентралізований;
- г) усі відповіді правильні.

**10. Для великих бюджетних установ доцільно використовувати такий тип організації внутрішнього контролю:**

- а) структурно-функціональний;
- б) функціонально-централізований;
- в) децентралізований;
- г) усі відповіді правильні.

**11. Самоконтроль – це:**

- а) вид внутрішнього контролю, сутність якого полягає в здійсненні працівником контролю за тією частиною процесу, яку він виконує;
- б) контроль, пов'язаний з вирішенням щоденних задач контролю та управління;
- в) контроль, пов'язаний з щоденним контролем за ефективністю обробки первинних документів;
- г) контроль, пов'язаний з вирішенням.

**12. Режим використання надходжень бюджетних установ регулюється:**

- а) самостійно бюджетною установою;
- б) органом управління бюджетною установою;
- в) законодавчо-нормативними актами;
- г) усі відповіді правильні.

**13. Особливості структури фінансових потоків, які формують доходи бюджетних установ, пов'язані з:**

- а) рівнями бюджетної системи;
- б) джерелами надходження коштів;
- в) підпорядкованістю бюджетної установи;
- г) правильні відповіді а) і б).

**14. До етапів організації внутрішнього контролю у бюджетній установі належить:**

- а) внесення відповідних змін у Положення про структурні підрозділи та посадові інструкції персоналу;
- б) забезпечення (доповнення) опису внутрішнього середовища та інших елементів системи внутрішнього контролю;
- в) забезпечення складання Звіту про стан організації та здійснення внутрішнього контролю у розрізі його елементів;
- г) усі відповіді правильні.

**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**

**15. Делегування керівником бюджетної установи певних повноважень своїм заступникам, керівникам структурних підрозділів та іншому персоналу забезпечує:**

- а) достатні гарантії досягнення цілей в межах виділених ресурсів;
- б) ефективність наданих установою адміністративних послуг;
- в) відповідність діяльності бюджетної установи вимогам нормативно-правових актів;
- г) усі відповіді правильні.

**16. Умовами організації ефективної системи внутрішнього контролю є:**

- а) обмеження ефективності і дієвості контролю керівництвом;
- б) відмова від неадекватних засобів контролю;
- в) відповідальність керівництва за організацію системи внутрішнього контролю;
- г) усі відповіді правильні.

**17. Створення відокремленого спеціалізованого підрозділу доцільне для бюджетних установ, яким притаманні:**

- а) різноманітність видів діяльності і можливість їх кооперації;
- б) ускладнена організаційна структура та структура управління установою;
- в) наявність розгалуженої мережі філій або підпорядкованих установ, організацій;
- г) усі відповіді правильні.



## ТЕМА 4

### ОРГАНІЗАЦІЙНІ РЕГЛАМЕНТИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ БЮДЖЕТНОЇ УСТАНОВИ

#### *Питання, які розкривають зміст теми*

- 4.1. Поняття, класифікація організаційних регламентів внутрішнього контролю. Основні регламенти виконавців функцій внутрішнього контролю.
- 4.2. Регламенти процесу внутрішнього контролю бюджетної установи.

*Ключові терміни та поняття:* організаційний регламент, класифікація організаційних регламентів, посадова інструкція, стандарти внутрішнього контролю, система регламентів, адміністративні регламенти.



#### 4.1. Поняття, класифікація організаційних регламентів внутрішнього контролю. Основні регламенти виконавців функцій внутрішнього контролю

##### Організаційні регламенти



це внутрішні нормативні документи, що регламентують функціонування внутрішнього контролю, забезпечують злагодженість дій суб'єктів контролю та можливість оцінки їх ефективності.

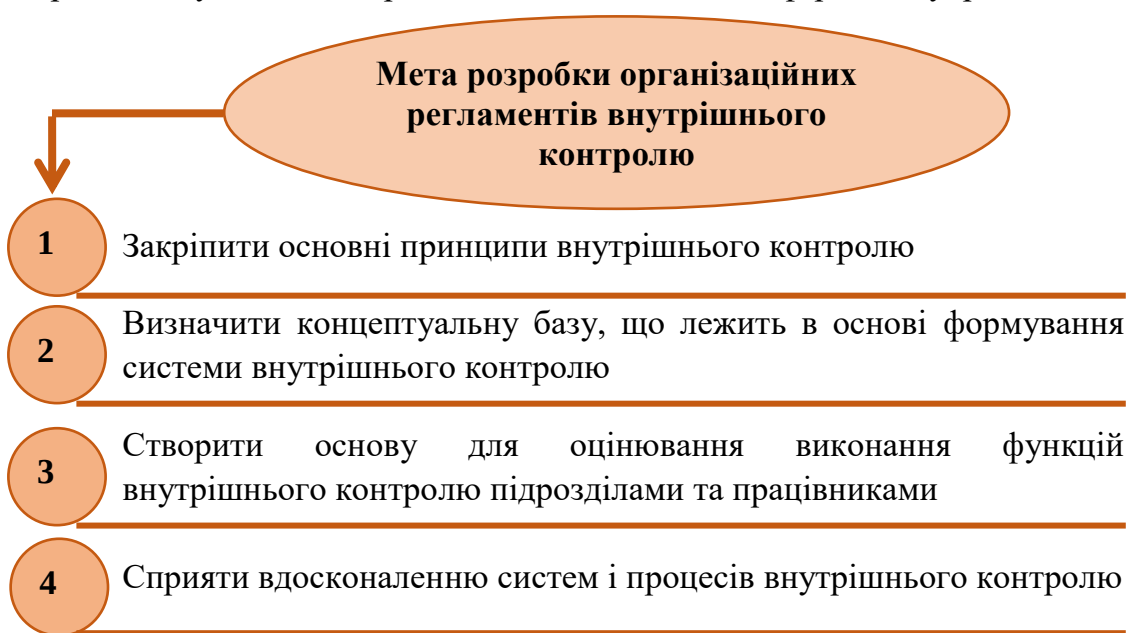


Розробка організаційних регламентів – це важливий етап процесу створення системи внутрішнього контролю. Система організаційних регламентів є одним із основних елементів формування середовища контролю бюджетної установи.

У постанові КМУ від 27.04.2019 № 1062 «Про затвердження Основних засад здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів та внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 28 вересня

**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**

2011 р. № 1001» визначено, що організація та здійснення внутрішнього контролю в установі повинна бути забезпечена шляхом розроблення та затвердження внутрішніх документів, спрямованих на забезпечення функціонування елементів внутрішнього контролю. При цьому вимоги внутрішніх документів з питань внутрішнього контролю розпорядника бюджетних коштів повинні розповсюджуватися як на свою установу, так і на підприємства, установи та організації, що належать до сфери його управління.



Розробка організаційних регламентів передбачає знання їх науково обґрунтованої класифікації.

**Класифікація організаційних регламентів за основними ознаками**

**За  
обов'язковістю  
застосування**

**Обов'язкові** (Положення про систему внутрішнього контролю, посадові інструкції).  
**Основні** (покладені в основ організації контрольного процесу відомчі інструкції, стандарти щодо організації внутрішнього контролю).  
**Рекомендаційні** (методичні рекомендації, вказівки)

**Тема 4. Організаційні регламенти  
внутрішнього контролю бюджетної установи**

|                                                                  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
|------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>За конкретизацією регламентації</b>                           | <p><b>Індивідуальні</b> стосуються організації роботи окремої особи (посадова інструкція, індивідуальні плани, графіки).</p> <p><b>Загальні</b> регламентують роботу підрозділу (Положення про підрозділ внутрішнього контролю)</p>                                                                                                                      |
| <b>За сферою застосування</b>                                    | <p><b>Регламенти контрольного процесу</b> (графіки, схеми, плани).</p> <p><b>Регламенти роботи окремого працівника, який виконує функції контролю</b> (посадові інструкції, положення)</p>                                                                                                                                                               |
| <b>За основними категоріями виконавців внутрішнього контролю</b> | <p><b>Для керівників установи</b> (посадова інструкція керівника).</p> <p><b>Для спеціалістів</b> (посадова інструкція керівника підрозділу внутрішнього контролю).</p> <p><b>Для технічних виконавців</b> (посадова інструкція працівника установи, якому делеговано функції внутрішнього контролю)</p>                                                 |
| <b>За періодом складання</b>                                     | <p><b>Постійні</b> (план контрольних заходів бюджетної установи на рік; графік проведення контрольних заходів у підрозділі, філії).</p> <p><b>Разові</b> (план конкретного контрольного заходу; графік контролю на окремий період)</p>                                                                                                                   |
| <b>За формою подання</b>                                         | <p><b>Текстові</b> (містять тільки текст [положення, інструкції]).</p> <p><b>Таблично-текстові</b> (мають форму таблиці, що заповнена текстом [плани роботи для підрозділу, сектору, посадової особи]).</p> <p><b>Таблично-лінійні</b> (містять текстову частину та графічну, яка може позначати тривалість або місце виконання контрольного заходу)</p> |

**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**



Усі організаційні регламенти внутрішнього контролю повинні бути взаємоузгодженими і становити єдину систему.



Усі організаційні регламенти внутрішнього контролю можна поділити на дві групи:

- регламенти діяльності виконавців функцій внутрішнього контролю;
- регламенти процесу внутрішнього контролю.



Основним регламентом першої групи є посадова інструкція виконавця функцій внутрішнього контролю.

### Посадова інструкція



це нормативний документ, у якому визначені права, обов'язки, завдання, відповідальність посадової особи. Її розробляють щодо конкретної-штатної посади.



Посадові інструкції розробляють щодо конкретної штатної посади, а вони не повинні бути трафаретними для всіх посад, мають враховувати особливості функціональних обов'язків працівника, який займає певну посаду. У посадовій інструкції працівника, який здійснює функції внутрішнього контролю, фіксують два види взаємовідносин: між безпосереднім керівником і підлеглим та працівниками.

Є ще один важливий вид взаємовідносин посадової особи функціонального характеру – з рівними їй за рангом. Функціональні відносини передбачають співробітництво, координацію, консультації тощо.

### Структура типової посадової інструкції працівника підрозділу внутрішнього контролю



#### Загальні положення

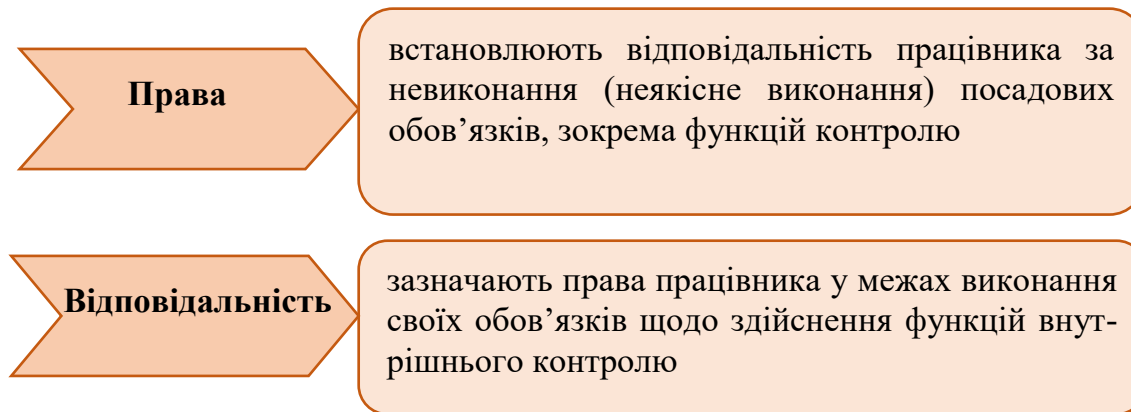
вказують порядок приймання та звільнення працівника з посади, кваліфікаційні вимоги (рівень освіти, стаж роботи, уміння працювати з комп'ютерними програмами), необхідні для виконання посадових обов'язків

#### Обов'язки

визначають функціональні обов'язки працівника відповідно до кваліфікаційної характеристики посади. У разі використання структурно-функціонального типу організації внутрішнього контролю зазначають поряд з обов'язками, які має виконувати відповідний працівник функції контролю

**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**

---



Для того щоб посадові інструкції були конкретними, досить важливо, відповідно до штатної посади, охарактеризувати діяльність посадової особи щодо функцій внутрішнього контролю.





#### 4.2. Регламенти процесу внутрішнього контролю бюджетної установи

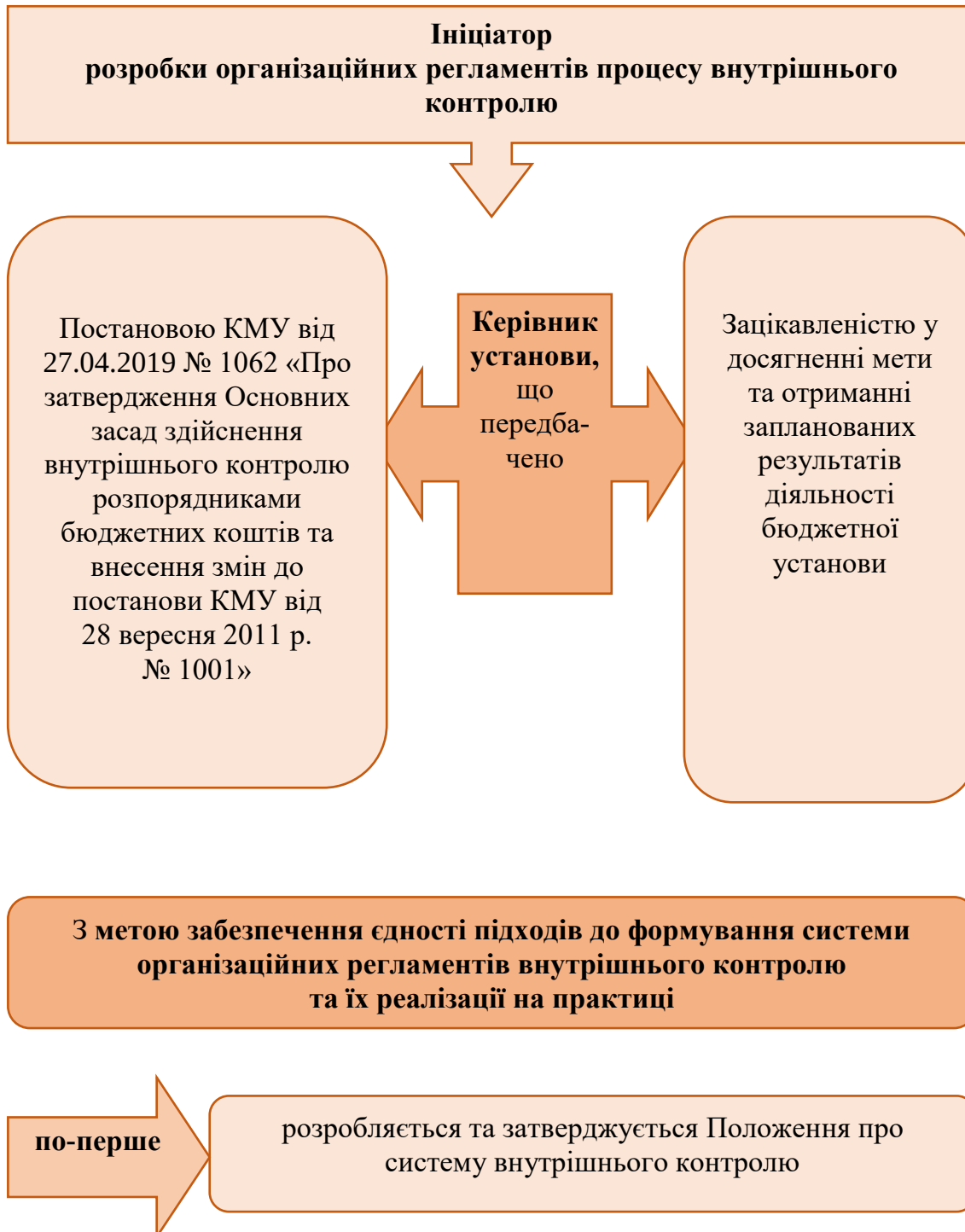
До групи регламентів процесу внутрішнього контролю можна віднести:

- положення;
- інструкції;
- стандарти;
- адміністративні регламенти.



**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**

---



**Структура**  
**Положення про систему внутрішнього контролю**

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

**по-друге**

визначається зворотний зв'язок з відповідальними виконавцями (структурними підрозділами та підвідомчими установами, організаціями)

**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**

---

**Зворóтний зв'язóк** (англ. *feedback*) –

↓ це вплив результату функціонування будь-якої системи на характер її подальшого функціонування.

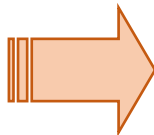
**Зворотний зв'язок** у тому змісті, у якому цей термін використовується у **внутрішньому контролі**, –

↓ це механізм отримання даних про результати контрольних заходів або про реалізацію прийнятих управлінських рішень за цими результатами.



**Приклад**

Найпростіший приклад  
зворотного зв'язку

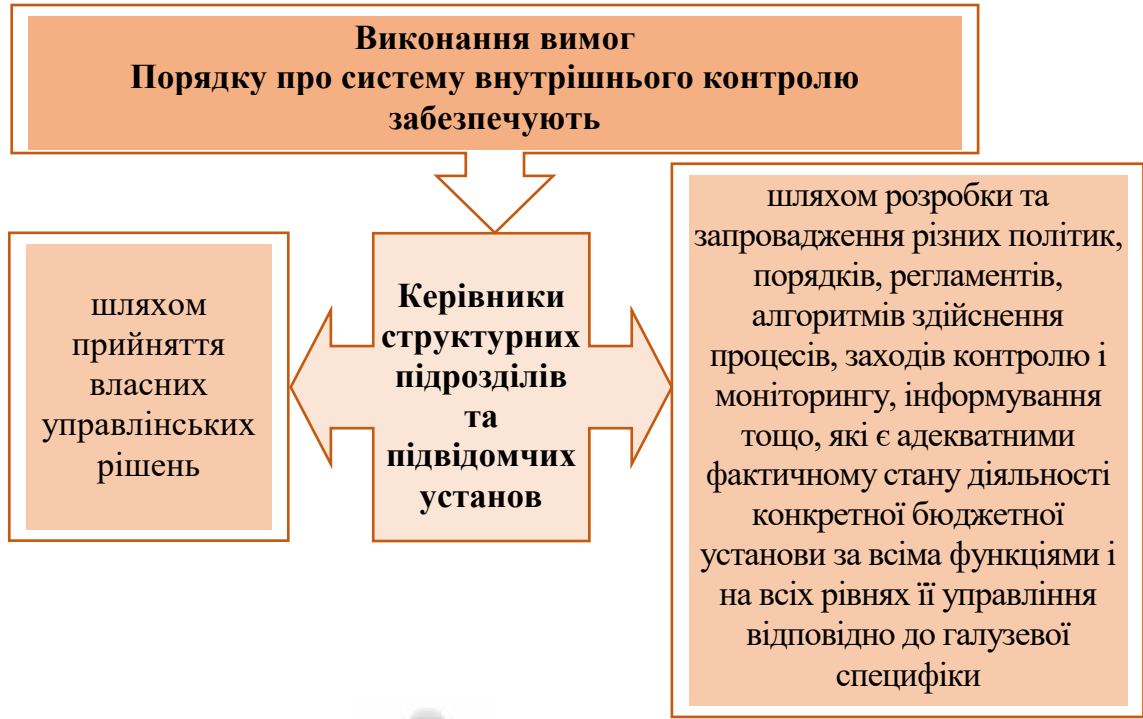


повідомлення керівника  
бюджетної установи  
відповідальним виконавцям  
функцій внутрішнього контролю  
про те, що їхня робота  
незадовільна, якщо він бачить,  
що вони роблять помилки

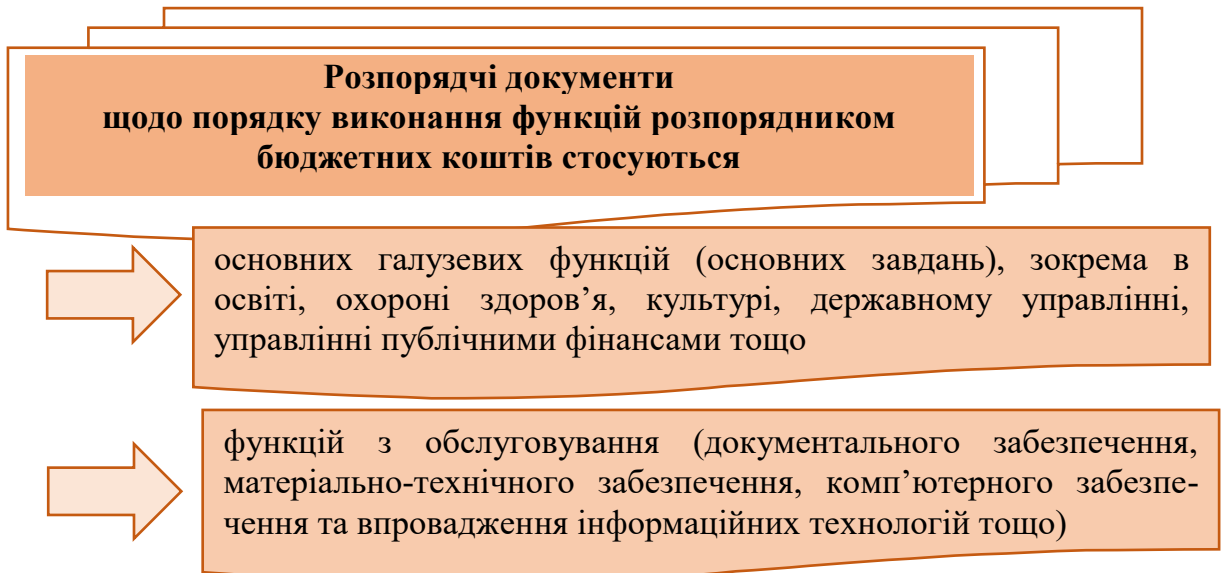


Системи зворотного зв'язку дозволяють керівництву виявити безліч непередбачених проблем і скорегувати свою лінію поведінки так, щоб уникнути відхилення організації від найбільш ефективного шляху до поставлених перед нею завдань.

Тема 4. Організаційні регламенти  
внутрішнього контролю бюджетної установи



**Приклад**

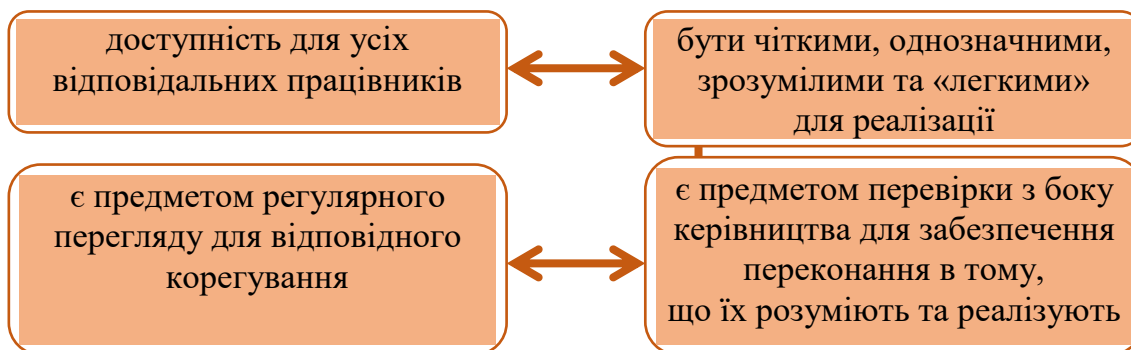


## Внутрішній контроль у бюджетних установах: у таблицях та рисунках



Зазначені організаційні регламенти повинні бути доведеними до відповідальних працівників, забезпечувати керівництву бюджетної установи впевненість, що персонал їх знає і виконує для досягнення визначених цілей.

### Організаційні регламенти внутрішнього контролю повинні відповідати таким умовам



Отже, організація системи внутрішнього контролю в бюджетній установі можлива лише за умови розробки та затвердження організаційних регламентів, які регулюють процес контролю та діяльність виконавців заходів внутрішнього контролю. Система взаємопов'язаних організаційних регламентів є важливою складовою внутрішнього середовища бюджетної установи та формує підґрунтя для побудови інших елементів внутрішнього контролю.

### Питання для самоконтролю

1. Особливості розуміння понять «регламент», «організаційний регламент», «регламент внутрішнього контролю».
2. Розробка організаційних регламентів як етап формування системи внутрішнього контролю бюджетної установи.
3. Мета розробки організаційних регламентів внутрішнього контролю.
4. Класифікація організаційних регламентів внутрішнього контролю.
5. Система організаційних регламентів внутрішнього контролю бюджетної установи.

**Тема 4. Організаційні регламенти  
внутрішнього контролю бюджетної установи**

6. Типова структура основних організаційних регламентів внутрішнього контролю.

7. Характеристика регламентів порядку виконання функцій внутрішнього контролю бюджетної установи.

8. Особливості та характеристика адміністративних регламентів та їх вплив на здійснення внутрішнього контролю.

**Завдання для самоконтролю**

**Завдання 1.** Скласти орієнтовний зразок посадової інструкції головного бухгалтера бюджетної установи та вказати функції внутрішнього контролю, які він здійснює.

**Завдання 2.** Визначити та схематично показати структуру Положення про систему внутрішнього контролю бюджетної установи.



**Тести для самоконтролю**

**1. Організаційні регламенти внутрішнього контролю бюджетної установи – це:**

а) сукупність (система) правил, що регулюють, обмежують, тобто дають можливість якісно управляти й інтегрувати процеси, ефективні управлінські рішення;  
б) сукупність правил, що визначають порядок дії органу, установи, організації;  
в) нормативні документи, які регламентують функціонування апарату управління й здійснення процесів;  
г) внутрішні нормативні документи, що регламентують функціонування внутрішнього контролю, забезпечують злагодженість дій суб'єктів контролю та можливість оцінки їх ефективності.

**2. Мета розробки організаційних регламентів внутрішнього контролю бюджетної установи передбачає:**

а) закріпити основні принципи внутрішнього контролю;  
б) визначити концептуальну базу, що лежить в основі формування системи внутрішнього контролю;  
в) створити основу для оцінювання виконання функцій внутрішнього контролю підрозділами та працівниками;  
г) усі відповіді правильні.

**3. За конкретизацією регламентації організаційні регламенти поділяються на:**

- а) обов'язкові;
- б) загальнооб'єктні;
- в) ті, що контролюють роботу апарату і виконавців внутрішнього контролю;
- г) індивідуальні.

**4. За сферою застосування організаційні регламенти поділяються на:**

- а) обов'язкові;
- б) індивідуальні;
- в) загальнооб'єктні;
- г) регламенти контрольного процесу і виконавців внутрішнього контролю.

**5. За поширенням на елементи організаційної структури організаційні регламенти поділяються на:**

- а) обов'язкові;
- б) індивідуальні;
- в) загальнооб'єктні;
- г) регламенти контрольного процесу і виконавців внутрішнього контролю.

**6. Посадові інструкції – це:**

- а) законодавчі і нормативні документи, які регулюють функціонування;
- б) нормативні документи, які регулюють функціонування служби внутрішнього контролю;
- в) нормативні документи, в яких визначено права, обов'язки та відповідальність працівників служби внутрішнього контролю;
- г) документи внутрішнього розпорядку, які регламентують виконання функцій внутрішнього контролю посадовою особою бюджетної установи.

**7. За обов'язковістю застосування організаційні регламенти поділяються на:**

- а) загальнооб'єктні;
- б) індивідуальні;
- в) ті, що контролюють роботу апарату і виконавців внутрішнього контролю;
- г) обов'язкові.

**8. Організаційні регламенти внутрішнього контролю повинні відповідати таким умовам:**

- а) доступність для усіх відповідальних працівників;
- б) є предметом регулярного перегляду для відповідного корегування;
- в) надавати впевненість керівництву в тому, що організаційні регламенти розуміють та реалізують;
- г) усі відповіді правильні.

**9. Виконання вимог Порядку про систему внутрішнього контролю забезпечують:**

- а) керівники структурних підрозділів та підвідомчих установ;
- б) вище керівництво бюджетної установи;
- в) головний бухгалтер;
- г) підрозділи внутрішнього аудиту.

**10. Системи зворотного зв'язку внутрішнього контролю дозволяють керівництву бюджетної установи:**

- а) виявити безліч непередбачених проблем;
- б) скорегувати свою лінію поведінки;
- в) уникнути відхилення організації від найбільш ефективного шляху до поставлених перед нею завдань;
- г) усі відповіді правильні.

**11. Ініціатор розробки організаційних регламентів процесу внутрішнього контролю:**

- а) керівники структурних підрозділів та підвідомчих установ;
- б) вище керівництво бюджетної установи;
- в) головний бухгалтер;
- г) підрозділ внутрішнього аудиту.

**12. Положення про систему внутрішнього контролю бюджетної установи розробляється з метою:**

- а) уніфікації та типізації процедур на кожному етапі процесу внутрішнього контролю;
- б) підготовки єдиних загальних вимог для побудови системи внутрішнього контролю структурними підрозділами та підвідомчими установами, підприємствами, що належать до сфери управління;
- в) встановлення правил, що регламентують порядок виконання суб'єктами внутрішнього контролю визначених функцій;
- г) визначення загальноприйнятих принципів, які є основою для формування єдиних підходів до організації процесу внутрішнього контролю.

**13. Стандарти внутрішнього контролю бюджетної установи розробляються з метою:**

- а) уніфікації та типізації процедур на кожному етапі процесу внутрішнього контролю;
- б) підготовки єдиних загальних вимог для побудови системи внутрішнього контролю структурними підрозділами та підвідомчими установами, підприємствами, що належать до сфери управління;
- в) встановлення правил, що регламентують порядок виконання суб'єктами внутрішнього контролю визначених функцій;
- г) визначення загальноприйнятих принципів, які є основою для формування єдиних підходів до організації процесу внутрішнього контролю.

**14. Інструкції з внутрішнього контролю бюджетної установи розробляються з метою:**

- а) уніфікації та типізації процедур на кожному етапі процесу внутрішнього контролю;
- б) підготовки єдиних загальних вимог для побудови системи внутрішнього контролю структурними підрозділами та підвідомчими установами, підприємствами, що належать до сфери управління;
- в) встановлення правил, що регламентують порядок виконання суб'єктами внутрішнього контролю визначених функцій;

**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**

---

**15. Складові елементи діяльності посадової особи під час виконання функцій внутрішнього контролю:**

- а) дія;
- б) процедура;
- в) функція;
- г) усі відповіді правильні.

г) визначення загальноприйнятих принципів, які є основою для формування єдиних підходів до організації процесу внутрішнього контролю.



## ТЕМА 5

### ПІДХОДИ ДО ОРГАНІЗАЦІЇ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ БЮДЖЕТНОЇ УСТАНОВИ

#### *Питання, які розкривають зміст теми*

- 5.1. Міжнародний підхід до організації внутрішнього контролю.
- 5.2. Елементи організації внутрішнього контролю з використанням ризик-орієнтованого підходу.
  - 5.2.1. Поняття «середовище контролю», його характеристика як елемента внутрішнього контролю бюджетної установи.
  - 5.2.2. Управління ризиками як елементами внутрішнього контролю бюджетної установи.

***Ключові терміни та поняття:** внутрішній контроль, вид контролю, форма внутрішнього контролю, принципи внутрішнього контролю, функції внутрішнього контролю.*



#### **5.1. Міжнародний підхід до організації внутрішнього контролю**

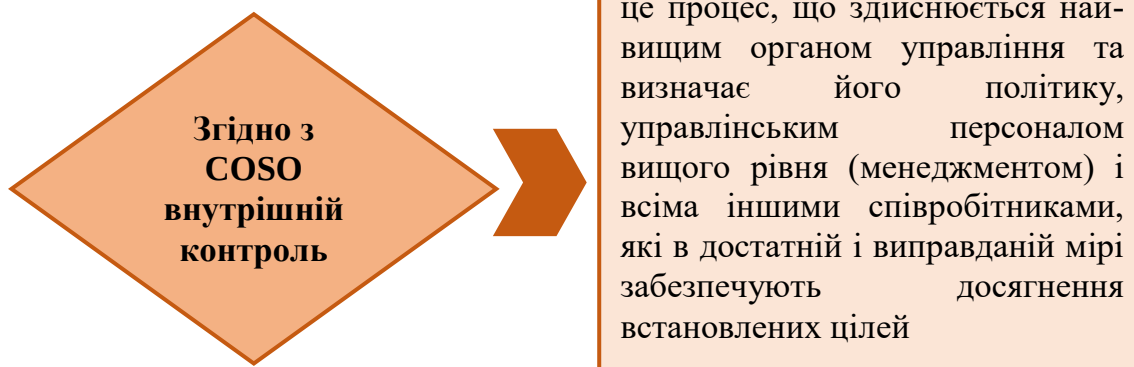


Сучасний етап історії уніфікації вимог до системи внутрішнього контролю почався 1985 року в США, коли за участю та на засоби п'яти професійних саморегульованих організацій була створена національна комісія з боротьби з недостовірною фінансовою звітністю, відома на ім'я першого свого голови Джеймса С. Тредуея (James C. Treadway) як Комісія Тредуея.

**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**



Результат роботи цієї комісії був представлений громадськості 1992 року під назвою «Інтегрована концепція внутрішнього контролю» (Internal Control-Integrated Framework). Стисло цей документ прийнято називати за найменуванням комітету-організатора концепцією COSO, моделлю COSO або просто COSO.



Для цілей внутрішнього контролю модель COSO є найбільш важливою, оскільки акцент у ній було зроблено на основні поняття і визначення внутрішнього контролю та його ключових компонентів

внутрішній контроль – це процес, тобто засіб досягнення мети, а не самоціль

внутрішній контроль здійснюється людьми, тому для нього важливі не тільки (і не стільки) правила, процедури та інші керівні документи, але й люди на всіх рівнях організації

внутрішній контроль забезпечує досягнення поставленої мети або декількох цілей у суміжних сферах діяльності

від внутрішнього контролю власники і керівництво підприємства можуть чекати тільки обґрунтованого рівня забезпечення досягнення поставленої мети, але ніяк не абсолютної гарантії безпомилкової роботи

У концепції внутрішнього контролю моделі COSO визначені чіткі принципи її дії, категорії, елементи, відповідальність та повноваження суб'єктів з метою забезпечення потреб управлінського персоналу.

**Наразі відомі модель COSO-I та вдосконалена модель COSO-II (ERM)**

#### Модель COSO-I

Містить п'ять взаємозалежних елементів: середовище контролю, оцінка ризиків, заходи контролю, інформація та комунікація і моніторинг

#### Модель COSO-II (ERM)

Містить вісім взаємозалежних елементів, оскільки «оцінку ризиків» було розділено на «опис процесів», «ідентифікацію та оцінку ризиків» і «способи реагування на ризики»



Проте ця концепція внутрішнього контролю не є єдиною. Існують інші документи, які містять багато загальних концепцій внутрішнього контролю та побудовані на концепціях, що розроблені раніше. Відрізняються вони адресністю (цільовою групою) та метою.

**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**

**Характеристика міжнародних нормативних актів, що регламентують  
організацію внутрішнього контролю**

| <b>Назва докумен-та</b> | <b>Рік видан-ня</b>                 | <b>Установа, що підготувала документ</b>                                                                                                                                                 | <b>Короткий зміст документа</b>                                                                                                                                                                                                                                                               |
|-------------------------|-------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| SAS 55 / SAS 78         | 1988 р.,<br>внесені зміни у 1995 р. | Американський інститут дипломованих бухгалтерів (the American Institute of Certified Public Accountants' Consideration of the Internal Control Structure in a Financial Statement Audit) | Документ, що регламентує дії зовнішніх аудиторів щодо впливу внутрішнього контролю на планування і проведення аудиту фінансової звітності підприємства                                                                                                                                        |
| SAC                     | 1991 р.,<br>внесені зміни у 1994 р. | Дослідницький фонд Інституту внутрішніх аудиторів (the Institute of Internal Auditors Research Foundation' - Systems Auditability and Control)                                           | Документ, який надає підтримку внутрішнім аудиторам з питань контролю та аудиту інформаційних систем (ІС) і технологій, впливу інформаційних технологій (ІТ) на систему засобів внутрішнього контролю                                                                                         |
| COSO                    | 1992 р.,<br>внесені зміни у 1994 р. | Комітет спонсорських організацій Комісії Тредвея (the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission' - Internal Control - Integrated Framework)                       | Документ, що дає рекомендації менеджменту стосовно оцінки, опису й удосконалення систем контролю. Організації можуть оцінити й визначити шляхи вдосконалення систем контролю. COSO визначає внутрішній контроль як процес, який здійснює рада директорів компанії, менеджмент, інший персонал |

**Тема 5. Підходи до організації  
внутрішнього контролю бюджетної установи**

|                     |         |                                                                                                                                                                                   |                                                                                                                                               |
|---------------------|---------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| COBIT               | 1996 р. | Асоціація аудиту і контролю інформаційних систем ISACA (the information System Audit and Control Foundation'- Control Objectivesfor Information and Related Technology)           | Системний підхід, що забезпечує власників бізнес-процесів інструментарієм для повного й ефективного контролю за безпекою інформаційних систем |
| ISA 315/<br>ISA 330 | 2005 р. | Міжнародна рада зі стандартів аудиту та надання гарантій (International Auditing and Assurance Standarts Board, IAASB)<br>Міжнародної федерації з автоматичного управління (IFAC) | Аналогічний документ SAS, розроблений для міжнародної аудиторської спільноти щодо підтвердження фінансової звітності                          |



## **5.2. Елементи організації внутрішнього контролю з використанням ризик-орієнтованого підходу**

### **5.2.1. Поняття «середовище контролю», його характеристика як елемента внутрішнього контролю бюджетної установи**



Відповідно до моделі COSO I внутрішній контроль включає взаємопов'язані елементи, які стосуються всіх підрозділів, дій і процесів в установі.

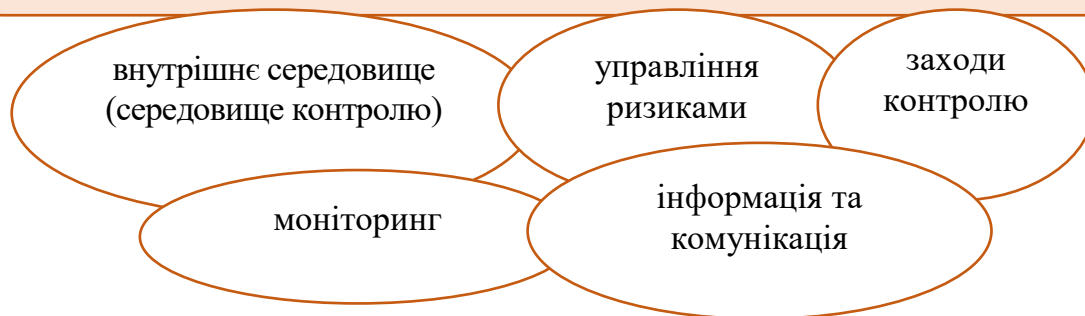


Для того, щоб внутрішній контроль був результативним з точки зору цілей, пов'язаних з операційною діяльністю, звітністю та дотриманням законів і правил, які визначені для бюджетної установи. Усі ці елементи повинні бути в наявності й інтегровані.

**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**

Внутрішній контроль не є процесом, в якому кожен елемент впливає тільки на наступний за ним. Це багатовимірний процес, де практично будь-який з елементів здатний (і буде) впливати на інші елементи.

**Елементи системи внутрішнього контролю  
(за COSO I)**



**Принципи моделі COSO за відповідними  
елементами**

**Середовище контролю**

1. Стиль керівництва і етичні принципи.
2. Роль вищого керівництва.
3. Організаційна структура і розмежування повноважень.
4. Компетентність і розвиток персоналу.
5. Відповідальність у сфері внутрішнього контролю.

**Управління ризиками**

6. Визначення цілей.
7. Виявлення та аналіз ризиків.
8. Аналіз ризиків шахрайства та корупції.
9. Моніторинг змін.

**Заходи контролю**

10. Послідовність процедур та операційна ефективність.
11. Використання технологій.
12. Політики і процедури.

### Інформація та комунікація

- 13. Інформаційний обмін.
- 14. Внутрішні комунікації у сфері внутрішнього контролю.
- 15. Зовнішні комунікації у сфері внутрішнього контролю.

### Моніторинг

- 16. Оцінка функціонування системи внутрішнього контролю.
- 17. Звітність у сфері системи внутрішнього контролю.

### Внутрішнє середовище

це в установі процеси, операції, регламенти, структури, що існують, та розподіл повноважень щодо їх виконання, правила та принципи управління людськими ресурсами тощо, які спрямовані на забезпечення реалізації законодавчо закріплених за установою функцій та завдань з метою досягнення визначеної мети та цілей



У Методичних рекомендаціях з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 14.09.2012 № 995, зазначено, що внутрішнє середовище (середовище контролю) є основою для усіх інших елементів внутрішнього контролю.



Контрольне середовище відображає загальну атмосферу, створювану вищим керівництвом бюджетної установи. Частково вона залежить від структур, створених менеджментом, але також і від того, як поведуться працівники установи під час виконання своїх обов'язків.

Наприклад, необхідна політика, що роз'яснює, як працівники мають поводитися в певних ситуаціях, але при цьому керівники повинні демонструвати своїми діями, що вони самі дотримуються відповідних рекомендацій.

**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**



МСА 315 (переглянутий) «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища» визначає такі елементи середовища контролю:

**1**

**Впровадження та дотримання чесності і етичних цінностей**

Чесність і етичні цінності є основоположними елементами середовища контролю, які визначають ефективність його структури, реалізацію і моніторинг інших складників внутрішнього контролю

**2**

**Прагнення персоналу до компетентності**

Компетентність – це знання та навички, необхідні для виконання завдань, визначених у посадовій інструкції особи

**3**

**Участь найвищого управлінського персоналу в організації внутрішнього контролю**

На усвідомлення управлінським персоналом необхідності внутрішнього контролю суттєво впливають особи, наділені повноваженнями найвищого управління

4

#### **Філософія та стиль роботи управлінського персоналу**

Філософія та стиль роботи управлінського персоналу охоплює широке коло характеристик. Ці характеристики можуть включати такі аспекти: підхід управлінського персоналу до прийняття та моніторингу ризиків; ставлення і заходи управлінського персоналу щодо фінансової звітності (вибір консервативного або агресивного підходу з дозволених альтернативних принципів бухгалтерського обліку, а також визначення усвідомлення та консерватизму щодо облікових оцінок); ставлення управлінського персоналу до обробки інформації, функцій бухгалтерського обліку та персоналу

5

#### **Організаційна структура**

Організаційна структура установи забезпечує основу, в межах якої планується, провадиться, контролюється та перевіряється діяльність для реалізації загальних цілей

6

#### **Визначення повноважень та розмежування обов'язків**

Цей елемент включає:

- 1) визначення повноважень та розмежування обов'язків за операційними напрямками діяльності;
- 2) встановлення ієрархії повноважень, що передбачає чітке визначення підпорядкованості між різними підрозділами;
- 3) політику та процес обміну інформацією, що спрямовані на розуміння цілей функціонування установи всіма працівниками, розуміння взаємоузгодження їхніх дій і внеску кожного окремого працівника для забезпечення реалізації визначених цілей, а також розуміння того, як і за що вони несуть відповідальність

7

### **Політика і практика щодо людських ресурсів**

Політика і практика щодо персоналу пов'язана з такими заходами, як:

- процедури прийняття працівників на роботу;
- професійне орієнтування;
- професійна підготовка та перепідготовка працівників;
- оцінка професійного рівня,
- наставництво;
- підвищення на посаді, яке визначається за результатами періодичних атестацій, забезпечує просування кваліфікованого персоналу на вищі посади з більшою відповідальністю;
- виправні заходи

Контрольне середовище є ефективним, якщо відповідає основним аспектам.



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 для забезпечення позитивного та сприятливого ставлення до виконуваних завдань, функцій, досягнення стратегічних та інших цілей, планів і вимог щодо його діяльності та підвідомчих установ.

**Основні аспекти внутрішнього  
середовища**

принципи і правила управління людськими ресурсами та компетентністю персоналу, які визначаються у внутрішніх документах установи, що регулюють питання роботи із персоналом, його навчання та підвищення кваліфікації, оцінки, заохочення і просування по службі, здійснення добору кадрів з відповідною освітою та досвідом, підтримки та підвищення фахових знань і навичок персоналу тощо

організаційна структура, яка визнається у внутрішніх документах установи про структуру установи; розподіл функціональних обов'язків між керівником установи та його заступниками; положення про структурні підрозділи; посадові інструкції працівників; перелік функцій і виконавців та співвиконавців, відповідальних за їх виконання тощо

особиста і професійна чесність, а також етичні цінності керівництва усіх рівнів та працівників, що визначаються внутрішніми документами, які регулюють питання поведінки та етики взаємовідносин (кодекси етики)

**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**

---

**Документи першого елемента внутрішнього  
контролю – внутрішнього середовища**



- організаційна структура, штатний розпис;
- положення про структурний підрозділ та посадові інструкції;
- розподіл обов'язків між керівником та його заступниками, затвердження складу комісій;
- інструкція з діловодства, система контролю за виконанням документів;
- правила внутрішнього трудового розпорядку;
- регламенти (описи) або блок-схеми функцій, процесів, операцій і процедур з їх виконання; розподіл відповідальних виконавців та співвиконавців

**5.2.2. Управління ризиками як елементами внутрішнього  
контролю бюджетної установи**



Ризик у різних джерелах літератури тлумачиться по-різному. Це пояснюється тим, що розуміння сутності цього терміна визначається галуззю, у якій він застосовується, і залежить від цілей, з якими використовується у конкретній сфері.

**Узагальнене визначення поняття «ризик»**

↓ це ймовірність виникнення певної дії або події, що може негативно вплинути на очікуваний результат, ймовірність настання негативного наслідку, вчинення помилки.

**Під ризиком у бюджетній сфері можна розглядати**

↓ сукупність імовірних несприятливих (небажаних) наслідків реалізації прийнятих рішень, що можуть призвести до втрат в ефективності під час формування, розподілу та використання державних і місцевих централізованих фондів грошових ресурсів.

З метою мінімізації ризиків необхідно досконало вивчити їх та класифікувати з урахуванням особливостей діяльності бюджетних установ.

**Загальна класифікація ризиків за основними ознаками**

| Ознака класифікації            | Види ризиків                                                                                                                                                    |
|--------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| За розміром можливого збитку   | катастрофічні, великі, середні, малі                                                                                                                            |
| За ознакою прогнозованості     | прогнозовані, непрогнозовані                                                                                                                                    |
| За тривалістю дії              | довгострокові, короткострокові (кон'юнктурні)                                                                                                                   |
| За масштабами впливу           | національні, регіональні, галузеві, окремих бюджетних установ                                                                                                   |
| Залежно від рівня фінансування | регіонального фінансування, місцевого фінансування                                                                                                              |
| За походженням                 | природно-екологічні, економічні, геополітичні, соціально-політичні, демографічні, адміністративно-законодавчі, адміністративні, макроекономічні, підприємницькі |
| За ступенем системності        | системні, несистемні                                                                                                                                            |
| За сферою ураження             | мегаризики, макроризики, мезоризики, мікроризики                                                                                                                |
| За характером дії              | динамічні, статичні                                                                                                                                             |
| За сферою впливу               | зовнішні, внутрішні                                                                                                                                             |
| За ступенем обґрунтованості    | раціональні (обґрунтовані), нераціональні (частково обґрунтовані), авантюрні (азартні)                                                                          |

**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**

Продовження таблиці

|                                                   |                                                                                                                       |
|---------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| За відношенням до об'єкта                         | ризики активної діяльності, ризики пасивного очікування                                                               |
| За ступенем правомірності                         | правомірні, неправомірні                                                                                              |
| За можливістю страхування                         | ризики, які можливо застрахувати та які неможливо застрахувати                                                        |
| За об'єктивністю ймовірності виникнення           | об'єктивні, суб'єктивні                                                                                               |
| За специфікою економічної діяльності              | операційні, фінансові, інвестиційні, комерційні, виробничі, кредитні, інноваційні, валютні                            |
| За джерелами мінімізації                          | ризики, наслідки яких можна мінімізувати або ліквідувати власними коштами та із залученням коштів із зовнішніх джерел |
| За кількістю осіб, які приймають ризикові рішення | індивідуальні, групові                                                                                                |
| За ступенем небезпеки                             | допустимий; критичний; катастрофічний                                                                                 |
| За ступенем ймовірності виникнення                | малоймовірні, найбільш імовірні                                                                                       |
| За умовами, що викликають невизначеність ситуації | ризики, пов'язані з діяльністю установи; особистістю керівника; недоліком інформації про стан середовища              |



Одним з основних понять під час дослідження ризиків є «фактор ризику».

**Фактор** – це умова, яка прямо чи опосередковано сприяє розвитку процесу.

**Фактори**, що сприяють вчиненню бюджетних правопорушень (фактор ризику)

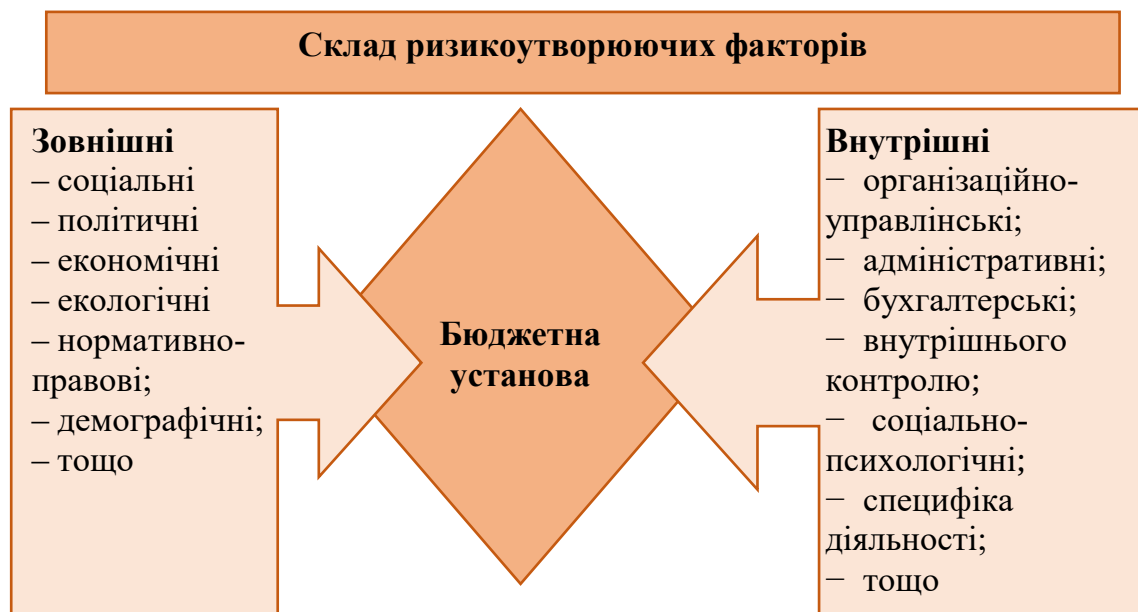


це процеси та/або рушійні сили, які безпосередньо впливають на людину та призводять до неправомірних дій.

**Тема 5. Підходи до організації  
внутрішнього контролю бюджетної установи**



Враховуючи ризик-фактори, які впливають на бюджетну установу, можна виокремити основні групи ризиків діяльності бюджетних установ.



|                                                                                |                                                       |                                     |
|--------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------|-------------------------------------|
| Ризики вчинення помилок або невиконання ними посадових обов'язків працівниками | Бюджетна установа                                     | Ризики економічних шахрайств        |
| Ризики неетичної та непрофесійної поведінки працівників                        | Ризики відмивання доходів, отриманих злочинним шляхом | Ризики порушення норм законодавства |

**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**

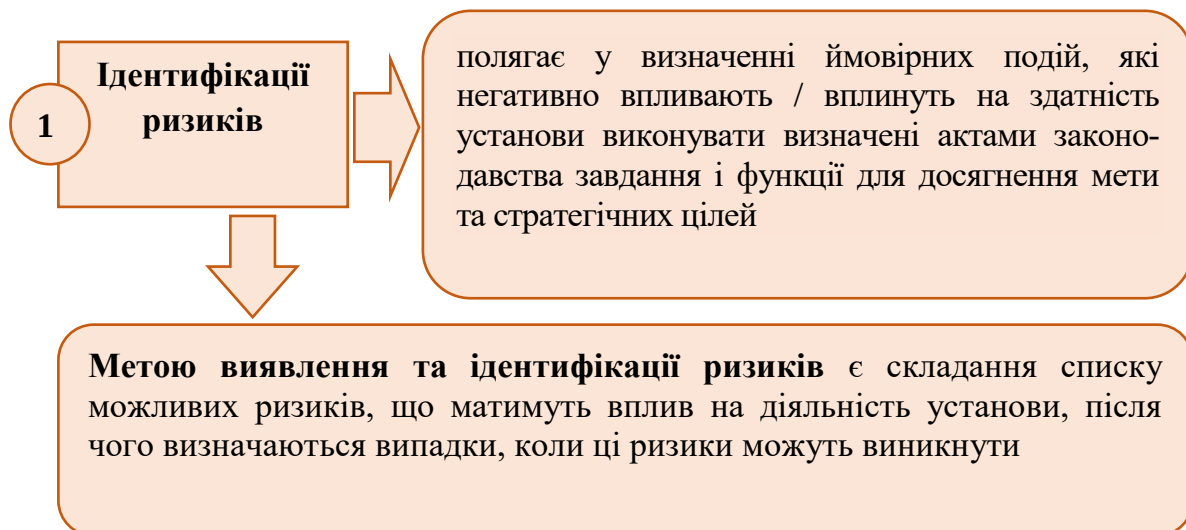


З метою мінімізації та уникнення ризиків у бюджетній установі необхідно здійснювати їх управління. Стандарт COSO ERM визначає управління ризиками як процеси ідентифікації критичних ризиків, оцінки їх впливу, розробки та реалізації комплексного рішення з управління ними, які поєднують стратегію, персонал, процеси й технологію.



У Методичних рекомендаціях з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та підвідомчих бюджетних установах, затверджених наказом Міністерства фінансів України від **14.09.2012 № 995**, визначено, що діяльність з управління ризиками в установі полягає у:

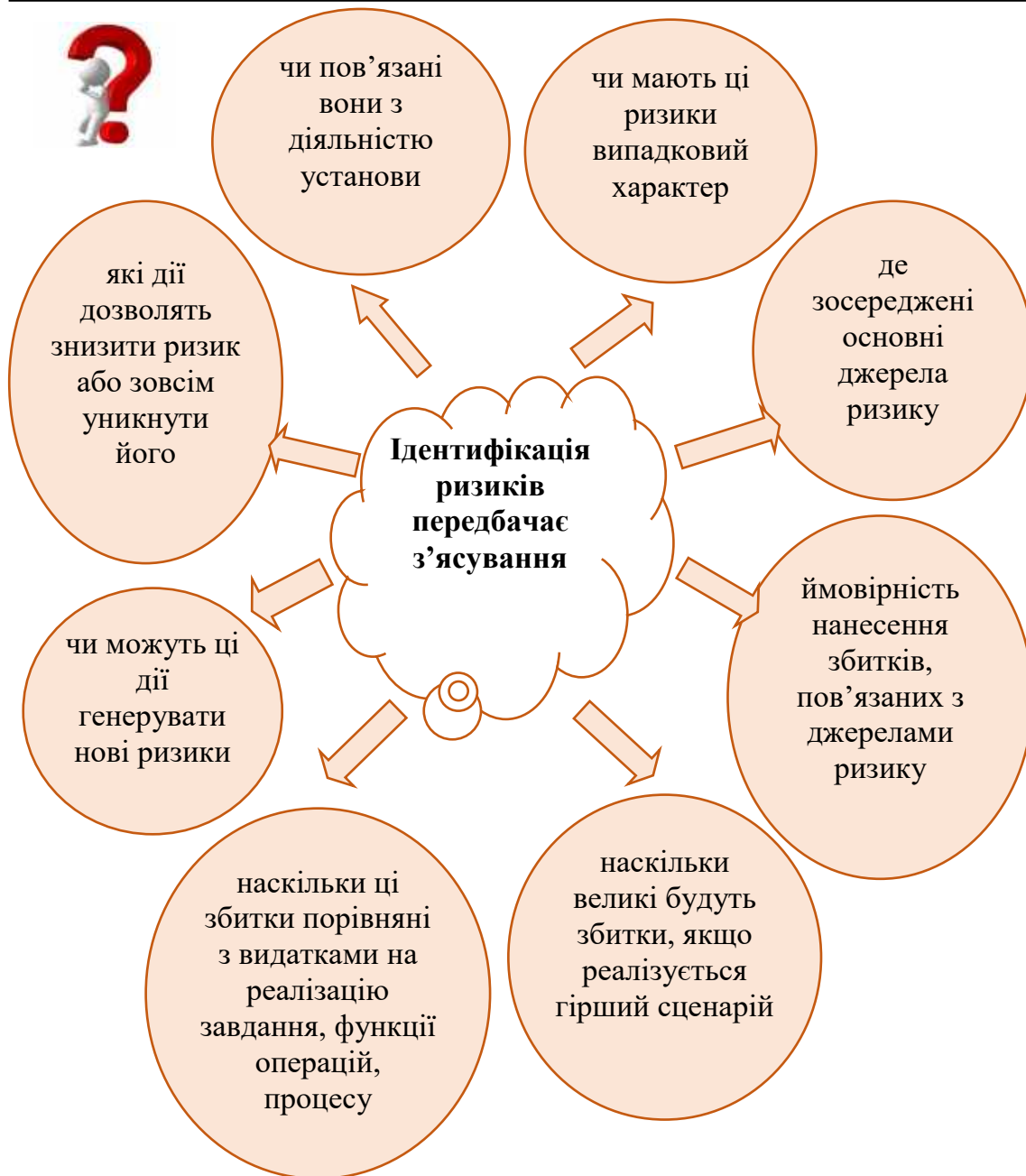
- 1 ідентифікації ризиків;**
- 2 оцінці та визначенні способів реагування на ризики;**
- 3 розробці заходів контролю.**





**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**

---



За результатами визначення ризиків керівник розробляє та затверджує перелік фінансово-господарських операцій з підвищеним ризиком, враховуючи при цьому специфіку діяльності установи.



### Наприклад

#### Перелік фінансово-господарських операцій з підвищеним ризиком

- **використання коштів установи:** на виплату заробітної плати працівникам, зокрема на виплату премій, надбавок, доплат, матеріальної допомоги та інших заохочувальних витрат; на придбання товарно-матеріальних цінностей; для відшкодування витрат на відрядження; на проведення ремонтно-реставраційних, науково-дослідних і проєктних робіт; для проведення закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти тощо
- виконання кошторисів бюджетних установ і організацій, зокрема **цільове та ефективне використання коштів**, взяття фінансових зобов'язань у межах кошторисних призначень та недопущення формування позабюджетної кредиторської заборгованості тощо
- списання з балансу установ товарно-матеріальних цінностей
- **операції пов'язані** з відображенням в обліку стану орендних відносин; своєчасною консервацією та збереженням об'єктів незавершеного капітального будівництва; виконанням договорів щодо здійснення робіт, надання послуг; визначенням вартості будівництва на всіх стадіях інвестування, яке здійснюється із залученням бюджетних коштів тощо

**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**

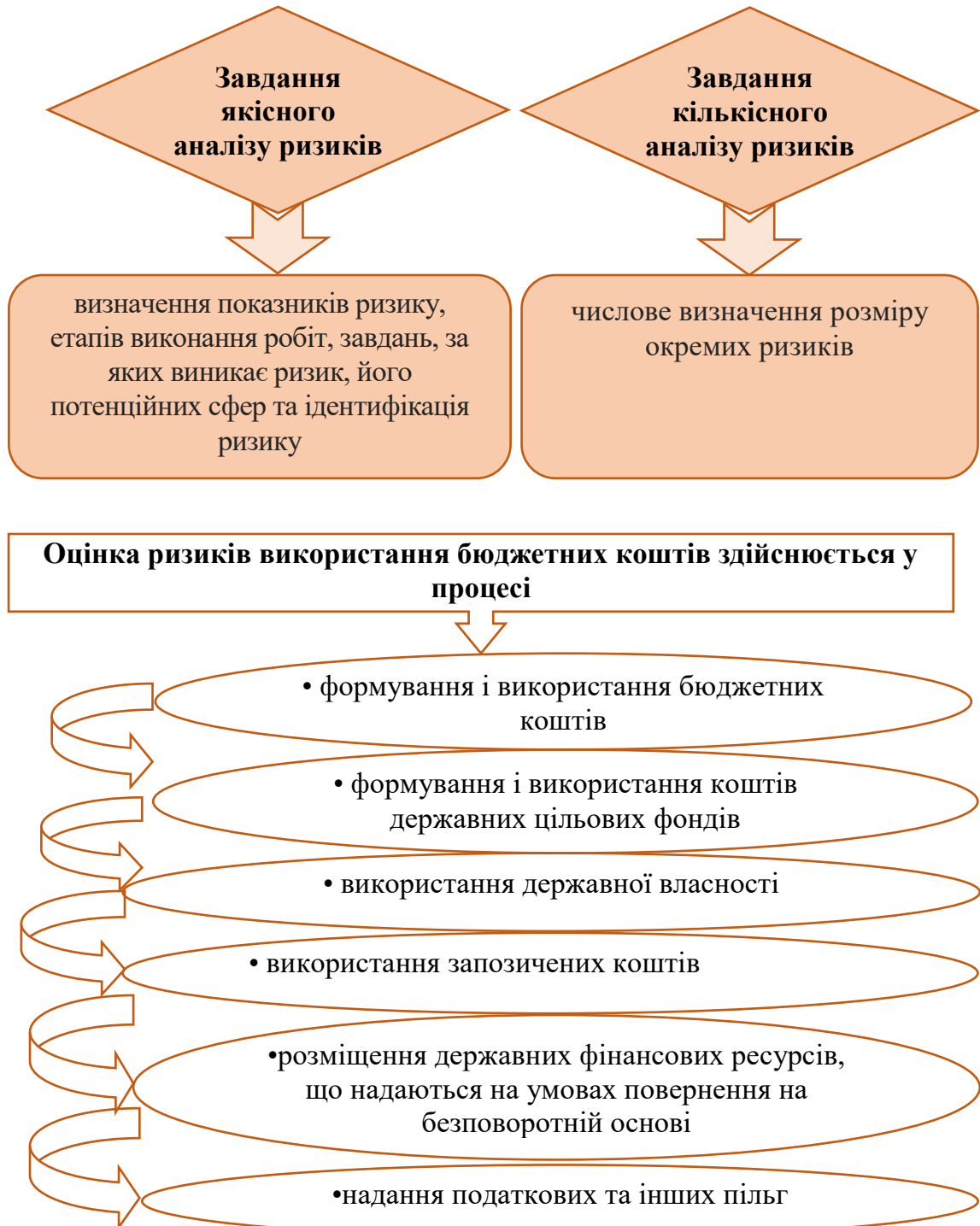


Оцінка ризиків має формуватися на основі якісного і кількісного аналізу та факторів, що сприяють їх виникненню. Практика аналізу **ризиків** свідчить, що це безперервний процес збирання, узагальнення, аналітичного вивчення інформації, спрямованої на прогнозування, виявлення, попередження та запобігання бюджетних правопорушень, що забезпечує прийняття ефективних управлінських рішень.



**Аналіз ризиків дає відповіді на питання:**

- що потрібно було зробити для досягнення поставленої мети;
- що могло бути зроблено неправильно;
- які можливі способи фінансових втрат, розкрадань;
- які існують способи завадити ефективній діяльності установи;
- які види діяльності є найбільш ризиковими і складними?



**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**

**Для ефективної оцінки ризиків необхідно**

*по-перше*, створити відповідну нормативну та наказово-розпорядчу базу, розробити стандарти, рекомендації визначення ризиків та правила їх оцінки

*по-друге*, запровадити планування контрольних заходів за принципом оцінки ризиків діяльності об'єктів контролю (а це потребує розробки методології управління ризиками)

*по-третьє*, сформувати інформаційний каталог ризикових фінансово-господарських операцій

*по-четверте*, визначити перелік ризикових операцій, яким потрібно приділити особливу увагу

**Для кожного ризику визначається ступінь ймовірності  
виникнення**

**Дуже  
високий**  
Ризик  
реалізувався  
у минулому  
24 рази на рік

**Високий**  
Ризик  
реалізувався у  
минулому  
кілька разів на  
рік

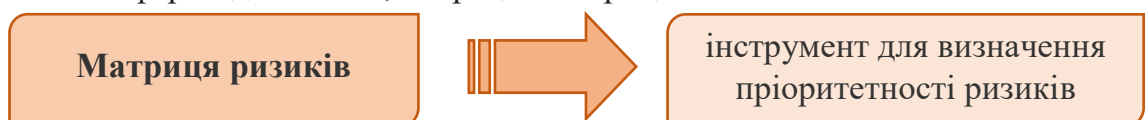
**Середній**  
Ризик  
реалізувався  
не частіше  
1 разу на рік у  
минулому

**Низький**  
За останні  
2–3 роки  
ризик не  
реалізувався



Для визначення ступеня ймовірності виникнення та ступеня впливу ризиків складається «**Матриця ризиків**»,

яка являє собою спеціальну систему, що дозволяє з досить великою часткою вірогідності визначати ймовірність виникнення ризиків установи в певній сфері її діяльності, операцій чи процесів.



Рівень ризику може визначатись за допомогою присвоєння ризикам відповідних балів від 1 до 4.

**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**

| Рівень<br>(бал) | Значення                                             |
|-----------------|------------------------------------------------------|
| 1               | Низький рівень ймовірності виникнення та впливу      |
| 2               | Середній рівень ймовірності виникнення та впливу     |
| 3               | Високий рівень ймовірності виникнення та впливу      |
| 4               | Дуже високий рівень ймовірності виникнення та впливу |

Загальна оцінка ризику (загальний бал) визначається шляхом множення оцінки впливу та оцінки ймовірності.

**Матриця оцінки ризиків**

| Рівень (бал) |                 |   | ЙМОВІРНІСТЬ              |                     |                     |                             |
|--------------|-----------------|---|--------------------------|---------------------|---------------------|-----------------------------|
|              |                 |   | Рідко/майже<br>неможливо | Малоймо-<br>вірно   | Можливо             | Часто/<br>очікується        |
|              |                 |   | 1                        | 2                   | 3                   | 4                           |
| <b>ВПЛИВ</b> | Низький         | 1 | Низький (а)<br>(1)       | Низький (а)<br>(2)  | Низький (а)<br>(3)  | Низький (а)<br>(4)          |
|              | Середній        | 2 | Низький (а)<br>(2)       | Низький (а)<br>(4)  | Середній (я)<br>(6) | Середній (я)<br>(8)         |
|              | Високий         | 3 | Низький (а)<br>(3)       | Середній (я)<br>(6) | Середній (я)<br>(9) | Високий (а)<br>(12)         |
|              | Дуже<br>високий | 4 | Низький (а)<br>(4)       | Середній (я)<br>(8) | Високий (а)<br>(12) | Дуже<br>високий (а)<br>(16) |



Усередині матриці є три основні зони, в які потрапляє ризик після розрахунку: від 1 до 4 вважаються «низькими» (і на цьому рівні ризик вважається прийнятним, позначено синім кольором), з рівнем від 6 до 9 – «середні» ризики (жовтий колір), з рівнем від 12 до 16 – «високі» ризики (червоний/помаранчевий колір).



Матриця ризиків, комбінуючи два показники (ймовірність і вплив) для обчислення важливості ризику, дозволяє вирішити, які з множини можливих ризиків заслуговують на подальшу увагу.



Існує багато різноманітних методик оцінки ризиків, в основі яких лежать методи сценарного прогнозування. Ці методи спрямовані на встановлення причин виникнення ризикуотворюючих

**Тема 5. Підходи до організації  
внутрішнього контролю бюджетної установи**

факторів та прогнозування можливих сценаріїв розвитку їх наслідків. Такими методами є: метод мозкового штурму, метод Делфі, метод «дерево подій», причиново-наслідковий аналіз (метод Ісікави) та інші.

Проте для оцінки ризиків у бюджетній сфері доцільно використувати метод, який має назву «краватка-метелик» (*bow-tie*).

**Метод «краватка-метелик» (*bow-tie*)**

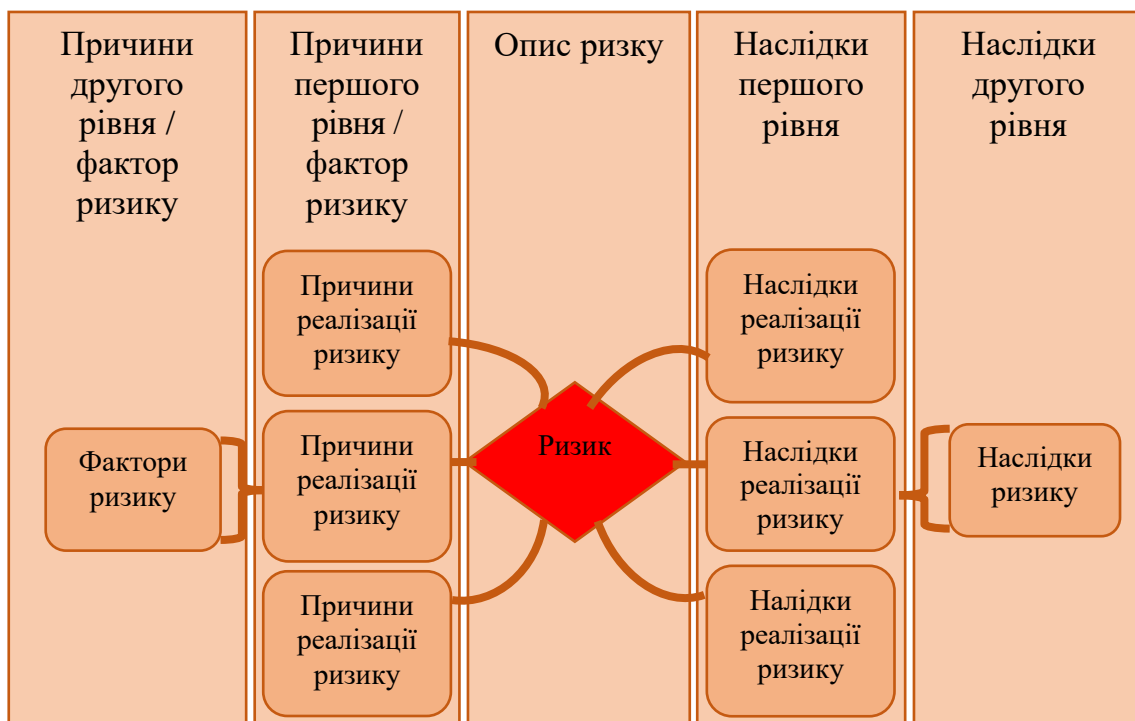
це схематичний спосіб опису й аналізу шляхів розвитку небезпечної події (ризиків) від причин до наслідків.



Цей метод дозволяє встановлювати зв'язок між причинами і наслідками небезпечних (ризикових) подій для розробки комплексу заходів, спрямованих на запобігання і/або зменшення їх наслідків.

Цей метод поєднує дослідження причин та аналіз наслідків.

Основна увага методу «краватка-метелик» (*bow-tie*) сконцентована на взаємозв'язках між причинами, небезпечними подіями (ризиками) та наслідками. Графічне зображення методу має вигляд метелика.



**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**

**Послідовність застосування методу «краватка-метелик»**

визначення ризику, відображення його як центрального вузла «краватки-метелика»

складання переліку причин ризику за допомогою дослідження джерел ризику (або небезпеки)

ідентифікація механізму розвитку небезпеки до критичної події

ідентифікація з правого боку «метелика» різних наслідків ризиків і проведення ліній, що з'єднують центральну подію (ризик) з кожним можливим наслідком



**Переваги**  
методу аналізу  
«краватка-  
метелик»

- наочне, просте і ясне графічне подання проблеми;
- орієнтований на засоби управління, спрямовані на попередження і/або зменшення наслідків ризиків і оцінку їхньої ефективності;
- його застосування не вимагає залучення висококваліфікованих експертів

**Недоліки**  
методу аналізу  
«краватка-  
метелик»

- не дозволяє відобразити сукупність причин, що виникають одночасно і мають особливі наслідки;
- може представити складні ситуації в надмірно спрощеному вигляді



**Застосування методу дає можливість управлінцям  
відповісти на такі питання**



які основні ризики



чи є будь-які недоліки в управлінні ризиками



чи існує контроль над ризиками



чи правильно розуміємо і контролюємо ризики



чи залучаються неризик-фахівці



чи розуміють працівники, що від них очікують



чи компетентність і контроль відповідають вимогам?



чи повними і ефективними є процедури контролю



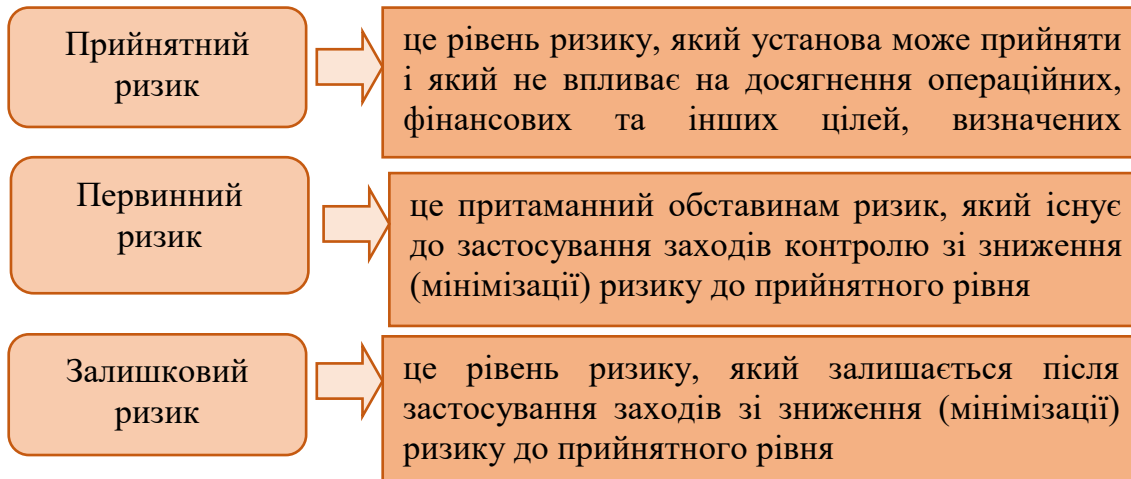
як спрямувати аудит на те, що насправді має значення



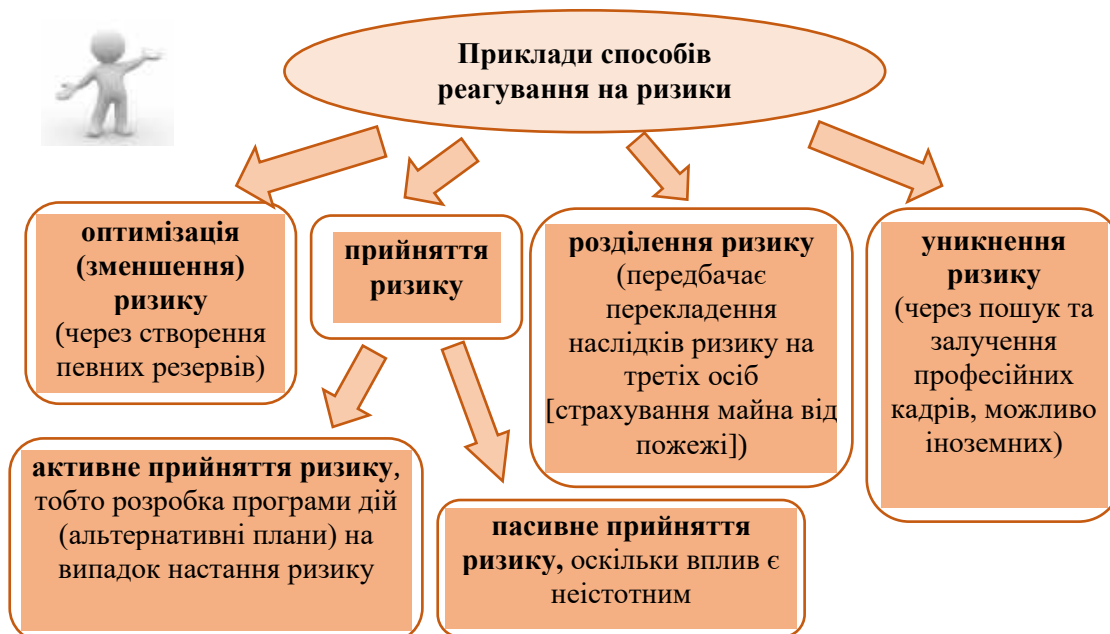
чи задіяні критичні системи і стандарти

**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**

**Оцінюючи ризик, важливо розрізняти прийнятний, первинний та залишковий ризики**



**Визначення способів реагування на ідентифіковані та оцінені ризики** полягає у прийнятті рішення керівництвом установи щодо **оптимізації (зменшення), прийняття (активне чи пасивне), розділення, уникнення ризику**.





**Приймаючи рішення щодо способу реагування на ризик, керівництво має звертати увагу на:**

- оцінку ймовірності та впливу ризику;
- витрати, пов'язані з реагуванням на ризик, порівняно з отриманою вигодою від його зменшення;
- чи не створює обраний спосіб реагування на ризик додаткових ризиків

**3 Розробка заходів контролю**



Реагування на можливі ризики передбачає розробку організаційних та операційних процедур запобіжного (профілактичного) характеру. Ці процедури включають конкретні рекомендації для певних дій у разі виникнення ризиків та настання несприятливих наслідків.

З метою своєчасного реагування на негативні наслідки ризикової ситуації в бюджетних установах доцільно розробляти так звані **альтернативні плани**.

**Процедура розробки альтернативних планів включає такі етапи**



**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**



**Перевага  
альтернативних  
планів**



можливість швидко діяти за несприятливих умов. Вони зменшують загальну невизначеність у разі настання ризикової ситуації. Наявність альтернативних планів свідчить про те, що керівництво бюджетної установи знає про можливі ризики своєї діяльності й готується до них заздалегідь



*Отже, сучасні підходи до організації внутрішнього контролю бюджетної установи пов'язані з ідентифікацією ризиків і вдосконаленням практики управління ними. Метою ризик-орієнтованого внутрішнього контролю є врахування впливу ризиків на бюджетні показники та вжиття заходів з їх мінімізації, що сприяє підвищенню стійкості державних фінансів, забезпеченню повного і вчасного фінансування визначених стратегічних напрямів діяльності бюджетних установ.*

**Перелік питань для самоконтролю**

1. Міжнародний підхід до організації внутрішнього контролю.
2. Концепції організації та здійснення внутрішнього контролю.
3. Характеристика міжнародних нормативних актів щодо регламентації внутрішнього контролю.
4. Структурні компоненти концепції COSO та їх характеристика.
5. Поняття «середовище контролю», його характеристика як елемента внутрішнього контролю бюджетної установи.
6. Характеристика елементів «середовища контролю».
7. Впровадження та дотримання чесності й етичних цінностей як елемент формування середовища контролю. Управління ризиками як складова управління бюджетною установою.
8. Тлумачення поняття «ризик», класифікація ризиків.
9. Ідентифікація ризиків діяльності бюджетної установи: визначення та оцінка.
10. Методи ідентифікації ризиків діяльності бюджетної установи.
11. Поняття «фактор ризику», бюджетні ризики та їх оцінка.
12. Визначення способів реагування на ризики бюджетної установи.

**Завдання для самоконтролю**

**Завдання 1**

Надати характеристику основним елементам внутрішнього контролю моделі COSO-I.

**Розв'язування**

**Система внутрішнього контролю** складається з **5-ти взаємопов'язаних між собою елементів**, які стосуються всієї діяльності та фінансових і нефінансових процесів в установі:

**1. Внутрішнє середовище** – основа для всієї системи внутрішнього контролю, яка забезпечує дисципліну та складається з процесів, операцій, регламентів, структури і розподілу повноважень щодо їх виконання, правил та принципів управління людськими ресурсами, що спрямовані на забезпечення виконання установою завдань і функцій та досягнення встановлених мети (місії), стратегічних та інших цілей, планів і вимог щодо діяльності установи.

**2. Управління ризиками** – діяльність керівництва та працівників установи з визначення ризиків, проведення їх оцінки, визначення способів реагування на визначені та оцінені ризики, здійснення їх перегляду для виявлення нових та таких, що зазнали змін.

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

**4. Інформація і комунікація** – створення інформації, здійснення її збору, документування, проведення аналізу, передача інформації та користування нею керівництвом і працівниками установи для виконання та оцінювання результатів виконання завдань та функцій.

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

**Завдання 2.** Описати і проаналізувати шлях розвитку небезпечних подій (ризиків) під час здійснення касових операцій, операцій з основними засобами, операцій із запасами з використанням методу «краватка-метелик».

**Завдання 3.** Віднести можливі ризики до напрямів діяльності бюджетної установи. Відповідь оформити у вигляді таблиці 5.1.

**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**

Таблиця 5.1

| Напрями діяльності бюджетної установи                                         | Можливі ризики |
|-------------------------------------------------------------------------------|----------------|
| <b>1. Внутрішнє середовище (середовище контролю)</b>                          |                |
| <b>1.1. Система управління</b>                                                |                |
| 1.1.1. Організаційна структура                                                |                |
| 1.1.2. Стратегічне планування. Визначення цілей                               |                |
| 1.1.3. Складання паспортів бюджетних програм                                  |                |
| 1.1.4. Річне планування діяльності                                            |                |
| <b>1.2. Виконання завдань</b>                                                 |                |
| 1.2.1. Формування внутрішніх регламентів бюджетної установи                   |                |
| <b>1.3. Фінансово-господарська діяльність</b>                                 |                |
| 1.3.1. Формування єдиної мережі розпорядників та одержувачів бюджетних коштів |                |
| 1.3.2. Підготовка бюджетних запитів                                           |                |
| 1.3.3. Складання фінансової та бюджетної звітності                            |                |
| 1.3.4. Облікова політика                                                      |                |
| 1.3.5. Касові операції. Розрахунки з підзвітними особами                      |                |
| 1.3.6. Оплата праці                                                           |                |
| 1.3.7. Державні закупівлі                                                     |                |
| 1.3.8. Діяльність з протидії та запобігання корупції                          |                |
| <b>2. Управління ризиками</b>                                                 |                |
| 2.1. Ідентифікація ризиків                                                    |                |
| 2.2. Оцінка ризиків та їх розподіл                                            |                |
| 2.3. Реагування на ризики                                                     |                |
| 2.4. Формування узагальненої інформації                                       |                |
| <b>3. Заходи контролю</b>                                                     |                |
| <b>4. Моніторинг</b>                                                          |                |
| <b>5. Інформація та комунікація</b>                                           |                |

Перелік можливих ризиків у діяльності бюджетної установи:

1. Невідповідність завдань та заходів, визначених стратегічними документами, завданням та заходам, які передбачені державними цільовими програмами, бюджетними програмами, головними виконавцями / співвиконавцями яких є установа.

**Тема 5. Підходи до організації  
внутрішнього контролю бюджетної установи**

---

2. Відсутність затверджених в установі стратегічних документів, які визначають пріоритети розвитку у відповідній сфері діяльності на відповідні періоди.

3. Відсутність розподілу функціональних обов'язків між керівником та його заступниками, порядок взаємозаміни між керівництвом вищого рівня у разі відсутності одного із керівників.

4. Відсутність положень про самостійні структурні підрозділи та структурні підрозділи, що входять до їх складу.

5. Відсутність посадових інструкцій працівників установи або/та обов'язків виконання контрольних функцій.

6. Невідповідність організаційної структури та штатного розпису установи чинним законодавчим та нормативно-правовим актам, що регулюють питання упорядкування структури установи.

7. Відсутність погодження призначення на посаду (звільнення з посади) керівників відповідних структурних підрозділів.

8. Неознайомлення працівників установи з:

- розподілом функціональних обов'язків між керівником та його заступниками;
- положенням про структурний підрозділ, в якому вони працюють;
- власними посадовими інструкціями.

9. Не доводяться головним розпорядником у встановлені терміни до розпорядників нижчого рівня та одержувачів бюджетних коштів копії наказів про затвердження паспортів бюджетних програм та затверджених паспортів бюджетних програм.

10. Не розроблено головними розпорядниками методики розрахунку для результативних показників виконання бюджетної програми.

11. Відсутній порядок планування діяльності бюджетної установи (щодо формування, погодження та затвердження планів, внесення до них змін тощо).

12. Працівники установи не ознайомлені з порядком планування діяльності бюджетної установи (щодо формування, погодження та затвердження планів, внесення до них змін тощо).

13. Відсутній моніторинг виконання плану діяльності бюджетної установи.

**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**

---

14. Недотримання термінів виконання завдань, визначених у планах діяльності бюджетної установи.

15. Не визначено у внутрішніх документах осіб, відповідальних за підготовку зведеного звіту про виконання Плану діяльності бюджетної установи.

16. В установі не затверджено регламенти, які встановлюють порядок організації її діяльності, пов'язаної із забезпеченням визначених законодавством функцій, процесів та операцій.

17. Не затверджено в установі Інструкцію з організації внутрішнього контролю відповідно до вимог Методичних рекомендацій з організації внутрішнього контролю.

18. Не визначено в установі чіткий розподіл повноважень (прав та обов'язків) та відповідальності.

19. Не закріплено повноваження та відповідальність за кожним працівником установи у внутрішніх документах.

20. Не достатньо укомплектовані кадрами структурні підрозділи для забезпечення виконання покладених на них функцій, процесів та операцій.

21. Своєчасно не вносяться зміни до мережі бюджетних установ у разі необхідності.

22. Мають місце факти недотримання вимог законодавства під час виключення установ з мережі у зв'язку з їх ліквідацією чи реорганізацією.

23. Мають місце факти невчасного складання та подання бюджетних запитів до Мінфіну (відповідного місцевого фінансового органу).

24. Мають місце факти невчасного подання фінансової та бюджетної звітності.

25. Мають місце факти виявлення недостовірності (помилки і перекручень) звітності.

26. Часті зміни облікової політики у звітному періоді.

27. Не укладено договір про повну матеріальну відповідальність за збереження цінностей у касі з посадовою особою, відповідальною за ведення касових операцій.

28. Мають місце факти ненадання авансових звітів підзвітними особами у встановленому законодавством порядку та термінами.

**Тема 5. Підходи до організації  
внутрішнього контролю бюджетної установи**

---

29. Мають місце факти невідповідності посадових окладів працівників, визначених у штатному розписі, відповідним розмірам посадових окладів, які передбачені нормативно-правовими актами.

30. Посадові оклади не відповідають присвоєній категорії.

31. Відсутність або неправильне оформлення документації про державні закупівлі.

32. Не здійснюється кадровою службою ознайомлення працівників під підпис з наказами, що їх стосуються.

33. Мають місце факти оскарження в судовому порядку працівниками установи їх звільнення.

34. Не затверджено в установі план завдань та заходів у сфері запобігання і протидії корупції.

35. Не затверджено в установі галузевий порядок організації та функціонування системи управління ризиками, розроблений відповідно до вимог Методичних рекомендацій з організації внутрішнього контролю.

36. Не затверджено кожним керівником самостійного структурного підрозділу установи сформований перелік ризиків відповідно до повноважень таких підрозділів.

37. Не здійснюється оцінка ризиків за критеріями ймовірності виникнення ризиків та суттєвості їх впливу на здатність установи виконувати визначені законодавством завдання та функції для досягнення нею встановлених цілей.

38. Не здійснюється оцінка за ступенями ризиків («високий», «середній», «низький»).

39. Не визначені в установі способи реагування на ідентифіковані та оцінені ризики (зменшити, прийняти, розділити чи уникнути ризику).

40. Не здійснюється інформування керівництва вищого рівня щодо сфер діяльності з «високою» ймовірністю виникнення ризиків та їх «високим» ступенем впливу.

41. Не застосовуються в установі єдині підходи до документування діяльності з управління ризиками.

42. Не затверджено форми документів, за якими здійснюється подання (узагальнення) інформації щодо ідентифікації та оцінки ризиків.

**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**

43. Не затверджено в установі порядок щодо визначення та реалізації заходів контролю.

44. Не затверджено в установі порядок організації та здійснення постійного моніторингу у ході щоденної / поточної діяльності установи.

45. Не доводяться виявлені недоліки (відхилення) до відповідальних осіб для вживання необхідних заходів керівництвом відповідного рівня.

**Завдання 4.** Описати можливі сигнали небезпеки стану внутрішнього середовища бюджетної установи за такими ознаками (таблиця 5.2).

Таблиця 5.2

| Порушення та недоліки                                                                                                        | Сигнали небезпеки |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------|
| Недосконалий процес управління бюджетною установою                                                                           |                   |
| Помилки і випадки шахрайства, корупційні діяння                                                                              |                   |
| Неетична та непрофесійна поведінка керівництва усіх рівнів та працівників, їх безвідповідальність за доручені ділянки роботи |                   |

**Завдання 5.** Розробити перелік фінансово-господарських операцій з основними засобами, запасами, дебіторською заборгованістю з підвищеним ризиком виникнення порушень. Відповіді завдань оформити у вигляді таблиці 5.3.

Таблиця 5.3

| Господарська операція | Характеристика підвищеного ризику | Вплив на фінансово-господарську діяльність | Рівень контролю ризику |
|-----------------------|-----------------------------------|--------------------------------------------|------------------------|
| 1                     | 2                                 | 3                                          | 4                      |



*Тести для самоконтролю*

**1. Середовище внутрішнього контролю – це:**

- а) існуючі в установі процеси, операції, регламенти, структури та розподіл повноважень щодо їх виконання, правила та
- б) сукупність запроваджених в установі управлінських дій, які здійснюються керівництвом усіх рівнів та працівниками для впливу на ризики з метою досягнення мети та стратегічних цілей установи;
- в) процес нагляду виконання заходів контролю та оцінка їх якості за результатами реалізації;
- г) правильної відповіді немає.

**2. Моніторинг заходів внутрішнього контролю – це:**

- а) безперервний процес спостереження установою за функціями та завданнями;
- б) сукупність запроваджених в установі управлінських дій, які здійснюються керівництвом усіх рівнів та працівниками для впливу на ризики з метою досягнення мети та стратегічних цілей установи;
- в) процес нагляду виконання заходів контролю та оцінка їх якості за результатами реалізації;
- г) правильної відповіді немає.

**3. Складові середовища контролю:**

- а) філософія та стиль роботи управлінського персоналу;
- б) визначення повноважень та розмежування обов'язків;
- в) політика та процес обміну інформацією, що спрямовані на розуміння цілей функціонування установи всіма працівниками;
- г) відповіді а) і б).

**4. До складової середовища контролю «Філософія та стиль роботи управлінського персоналу» належать:**

- а) встановлення ієрархії повноважень, що передбачає чітке визначення підпорядкованості між різними підрозділами;
- б) політика та процес обміну інформацією, що спрямовані на розуміння цілей функціонування установи всіма працівниками;
- в) процедури прийняття працівників на роботу;
- г) підхід управлінського персоналу до прийняття та моніторингу ризиків бізнесу.

**5. За розміром можливого збитку ризики внутрішнього контролю класифікуються на:**

- а) катастрофічні, великі, середні, малі;
- б) довгострокові, короткострокові (кон'юктурні);
- в) правомірні, неправомірні;
- г) об'єктивні, суб'єктивні, об'єктивно-суб'єктивні.

**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**

**6. До складової середовища контролю «Визначення повноважень та розмежування обов'язків» належать:**

- а) встановлення ієрархії повноважень, що передбачає чітке визначення підпорядкованості між різними підрозділами;
- б) політика та процес обміну інформацією, що спрямовані на розуміння цілей функціонування установи всіма працівниками;
- в) процедури прийняття працівників на роботу;
- г) підхід управлінського персоналу до прийняття та моніторингу ризиків бізнесу.

**7. Заходи внутрішнього контролю – це:**

- а) існуючі в установі процеси, операції, регламенти, структури та розподіл повноважень щодо їх виконання, правила та принципи управління людськими ресурсами;
- б) ймовірність настання негативно-го наслідку;
- в) вчинення помилки;
- г) усі відповіді правильні.

**8. Складові середовища контролю:**

- а) існуючі в установі процеси, операції, регламенти, структури та розподіл повноважень щодо їх виконання, правила та принципи управління людськими ресурсами, які спрямовані на забезпечення реалізації законодавчо закріплених за установою функцій та завдань;

- б) сукупність запроваджених в установі управлінських дій, які здійснюються керівництвом усіх рівнів та працівниками для впливу на ризики з метою досягнення мети та стратегічних цілей установи;
- в) процес нагляду виконання заходів контролю та оцінка їх якості за результатами реалізації;
- г) правильної відповіді немає.

**9. До складової середовища контролю «Політика і практика щодо людських ресурсів» належать:**

- а) встановлення ієрархії повноважень, що передбачає чітке визначення підпорядкованості між різними підрозділами;
- б) політика та процес обміну інформацією, що спрямовані на розуміння цілей функціонування установи всіма працівниками;
- в) процедури прийняття працівників на роботу;
- г) підхід управлінського персоналу до прийняття та моніторингу ризиків бізнесу (кон'юктурні).

**10. За тривалістю дії ризики класифікуються на:**

- а) катастрофічні, великі, середні, малі;
- б) довгострокові, короткострокові (кон'юктурні);
- в) правомірні, неправомірні;
- г) об'єктивні, суб'єктивні, об'єктивно-суб'єктивні.

**11. Ризик – це:**

- а) можливість виникнення певної дії або події, що може негативно вплинути на очікуваний результат;
- б) ймовірність настання негативно-го наслідку;
- в) вчинення помилки;
- г) усі відповіді правильні.

**12. За об'єктивністю ймовірності виникнення ризику внутрішнього контролю класифікуються на:**

- а) катастрофічні, великі, середні, малі;
- б) довгострокові, короткострокові (кон'юктурні);
- в) правомірні, неправомірні;
- г) об'єктивні, суб'єктивні, об'єктивно-суб'єктивні.

**13. Методи визначення ризиків бюджетної установи:**

- а) «згори донизу», «по вертикалі»;
- б) «знизу догори», «по горизонталі»;
- в) «згори донизу», «знизу догори»;
- г) «по вертикалі», «по горизонталі».

**14. Внутрішні бюджетні ризик-фактори:**

- а) система управління в установі;
- б) соціальні;
- в) політичні;
- г) економічні.

**15. Складові системи управління ризиками бюджетної установи:**

- а) ідентифікація ризиків;
- б) оцінка ризиків;
- в) визначення способів реагування на ризики;
- г) усі відповіді правильні.

**16. За видами ризику бюджетної установи поділяються на:**

- а) зовнішні та внутрішні;
- б) нормативно-правові, програмно-технічні;
- в) кадрові, фінансово-господарські;
- г) відповіді в) і б).

**17. Фактор ризику – це:**

- а) умова, яка прямо чи опосередковано сприяє розвитку процесу;
- б) процеси та/або рушійні сили, які безпосередньо впливають на людину та призводять до неправомірних дій;
- в) умови, за яких виникають негативні чи неправомірні дії;
- г) правильної відповіді немає.



## ТЕМА 6

### ОРГАНІЗАЦІЯ ТРЬОХ ЛІНІЙ ЗАХИСТУ В УПРАВЛІННІ РИЗИКАМИ БЮДЖЕТНОЇ УСТАНОВИ

#### *Питання, які розкривають зміст теми*

- 6.1. Поняття трьох ліній захисту та їх роль в управлінні ризиками.
- 6.2. Використання концепції управління ризиками COSO в роботі трьох ліній захисту.

*Ключові терміни та поняття: ризик, лінія захисту, операційні підрозділи, принципи, функції, моніторинг, взаємодія трьох ліній захисту, відмінності трьох ліній захисту.*



#### 6.1. Поняття трьох ліній захисту та їх роль в управлінні ризиками



Розглянута в попередніх розділах Концепція COSO «Внутрішній контроль – інтегрована модель» описує елементи, принципи і фактори, необхідні для ефективного управління ризиками бюджетної установи за допомогою впровадження внутрішнього контролю. При цьому не вказано про те, хто несе відповідальність за конкретні обов'язки, викладені в Концепції COSO.



У бюджетній установі повинні бути чітко визначені обов'язки з тим, щоб кожен працівник (група працівників) мав уявлення про свою роль у вирішенні питань ризику і внутрішнього контролю; про напрями, за які він несе відповідальність; і про те, як будуть координуватися спільні зусилля. Не повинно бути ні «прогалин» у вирішенні питань ризику і внутрішнього контролю, ні зайвого або ненавмисного дублювання зусиль.



З цією метою застосовується **модель «трьох ліній захисту»** (далі – модель), яка описує, як розподіляти і координувати конкретні функції з управління ризиками та впровадження заходів контролю в бюджетній установі, незалежно від її розміру або складності та специфіки

**Тема 6. Організація трьох ліній захисту  
в управлінні ризиками бюджетної установи**

діяльності. Керівництво повинно розуміти критичні відмінності ролей і обов'язків, пов'язаних з цими функціями, а також те, як вони повинні оптимально розподілятися, щоб підвищити ймовірність досягнення цілей установою.



Кожен працівник бюджетної установи несе відповідальність у межах внутрішнього контролю, але, щоб гарантувати належне виконання ключових обов'язків, модель вносить чіткість у визначення конкретних ролей та обов'язків. Якщо бюджетна установа у належний спосіб побудує структуру трьох ліній, які будуть ефективно працювати, то це забезпечить відсутність вразливих місць і непотрібне дублювання дій, а також гарантує ефективне управління ризиками та внутрішній контроль. Вище керівництво зможе отримувати об'єктивну інформацію про найбільш серйозні ризики організації і про те, як менеджмент мінімізує такі ризики.



Модель забезпечує гнучку організаційну структуру бюджетної установи, яка може стати підтримкою для впровадження моделі COSO.

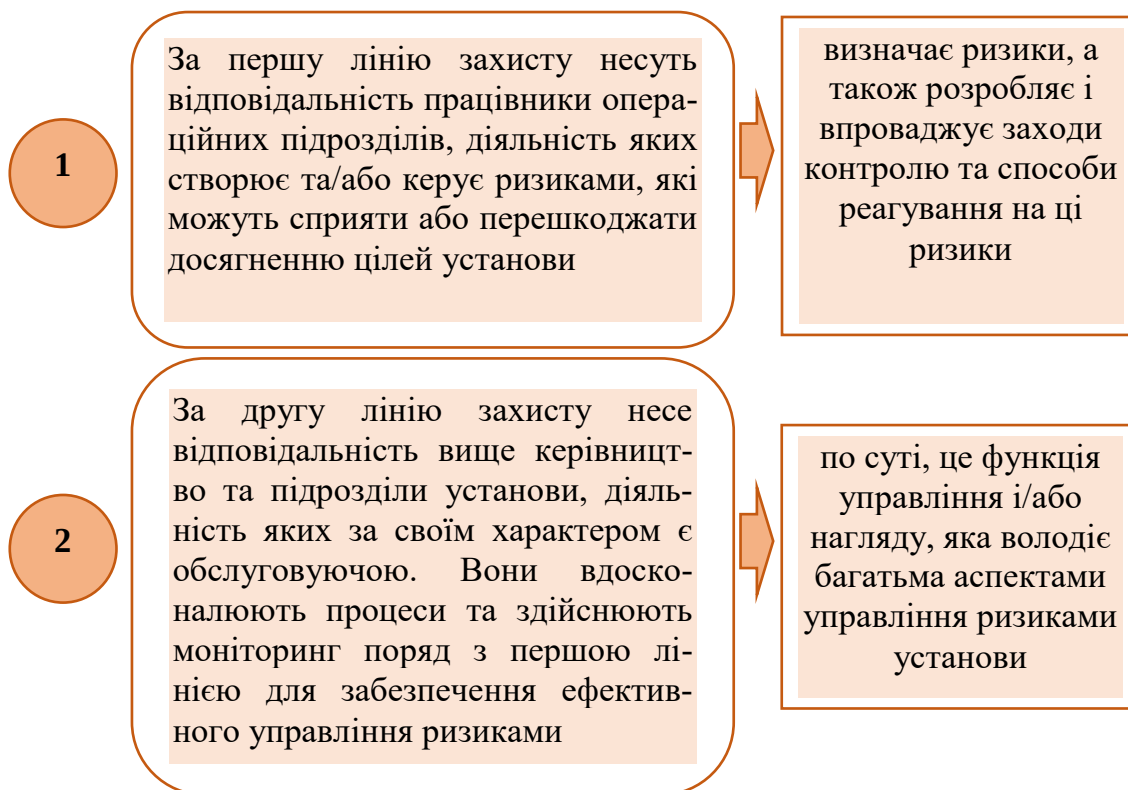
### Внутрішній контроль у бюджетних установах: у таблицях та рисунках

Функції в межах кожної з ліній захисту можуть варіювати, а деякі об'єднуватися або розподілятися за лініями захисту. Так, у деяких установах частина функцій з другої лінії захисту може бути залучена в розробку елементів управління для першої лінії, водночас як інші частини другої лінії будуть зосереджені переважно на моніторингу цих елементів управління.



Наприклад, у деяких організаціях підрозділи із забезпечення нормативно-правової відповідності у другій лінії можуть бути залучені в розробку засобів контролю для першої лінії, тоді як інші складові другої лінії сфокусовані здебільшого на відстеженні роботи таких засобів контролю.

#### Принципи моделі «трьох ліній захисту»





**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**



Особи, що перебувають на першій лінії захисту, виконують значні обов'язки, пов'язані з елементами «Управління ризиками», «Заходи контролю», «Інформація / Комунікації» і «Моніторинг» моделі COSO. Операційні керівники несуть основну відповідальність за 12 принципів внутрішнього контролю, викладених у моделі COSO:

| <b>Управління ризиками</b>                                                                                                                |  |                             |                                 |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|-----------------------------|---------------------------------|
| 1. Визначає цілі.<br>2. Виявляє та оцінює ризики.<br>3. Оцінює ризики шахрайства.<br>4. Виявляє та аналізує суттєві зміни                 |  |                             |                                 |
| <b>Заходи контролю</b>                                                                                                                    |  | <b>Перша лінія контролю</b> |                                 |
| 5. Обирає та удосконалює процедури контролю.<br>6. Визначає та удосконалює загальні заходи контролю.<br>7. Реалізує політики та процедури |  | Заходи контролю керівництва | Процедури внутрішнього контролю |
| <b>Інформація та комунікація</b>                                                                                                          |  |                             |                                 |
| 8. Використовує необхідну інформацію.<br>9. Здійснює внутрішні комунікації.<br>10. Здійснює зовнішні комунікації                          |  |                             |                                 |
| <b>Моніторинг</b>                                                                                                                         |  |                             |                                 |
| 11. Здійснює безперервні і/або спеціальні перевірки.<br>12. Оцінює виявлені недоліки та повідомляє про них                                |  |                             |                                 |



Друга лінія захисту включає в себе різні функції управління ризиками, введені керівництвом для забезпечення того, щоб механізми контролю та управління ризиками, що реалізуються першою лінією захисту, належно розроблялися і функціонували. Вони є функціями управління; будучи відокремленими від оперативного управління першої лінії захисту, вони перебувають під контролем і керівництвом вищого менеджменту.



Склад другої лінії захисту може значно відрізнятися залежно від розміру бюджетної установи і галузі. У великих, складних і/або суворо регульованих установах ці функції можуть бути розподілені між різними підрозділами. У невеликих, менш складних і/або менш регульованих установах деякі функції другої лінії можуть бути об'єднані або зовсім відсутні.



Наприклад, деякі установи можуть об'єднати юридичні функції і комплаєнс (під комплаєнсом (*compliance*) розуміється напрям внутрішнього контролю невідповідності, недотримання вимог законодавства, нормативних документів, правил і стандартів наглядових органів, галузевих асоціацій, кодексів

**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**

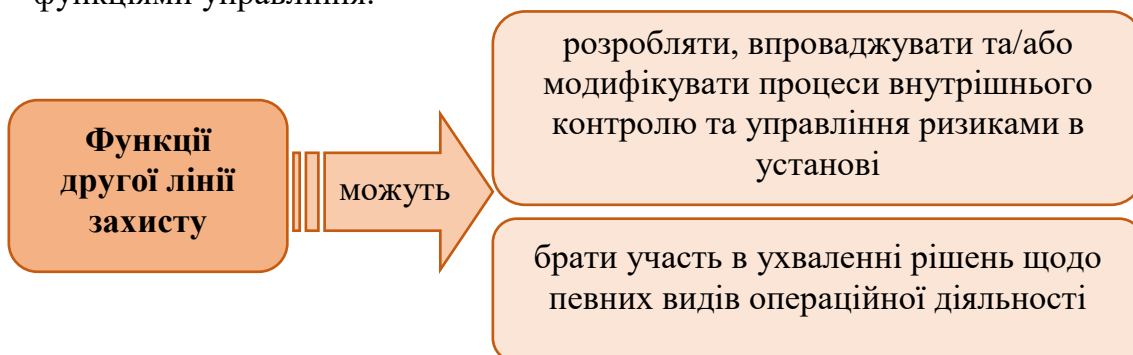
поведінки тощо) в одному відділі або відділ охорони здоров'я і безпеки з функцією захисту навколишнього середовища. Деякі (а можливо і всі) обов'язки другої лінії захисту також можуть бути закріплені за менеджерами першої лінії захисту.



Склад підрозділів бюджетної установи другої лінії захисту може значно відрізнятись залежно від розміру та галузевої приналежності установи.



Кожна функція другої лінії має певний рівень незалежності від дій, що становлять першу лінію захисту, але вони за своєю природою все ще є функціями управління.





Персонал підрозділів другої лінії захисту проводить моніторинг конкретних засобів контролю, щоб визначити, чи функціонують заходи контролю на належному рівні. Також вони несуть основну відповідальність за 2 принципи внутрішнього контролю, викладені у моделі COSO:

Заходи з моніторингу, що виконуються другою лінією, зазвичай охоплюють усі три категорії цілей, описаних в COSO: операційні; пов'язані з підготовкою звітності і які стосуються комплаєнса.

**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**



Моніторинг другої лінії захисту повинен бути адаптований до конкретних потреб установи. Як правило, ці види діяльності виокремлені від повсякденної операційної діяльності.

| Безперервний контроль                                                                                                                      |  |                                           |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|-------------------------------------------|
| <b>Заходи контролю</b><br>1. Здійснення безперервних і/або спеціальних перевірок.<br>2. Оцінка виявлених недоліків та повідомлення про них |  | <b>Друга лінія захисту</b>                |
|                                                                                                                                            |  | Фінансовий контроль                       |
|                                                                                                                                            |  | Безпека                                   |
|                                                                                                                                            |  | Управління ризиками                       |
|                                                                                                                                            |  | Якість                                    |
|                                                                                                                                            |  | Перевірки                                 |
|                                                                                                                                            |  | Дотримання вимог, правил, стандартів тощо |

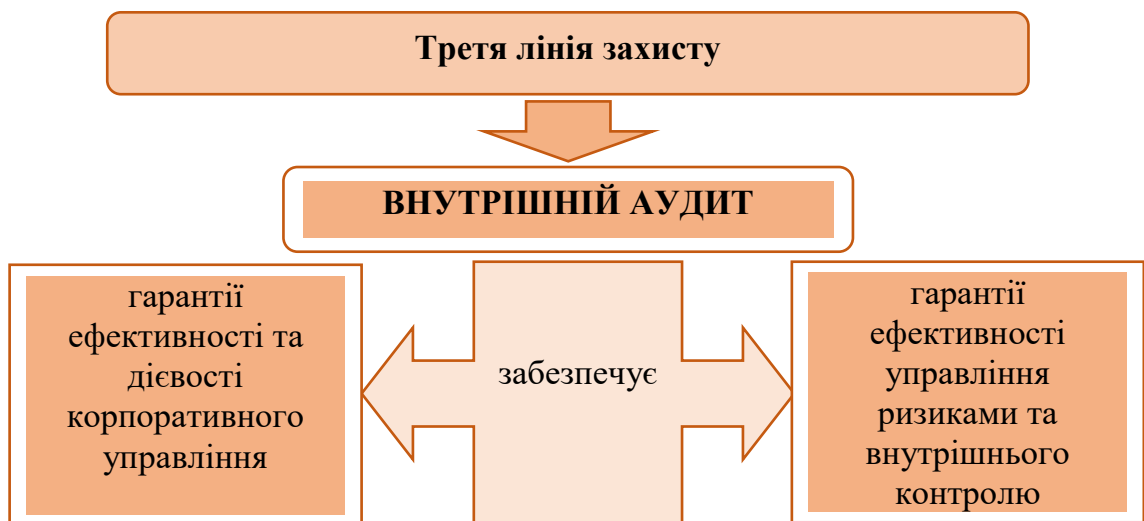


З огляду на відсутність повної незалежності важливість сильних і ефективних підрозділів другої лінії складно переоцінити. Вони повинні працювати з належним рівнем об'єктивності та надавати важливу і корисну інформацію вищому керівництву про управління ризиками та засоби контролю першої лінії захисту. Вони також можуть надати вищому керівництву інформацію про ризики та систему контролю всієї установи, яку не може підготувати перша лінія. Для ефективної діяльності як лінії захисту вони повинні мати належний авторитет серед керівників усієї установи. Авторитет визначається повноваженнями і підзвітністю.

**Тема 6. Організація трьох ліній захисту  
в управлінні ризиками бюджетної установи**

Внутрішні аудитори слугують третьою лінією захисту в бюджетній установі. Інститут внутрішніх аудиторів визначає внутрішній аудит як

«незалежну, об'єктивну діяльність з надання гарантій і консультування, призначену для збільшення вартості і поліпшення діяльності організації. Це допомагає організації досягти своїх цілей, застосовуючи систематичний, дисциплінований підхід до оцінки і підвищення ефективності процесів управління ризиками, контролю та корпоративного управління».



**Відмінність третьої лінії від інших ліній захисту**

- 1** Високий рівень організаційної незалежності та об'єктивності
- 2** Внутрішні аудитори не розробляють і не здійснюють контроль як частину своїх звичайних обов'язків
- 3** Внутрішні аудитори не несуть відповідальності за діяльність бюджетної установи

### Внутрішній контроль у бюджетних установах: у таблицях та рисунках



У більшості бюджетних установ незалежність внутрішнього аудиту ще більше зміцнюється за рахунок прямої підзвітності керівника підрозділу внутрішнього аудиту вищому керівництву (наприклад, у міністерстві – міністру). Завдяки такому високому рівню організаційної незалежності внутрішні аудитори мають оптимальні можливості для надання надійних і об'єктивних гарантій вищому керівництву і вищому менеджменту щодо корпоративного управління, ризиків і заходів контролю.



На підставі цього впровадження і розвиток професійної діяльності у контексті внутрішнього аудиту повинні бути пріоритетом для всіх бюджетних установ.

Це важливо не тільки для установ з розгалуженою мережею підвідомчих установ, організацій, підприємств, але і для невеликих. Адже всі вони можуть займатися складною специфічною діяльністю, але з менш формальною і менш стійкою організаційною структурою, яка забезпечує ефективність процесів управління та управління ризиками, і можуть не мати ефективної другої лінії захисту. Кожна установа повинна мати і підтримувати незалежний, адекватний і компетентний персонал внутрішнього аудиту, забезпечити підзвітність внутрішнього аудиту найвищому рівню керівництва, щоб він був незалежним під час виконання своїх обов'язків і функціонував відповідно до всесвітньо визнаних стандартів (наприклад, Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту, прийнятих Інститутом внутрішніх аудиторів).

#### Функціональні відмінності трьох ліній захисту

| Управлінські функції   |                                       | Внутрішній контроль                |
|------------------------|---------------------------------------|------------------------------------|
| Перша лінія захисту    | Друга лінія захисту                   | Третя лінія захисту                |
| Операційне керівництво | Обмеженість                           | Внутрішній аудит                   |
|                        | Безпосередня підзвітність керівництву | Повна незалежність                 |
|                        |                                       | Підзвітність найвищому керівництву |

## Тема 6. Організація трьох ліній захисту в управлінні ризиками бюджетної установи



Функція внутрішнього аудиту повинна координувати свої дії з другої лінією захисту. Координація може набувати абсолютно різних форм (залежно від сфери діяльності установи, особливостей роботи кожного підрозділу, ступеня незалежності другої лінії захисту, а також від очікувань керівництва). Проте в окремих випадках допускається, щоб висновки, зроблені функцією внутрішнього аудиту, ґрунтувалися на результатах роботи другої лінії захисту. У таких випадках внутрішні аудитори повинні переконатися, що ця робота проведена з дотриманням стандартів планування, проведення процедур, документування, оцінки. Який обсяг роботи використовувати і якою мірою покладатися на зроблені другою лінією захисту висновки, залежить від безлічі факторів, пов'язаних з діяльністю підрозділу внутрішнього аудиту та установи в цілому.



Незважаючи на спільну мету, у кожній лінії захисту своя унікальна роль і завдання. Але, попри необхідність виокремлення трьох ліній, між ними не має бути ізоляції. Вони повинні обмінюватися інформацією та координувати свої дії з питань ризиків, заходів контролю і управління. Це потрібно для формування єдиного погляду з питань щодо ризиків і контролю.



### 6.2. Використання концепції управління ризиками COSO в роботі трьох ліній захисту



Як зазначалося у попередніх розділах, концепцією управління ризиками COSO виділено 5 елементів системи внутрішнього контролю і 17 принципів, на яких заснована робота цих 5 елементів.

Концепцією управління ризиками COSO передбачено, що



17 принципів є похідними 5-ти елементів системи внутрішнього контролю. Їх впровадження допоможе побудувати ефективну систему.

## Внутрішній контроль у бюджетних установах: у таблицях та рисунках

При цьому розподіл повноважень щодо впровадження цих 17-ти принципів і контроль належного виконання, делегованих обов'язків – це відповідальність керівництва бюджетної установи.



На розподіл повноважень та відповідальності між лініями захисту впливає галузева різноманітність бюджетних установ та специфіка їх діяльності. Однак, незважаючи на можливі відмінності, 17 принципів повинні бути чітко сформульовані і розподілені між відповідними підрозділами установи.



### Наприклад

#### Розподіл повноважень та відповідальності за дотримання 17-ти принципів Концепції управління ризиками COSO між трьома лініями захисту (розробка The Institute of Internal Auditors)

| 1-ша лінія захисту<br>(відповідальні за<br>ризик / операційні<br>керівники)                                                                                                                                                                                                         | 2-га лінія захисту<br>(управління<br>ризиками,<br>внутрішній<br>контроль та<br>комплаєнс)                                                                                                                                                                                                        | 3-тя лінія захисту<br>(внутрішній<br>аудит)                                                                                                                                                                                                                                                      | інше                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Принцип 1. Установа демонструє прихильність принципу порядності й етичним цінностям</b>                                                                                                                                                                                          |                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| <b>Очікується, що всі лінії захисту повинні демонструвати прихильність принципу порядності й етичним цінностям за допомогою своєї поведінки і директив</b>                                                                                                                          |                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• Подає приклад у реалізації цінностей, філософії і стилю роботи установи.</li> <li>• Реалізує програми і заходи, пов'язані з етичними цілями.</li> <li>• Розробляє і впроваджує процеси для оцінки роботи окремих осіб та команд</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• На деяких членів 2-ї лінії захисту можуть бути покладені обов'язки підтримки «Гарячої лінії» щодо комплаєнсу з метою розслідування можливих порушень. Також можуть бути покладені інші обов'язки, пов'язані з чесністю і етичними цінностями</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Оцінює стан етичного клімату установи, ефективність його стратегій, тактик, комунікацій та інших процесів у досягненні бажаного рівня дотримання законодавчих та етичних норм.</li> <li>• Оцінює розробку, реалізацію та ефективність цілей,</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Вище керівництво спостерігає за етичним кліматом установи і підтримує операційне керівництво щодо розвитку програм та постановки цілей, пов'язаних з етикою.</li> <li>• Вище керівництво несе відповідальність за встановлення ефективної етичної атмосфери в установі</li> </ul> |

**Тема 6. Організація трьох ліній захисту  
в управлінні ризиками бюджетної установи**

|                                                                                                                                                                                          |                                                                                                                                                                                                                                                                                              |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>відповідно до очікуваних стандартів поведінки</p>                                                                                                                                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                              | <p>програм і заходів установи, пов'язаних з етикою.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Забезпечує впевненість у тому, що етичні програми досягають поставлених цілей, ключові ризики оцінюються, а засоби контролю продовжують ефективно працювати.</li> <li>• Надає консультації, щоб допомогти установі створити надійну програму, спрямовану на розвиток етики і підвищити її ефективність до бажаного рівня</li> </ul> |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| <p align="center"><b>Принцип 2. Вище керівництво демонструє незалежність від керівництва і здійснює нагляд за розвитком і внутрішнім контролем</b></p>                                   |                                                                                                                                                                                                                                                                                              |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• Надає вищому керівництву адекватну інформацію щодо розвитку і виконання внутрішнього контролю з метою прийняття управлінських рішень</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Підтримує процеси, функції, які керівництво встановлює на рівні управління установою. Ця підтримка може бути надана або 1-ю, або 2-ю лініями захисту. Наприклад, 2-а лінія захисту може зосередитися на таких темах, як ІТ або комплаєнс</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Забезпечує впевненість у розробці та виконанні заходів внутрішнього контролю, оцінюючи їх кількість та ефективність. Може допомагати керівництву, надаючи пропозиції щодо виконання цього принципу</li> </ul>                                                                                                                                                                               | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Вище керівництво зберігає за собою функцію контролю за розробкою, впровадженням та здійсненням внутрішнього контролю. Внутрішнє середовище: <ul style="list-style-type: none"> <li>• встановлення комплексних та етичних цінностей, нагляду, повноважень і відповідальності, очікувань компетентності та підзвітності;</li> <li>• оцінка ризику – взаємодія з операційним керівництвом для визначення ризик-</li> </ul> </li> </ul> |

**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |                                                                                                                          |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |                                                                                                                          |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | <p>апетиту. Нагляд за оцінкою ризиків з боку керівництва для досягнення поставлених цілей. Контрольні заходи: здійснення контролю за операційним керівництвом щодо розробки та виконання контрольних заходів. Інформація та комунікація: аналіз і обговорення інформації, що стосується досягнення цілей установи;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Моніторинг: оцінка моніторингу й усунення недоліків</li> </ul> |
| <p><b>Принцип 3. Менеджмент під наглядом вищого керівництва установи визначає структуру установи, підпорядкованість, а також відповідні повноваження та відповідальність у процесі досягнення цілей</b></p>                                                                                                    |                                                                                                                          |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• Розробляє структури, рівні пізвітності, відповідні повноваження та відповідальність для досягнення поставлених цілей.</li> <li>• Передає інформацію по підрозділах, напрямках звітності, відповідно до повноважень та відповідальності, вищому керівництву</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Взаємодіє з операційним керівництвом для виконання своїх повноважень</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Забезпечує впевненість у ефективній роботі операційних підрозділів рівнів звітності, а також виконання відповідних повноважень і відповідальності у процесі досягнення цілей.</li> <li>• Забезпечує виконання політики і заходів, спрямованих на здійснення установою діяльності, передбаченої Статутом.</li> <li>• Періодично підтверджує свою</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Вище керівництво затверджує цілі і мету функціонування установи, здійснює контроль за розробкою рівнів підпорядкованості, а також за призначенням відповідних повноважень і обов'язків для досягнення цілей</li> </ul>                                                                                                                                                                |

**Тема 6. Організація трьох ліній захисту  
в управлінні ризиками бюджетної установи**

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | організаційну незалежність і об'єктивність                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| <b>Принцип 4. Установа демонструє прагнення до залучення, розвитку та підтримки компетентних співробітників відповідно до поставленої мети</b>                                                                                                                                                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>Залучає, сприяє розвитку і здійснює підтримку компетентних співробітників відповідно до цілей установи</li> </ul>                                                                                                                                           | <ul style="list-style-type: none"> <li>Залучає, сприяє розвитку і здійснює підтримку компетентним і талановитим працівникам для досягнення своїх цілей.</li> <li>Гарантує, що співробітники та їхня діяльність належно узгоджені з менеджментом. Це може включати ротацію кадрів за допомогою різних функцій управління</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>Залучає, сприяє розвитку і здійснює підтримку компетентним, кваліфікованим співробітникам для виконання своєї місії.</li> <li>Може оцінювати і надавати гарантії щодо ефективності внутрішніх політик і таких процесів, як: <ul style="list-style-type: none"> <li>кадрова політика;</li> <li>підбір персоналу;</li> <li>навчання і підвищення кваліфікації;</li> <li>системи оцінки ефективності;</li> <li>компенсаційні плани</li> </ul> </li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>Вище керівництво здійснює нагляд і гарантує власне прагнення до залучення, сприяння, розвитку і підтримки компетентних співробітників згідно з поставленою метою.</li> <li>Вище керівництво забезпечує виконання планів, стимулювання і компенсацій відповідно до ризик-апетиту і довгострокових цілей установи</li> </ul> |
| <b>Принцип 5. Установа встановлює відповідальність співробітників за виконання ними своїх обов'язків у сфері внутрішнього контролю у процесі досягнення цілей</b>                                                                                                                                  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>Передбачає відповідальність співробітників за виконання ними обов'язків у сфері внутрішнього контролю в процесі досягнення цілей. Ця відповідальність включає в себе делегування повноважень, впровадження систем оцінки ефективності та впрова-</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>За дорученням керівництва співробітники другої лінії захисту здійснюють контроль і звітують про виконання обов'язків з внутрішнього контролю</li> </ul>                                                                                                                                     | <ul style="list-style-type: none"> <li>Забезпечує впевненість щодо виконання функцій внутрішнього контролю.</li> <li>Внутрішні аудитори можуть давати рекомендації, але, як правило, не мають прямих повноважень притягати співробітників до відповідальності за</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                   | <ul style="list-style-type: none"> <li>Вище керівництво контролює відповідність планів цілям установи.</li> <li>Вище керівництво є відповідальним за встановлення відповідальності співробітників за невиконання ними обов'язків у сфері внутрішнього контролю</li> </ul>                                                                                         |

**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| дження кадрових процесів, що сприяє посиленню відповідальності працівників за свої дії                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | невиконання ними обов'язків у сфері внутрішнього контролю                                                                                                                                                                                                                                                                                  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| <b>Принцип 6. Установа визначає чіткі цілі для того, щоб мати можливість ідентифікувати і оцінити ризики, які перешкоджають досягненню цих цілей</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| <b>Усі особи, які є частиною системи внутрішнього контролю, повинні розуміти загальні стратегії і цілі, визначені установою</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>Визначення цілей є ключовою частиною процесу управління, пов'язаного із стратегічним плануванням.</li> <li>Під контролем вищого керівництва встановлюються цілі установи, які відповідають місії і стратегії.</li> <li>Детально визначає відповідні цілі, щоб можна було ідентифікувати і оцінити ризики у разі їх досягнення них.</li> <li>Пов'язує мету установи з уточненими, деталізованими підцілями, які стосуються всієї установи.</li> <li>Як основні цілі установи, так і пов'язані з нею підцілі повинні бути конкретними, вимірними, досяжними, актуальними і визначеними в часі</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>Не несе відповідальність за визначення цілей установи.</li> <li>Можуть бути залучені до розробки, реалізації, моніторингу та інформування про встановлені цілі або підцілі в межах своїх функціональних обов'язків.</li> <li>Оцінює відповідність ризик-апетиту установи допустимим відхиленням</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>Перевірка щодо їх конкретності, вимірюваності, досяжності, актуальності і визначеності в часі.</li> <li>Проведення моніторингу визначених цілей може проводитися позапланово.</li> <li>Вивчення визначених цілей та підцілей може здійснюватися під час виконання аудиторського завдання</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>Вище керівництво несе відповідальність за визначення цілей. При цьому може брати участь у визначенні стратегічних цілей.</li> <li>Важливо, щоб цілі відображали бачення і прагнення установи до створення, збереження та реалізації етичних цінностей</li> </ul> |

**Тема 6. Організація трьох ліній захисту  
в управлінні ризиками бюджетної установи**

| <b>Принцип 7. Установа ідентифікує ризики, що перешкоджають досягненню повного спектра своїх цілей, і здійснює аналіз ризиків для визначення підходів до управління ними</b>                                                                                                             |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• Визначає і контролює ризики, пов'язані з досягненням цілей.</li> <li>• Визначає ризик-апетит установи та допустимі його відхилення, створює систему управління ризиками і встановлює відповідальність за контроль конкретних ризиків</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Можуть бути делеговані значні повноваження щодо управління ризиками і їх контролю. Типові завдання можуть включати в себе: <ul style="list-style-type: none"> <li>– створення глосарію ризиків;</li> <li>– опис схильності установи до ризику і толерантності до нього;</li> <li>– виявлення й опис ризиків у «матриці ризиків»;</li> <li>– впровадження методології ранжирування ризиків для визначення їх пріоритетності як для окремих підрозділів, так і під час їх взаємодії;</li> <li>– запровадження комітету управління ризиками і / або головного ризик-менеджера для координації деяких видів діяльності за іншими функціями управління ризиками;</li> <li>– встановлення відповідальності за конкретні ризики і заходів реагування;</li> <li>– розробка планів</li> </ul> </li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Бере до уваги «матрицю ризиків» для виконання планів аудиту, розроблених на основі оцінки ризиків.</li> <li>• Можуть сприяти здійсненню деяких видів діяльності з управління ризиками установи за умови забезпечення організаційної незалежності та об'єктивності.</li> <li>• Можливе врахування деяких міркувань у процесі розробки планів з внутрішнього аудиту: <ul style="list-style-type: none"> <li>– виявлення й оцінка невід'ємних і залишкових ризиків;</li> <li>– пом'якшені заходи контролю, плани дій у надзвичайних ситуаціях, і діяльність з моніторингу, пов'язана із специфічними ризиками;</li> <li>– точність і повнота реєстрів ризиків;</li> <li>– адекватність документації, що стосується діяльності у сфері управління ризиками та контролю</li> </ul> </li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Вище керівництво визначає загальну стратегію установи і її цілі, включаючи розуміння ризиків, пов'язаних із стратегією.</li> <li>• Вище керівництво несе відповідальність за ідентифікацію ризиків для досягнення цілей і управління ними</li> </ul> |

**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**

|                                                                                                                                                                                                                   |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |                                                                                                                                                                                                  |                                                                                                                                                                                                                            |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                                                                                                                                                                                   | <p>дій для забезпечення належного управління ризиками;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– розробка звітності для вищих органів управління;</li> <li>– моніторинг результатів заходів мінімізації ризиків;</li> <li>– охоплення всіх ризиків внутрішніми аудиторами, консультантами та іншими особами, що здійснюють оцінку установи;</li> <li>– розвиток системи управління ризиками, що дозволяє забезпечити участь третіх осіб і співробітників, які працюють віддалено.</li> </ul> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Конкретні групи, такі як служби безпеки і комплаєнс, можуть допомагати керівництву у виявленні ризиків, пов'язаних з їх компетенцією</li> </ul> |                                                                                                                                                                                                  |                                                                                                                                                                                                                            |
| <p><b>Принцип 8. Оцінюючи ризиків, що перешкоджають досягненню цілей, установа враховує можливість шахрайства</b></p>                                                                                             |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |                                                                                                                                                                                                  |                                                                                                                                                                                                                            |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• Реалізує процеси виявлення, припинення фактів шахрайства.</li> <li>• З внутрішніми і зовнішніми аудиторами розглядає схильність установи до ризику шахрайства</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Забезпечує, щоб оцінки ризиків і заходів контролю включали ризик шахрайства.</li> <li>• Підрозділи безпеки можуть відігравати важливу роль у стримуванні та</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Стандарти вимагають, щоб внутрішні аудитори виявляли належну професійну обачність, беручи до уваги ймовірність істотного шахрайства в різних</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Вище керівництво є відповідальним за системи та процеси, які спрямовані на запобігання та виявлення випадків шахрайства.</li> <li>• Вище керівництво показує приклад у</li> </ul> |

**Тема 6. Організація трьох ліній захисту  
в управлінні ризиками бюджетної установи**

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |                                                                                                                                                                                                                                                              |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | виявленні випадків шахрайства. Цим підрозділам може бути доручено розробляти та контролювати політику і процедури виявлення шахрайства в установі в цілому                                                                                                                                                                                       | сферах.<br>• Внутрішні аудитори повинні володіти достатніми знаннями для оцінки ризику шахрайства і способами управління ним в установі                                                                                                                                                                                  | запобіганні та виявленні випадків шахрайства.<br>• Вище керівництво має отримувати періодичні звіти про схильність установи до шахрайства, включаючи фінансові звіти                                                                                         |
| <b>Принцип 9. Установа визначає і оцінює зміни, які можуть мати значний вплив на систему внутрішнього контролю</b>                                                                                                                                                                                                                                                                 |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |                                                                                                                                                                                                                                                              |
| <b>Оскільки зміни можуть бути викликані широким спектром внутрішніх і зовнішніх факторів, особи, які перебувають на всіх трьох лініях захисту, повинні бути готові до виникнення нових проблем, що істотно впливатимуть на систему внутрішнього контролю</b>                                                                                                                       |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |                                                                                                                                                                                                                                                              |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• Несе основну відповідальність за систему внутрішнього контролю, а також за виявлення і оцінку змін, які істотно впливають на систему внутрішнього контролю.</li> <li>• Досить докладно інформує вище керівництво про зміни, які істотно впливають на систему внутрішнього контролю, щоб воно виконувало свої наглядові функції</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Може запропонувати надавати допомогу керівництву в оцінці впливу змін на систему внутрішнього контролю.</li> <li>• Необхідно проявляти ініціативу, щоб адаптуватися до змін.</li> <li>• Регулярно моніторити і розглядає зміни, які стосуються законодавчих, нормативних і комплаєнс-ризиків</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Визначає і оцінює зміни, які істотно впливають на систему внутрішнього контролю періодичних оцінок ризиків і роботи внутрішнього аудиту.</li> <li>• Регулярно взаємодіє з керівництвом для прогнозування змін, що істотно впливають на систему внутрішнього контролю</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Вище керівництво несе відповідальність за те, щоб операційне керівництво впроваджувало процедури, які дозволяють ідентифікувати і оцінювати зміни, що істотно впливають на систему внутрішнього контролю</li> </ul> |
| <b>Принцип 10. Установа обирає і розробляє контрольні процедури, які дозволяють знизити до прийнятного рівня ризики, що перешкоджають досягненню цілей</b>                                                                                                                                                                                                                         |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |                                                                                                                                                                                                                                                              |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• Підтримка ефективного внутрішнього контролю і щоденного вико-</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                  | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Функції другої лінії захисту зазвичай передбачають моні-</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                     | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Забезпечує впевненість у тому, що механізм контро-</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                   | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Вище керівництво оцінює інформацію і здійснює</li> </ul>                                                                                                                                                            |

**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                               |                                                                                                                                                                                                                                                                                  |                                                                                                                                        |  |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|
| <p>нання процедур управління ризиками. Операційне управління виявляє, оцінює, контролює і пом'якшує ризики, направляючи свою діяльність на відповідність цілям і завданням установи. За допомогою складної структури відповідальності керівники середньої ланки розробляють і впроваджують докладні процедури для контролю і нагляду за виконанням цих процедур.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Контроль розробляється в системах і процесах під керівництвом операційного керівництва. Повинні існувати адекватні управлінські та наглядові механізми контролю для забезпечення дотримання вимог і виявлення збоїв у роботі</li> </ul> | <p>торинг заходів контролю.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>За дорученням вищого керівництва працівники другої лінії захисту можуть брати участь у розробці спеціальних заходів контролю, проте керівництво залишається відповідальним за систему внутрішнього контролю</li> </ul> | <p>лю розроблених засобів контролю функціонує у ефективний та результативний спосіб та сприяє досягненню визначених цілей.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Надає пропозиції щодо підвищення ефективності та результативності системи внутрішнього контролю</li> </ul> | <p>нагляд з метою забезпечення адекватності системи внутрішнього контролю для зниження ризиків, які перешкоджають досягненню цілей</p> |  |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|

**Тема 6. Організація трьох ліній захисту  
в управлінні ризиками бюджетної установи**

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |  |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|
| механізмів контролю, а також неадекватних процесів і непередбачених подій                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |  |
| <b>Принцип 11. Установа обирає і розробляє загальні процедури контролю над технологіями для досягнення поставлених цілей</b>                                                                                                                                                                                                                                                        |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |  |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>Розробляє і реалізує заходи контролю, пов'язані з технологіями, розробляє і поширює політику та процедури, що стосуються технологій, і забезпечення адекватного контролю над ІТ для сприяння досягнення поставлених цілей.</li> <li>Встановлює процедури моніторингу та оцінки розвитку ризиків, пов'язаних з новими технологіями</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>Особи, що перебувають на другій лінії захисту, часто виконують моніторинг конкретних заходів технологічного контролю.</li> <li>Підрозділи інформаційної безпеки також можуть відігравати важливу роль у розвитку та підтримці контролю за технологією згідно з вказівками керівництва</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>Проводить оцінку того, наскільки ІТ підтримують стратегії і цілі установи.</li> <li>Надає гарантії щодо дієвості, ефективності та повноти заходів технологічного контролю і в разі необхідності рекомендує їх удосконалення в конкретних видах діяльності.</li> <li>Для збереження незалежності і об'єктивності внутрішнього аудиту внутрішні аудитори, як правило, не вибирають і не розробляють загальні заходи контролю за технологіями.</li> <li>Внутрішні аудитори повинні бути досить обізнаними з ключових</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>Вище керівництво здійснює оцінку та моніторинг механізмів контролю. Вони охоплюють такі аспекти управління ІТ, як: <ul style="list-style-type: none"> <li>організаційні й управлінські структури;</li> <li>виконавче керівництво і підтримка;</li> <li>стратегічне й оперативне планування;</li> <li>надання послуг і оцінка їх ефективності;</li> <li>ІТ-організація і управління ризиками</li> </ul> </li> </ul> |  |

**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |                                                                                                                                                                                                                                                                      |                                                                                                                                                              |  |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | ризиків і засобів ІТ-контролів для виконання покладеної на них роботи                                                                                                                                                                                                |                                                                                                                                                              |  |
| <b>Принцип 12. Установа реалізує контрольні процедури за допомогою політик, які визначають очікувані результати</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |                                                                                                                                                                                                                                                                      |                                                                                                                                                              |  |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>Встановлює контрольні заходи, вбудовані в процеси і повсякденну діяльність співробітників, за допомогою розробки політики, встановлює очікувані результати і відповідні процедури.</li> <li>Встановлює з керівництвом (або іншим призначеним персоналом) відповідальність і підзвітність за виконання контролю підрозділи або підрозділи з відповідними ризиками.</li> <li>Забезпечує, щоб компетентний персонал, що має достатні повноваження, своєчасно і уважно здійснював контроль, як це визначено політиками і</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>Моніторинг дотримання визначених політик і процедур, встановлених керівництвом.</li> <li>Надає допомогу керівництву в розробці та поширенні політик і процедур.</li> <li>Забезпечує моніторинг ризиків щодо встановленого ризик-апетиту організації</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>Забезпечує гарантії щодо розробки та здійснення політик, процедур та інших заходів контролю.</li> <li>Надає рекомендації щодо політик і процедур, проте не має повноважень розробляти чи реалізовувати ці політики</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>Вище керівництво контролює наявність системи політик і процедур та допомагає у досягненні визначених цілей</li> </ul> |  |

**Тема 6. Організація трьох ліній захисту  
в управлінні ризиками бюджетної установи**

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |                                                                                                                                                |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |  |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|
| <p>процедурами.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Забезпечує розслідування і прийняття необхідних заходів щодо виявлених результатів контрольних заходів.</li> <li>Періодично переглядає контроль заходів з визначення їх подальшої актуальності й у разі необхідності їх оновлює</li> </ul>                     |                                                                                                                                                |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |  |
| <p><b>Принцип 13. Установа отримує або формує і використовує значиму і якісну інформацію для підтримки функціонування внутрішнього контролю</b></p>                                                                                                                                                                       |                                                                                                                                                |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |  |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>Створює і оновлює дані для моніторингу діяльності, обмінюючись інформацією в масштабах всієї організації.</li> <li>Бере до уваги витрати і вигоди, враховуючи щоб характер, кількість і точність інформації, що повідомляється, були співsumірні з досягненням цілей та</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>Збирає інформацію з усіх підрозділів організації для використання в діяльності з моніторингу</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>Забезпечує гарантії щодо надійності і цілісності інформації про ризики. Це включає як внутрішні, так і зовнішні ризики, а також ризики, пов'язані з відносинами установи з зовнішніми структурами.</li> <li>Періодично оцінює надійність і цілісність інформації і у разі необхідності може рекомендувати удосконалення або здійснення</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>Вище керівництво використовує інформацію для прийняття рішень з метою моніторингу досягнень установи, прогнозування ризиків і комунікації з зовнішніми зацікавленими сторонами.</li> <li>Періодично отримують звіти про функціонування й ефективність системи</li> </ul> |  |

**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |                                                                                                                                                                                              |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |                                                                                                                                                                      |  |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|
| <p>сприяли їх досягненню.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Надійність і цілісність інформації є обов'язком керівництва. Ця відповідальність включає в себе всю важливу інформацію про організації незалежно від того, як зберігається інформація. Надійність і цілісність інформації включає в себе точність, повноту і безпеку</li> </ul> |                                                                                                                                                                                              | <p>нових заходів контролю. Такі оцінки проводяться як самостійні завдання або як складові інших аудиторських перевірок чи завдань, що проводяться в рамках плану внутрішнього аудиту.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Визначає, чи можуть спотворення або недоліки інформації становити загрозу для установи. Повинні негайно доводити цю інформацію до відома вищого керівництва</li> </ul> | <p>внутрішнього контролю установи</p>                                                                                                                                |  |
| <p><b>Принцип 14. В установі здійснюється внутрішній обмін інформацією, включаючи інформацію про цілі внутрішнього контролю й обов'язки у сфері внутрішнього контролю, яка необхідна для його функціонування</b></p>                                                                                                                                   |                                                                                                                                                                                              |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |                                                                                                                                                                      |  |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• Розробляє і підтримує процеси передачі необхідної інформації, щоб всі співробітники розуміли і виконували свої обов'язки з внутрішнього контролю.</li> <li>• Надає вищому керівництву достатню інформацію, що дозволяє їм виконувати свої функції щодо</li> </ul>                                             | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Спостерігає, збирає інформацію та передає зведені дані 1-й і 3-й лініям захисту за відповідними елементами системи внутрішнього контролю</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Забезпечує впевненість у повноті, точності і якості комунікації відповідно до потреб керівництва</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                      | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Вище керівництво надає вказівки щодо характеру комунікацій, очікуваної від осіб, задіяних у кожній лінії захисту</li> </ul> |  |

**Тема 6. Організація трьох ліній захисту  
в управлінні ризиками бюджетної установи**

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |                                                                                                                                                                                                                                                             |                                                                                                                                                                                                                                  |                                                                                                          |  |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|
| цілей установи.<br>• Створює окремі канали зв'язку, такі як «Гаряча лінія» для заявників, які передають анонімну або конфіденційну інформацію, якщо звичайні канали не працюють або неефективні                                                                                                                                |                                                                                                                                                                                                                                                             |                                                                                                                                                                                                                                  |                                                                                                          |  |
| <b>Принцип 15. Установа здійснює обмін інформацією із зовнішніми сторонами з питань, які впливають на функціонування внутрішнього контролю</b>                                                                                                                                                                                 |                                                                                                                                                                                                                                                             |                                                                                                                                                                                                                                  |                                                                                                          |  |
| • Забезпечує процеси, які дозволяють своєчасно передавати значущу інформацію зовнішнім сторонам, включаючи, регулюючі органи, одержувачів послуг, фінансових аналітиків та інших зовнішніх сторін.<br>• Створює і забезпечує відкриті канали зв'язку, що дозволяє отримувати інформацію від споживачів послуг, постачальників, | • За винятком визначених комунікацій, з регулюючими органами, зовнішніми аудиторами та іншими конкретними групами друга лінія захисту зазвичай не взаємодіє із зовнішніми сторонами з питань, які впливають на функціонування системи внутрішнього контролю | • Забезпечує впевненість у тому, що основні комунікації інших користувачів є точними.<br>• Служба внутрішнього аудиту не взаємодіє із зовнішніми сторонами з питань, які впливають на функціонування системи внутрішнього аудиту | • Вище керівництво повинно отримувати інформацію та звіти про ефективність системи внутрішнього контролю |  |

**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |  |  |  |  |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|--|--|
| <p>зовнішніх аудиторів, регулюючих органів, фінансових аналітиків та інших осіб, надаючи керівництву відповідну інформацію.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Надає вищому керівництву відповідну інформацію, отриману в результаті оцінки, проведеної зовнішніми сторонами.</li> <li>• Обирає відповідні методи комунікації і гарантує, що вони враховують терміни, аудиторію і характер комунікації, а також правові і нормативні очікування.</li> <li>• Встановлює відповідну політику для обліку таких чинників, як дозвіл, необхідний для подання інформації за межі установи; керівні прин-</li> </ul> |  |  |  |  |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|--|--|

**Тема 6. Організація трьох ліній захисту  
в управлінні ризиками бюджетної установи**

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |                                                                                                                                                                                                                                                                                              |  |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|
| ципи щодо до-<br>пустимої і<br>неприпустимої<br>інформації, яка<br>може бути<br>подана;<br>переліку<br>зовнішніх осіб,<br>уповноважених<br>отримувати<br>інформацію, і<br>видів ін-<br>формації, яку<br>вони можуть<br>отримувати                                                                                                                                                                         |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |                                                                                                                                                                                                                                                                                              |  |
| <b>Принцип 16. Установа обирає і проводить безперервні і/або<br/>періодичні оцінки елементів внутрішнього контролю для впевненості<br/>їх наявності й ефективності</b>                                                                                                                                                                                                                                    |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |                                                                                                                                                                                                                                                                                              |  |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>Відбирає і забезпечує збалансованість поточних і окремих оцінок з урахуванням темпів змін у робочих процесах і варіює масштаби й частоту проведення окремих оцінок залежно від ступеня ризику. (Ці оцінки можуть проводитися силами 2-ї лінії захисту).</li> <li>Забезпечує, щоб фахівці з оцінки володіли достатніми знаннями для розуміння того, що є</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>Проводить поточні та окремі оцінки для моніторингу стану різних елементів системи внутрішнього контролю відповідно до вказівок керівництва.</li> <li>Проводить поточні та окремі оцінки контролю, щоб оцінити, чи відповідає можливе досягнення цілей, встановленим допустимим значенням ризику</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>Забезпечує гарантії того, що поточні управлінські оцінки включаються в робочі процеси і коригуються з урахуванням мінливих умов у міру необхідності.</li> <li>Забезпечує впевненість у тому, що надана інформація щодо управлінських оцінок достовірна і точно представлена.</li> <li>Забезпечує впевненість у тому, що система внутрішнього контролю</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>Вище керівництво здійснює нагляд і покладає на операційне керівництво відповідальність за відбір, розробку і проведення оцінки елементів внутрішнього контролю.</li> <li>Періодично отримує звіти про ризики та ефективність їх управління</li> </ul> |  |

**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**

|                                                                                                                                                                                                                                                                   |                                                                                                                                          |                                                                                                                          |                                                                                                                                                                                                                                                                                 |  |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|
| предметом оцінки.<br>• Структура і нинішній стан системи внутрішнього контролю можуть бути використані для встановлення вихідних даних для поточних і окремих оцінок.<br>• Періодично звітує перед вищим керівництвом про виконання заходів з управління ризиками |                                                                                                                                          | функціонує згідно з очікуваннями й управління ризиками здійснюється з урахуванням ризик-апетиту                          |                                                                                                                                                                                                                                                                                 |  |
| <b>Принцип 17. Установа оцінює недоліки внутрішнього контролю та своєчасно в установленому порядку інформує про них сторони, відповідальні за здійснення коригувальних дій</b>                                                                                    |                                                                                                                                          |                                                                                                                          |                                                                                                                                                                                                                                                                                 |  |
| • Повідомляє відповідальним сторонам інформацію про недоліки для прийняття коригувальних заходів, а також вищому керівництву                                                                                                                                      | • Співробітникам другої лінії захисту може бути делегована відповідальність за моніторинг і звітність щодо конкретних недоліків контролю | • Внутрішні аудитори створюють і підтримують систему моніторингу виконання рекомендацій та висновків внутрішнього аудиту | • Вище керівництво повинне забезпечити своєчасне отримання інформації про недоліки системи контролю для прийняття своєчасних і достатніх коригувальних заходів для усунення істотних недоліків системи контролю.<br>• Керівництво аналізує результати поточних і окремих оцінок |  |

## Тема 6. Організація трьох ліній захисту в управлінні ризиками бюджетної установи



Отже, перша лінія захисту – це операційні підрозділи бюджетної установи – основні власники ризиків і методів управління ними. Друга лінія захисту допомагає оцінити ці ризики, бере участь у розробці стратегії, впровадженні політики і процедур (так звані підрозділи обслуговування).



Незважаючи на те, що ролі 1-ої і 2-ої ліній захисту в управлінні ризиками і вибудовуванні контролів різні, їм необхідно працювати за єдиними стандартами: дотримуватися єдиної термінології, розуміти підходи один одного до оцінки ризиків, за можливістю застосовувати єдині інструменти роботи.

Третя лінія захисту – це внутрішній аудит, який у своїй роботі повинен брати до уваги всі суттєві ризики і контрольні процедури в установі. Комунікація з 1-ою і 2-ою лініями захисту може допомогти функції внутрішнього аудиту використовувати ту саму термінологію під час оцінки ризиків і розуміти, на чому ґрунтується оцінка ризику 1-ої і 2-ої ліній захисту.

Модель трьох ліній захисту може бути використана разом з Концепцією управління ризиками COSO. Це допоможе досягти впевненості, що співробітники кожної з трьох ліній захисту повністю розуміють свої обов'язки щодо ризиків і контролів, а також свій внесок у загальну структуру управління ризиками в компанії.

### Питання для самоконтролю

1. Поняття та роль трьох ліній захисту в управлінні ризиками бюджетної установи.
2. Характеристика та основні функції першої лінії захисту в управлінні ризиками бюджетної установи.
3. Характеристика та основні функції другої лінії захисту в управлінні ризиками бюджетної установи.
4. Характеристика та основні функції третьої лінії захисту в управлінні ризиками бюджетної установи.
5. Взаємодія трьох ліній захисту в управлінні ризиками бюджетної установи.

**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**

6. Взаємодія трьох ліній захисту з вищим керівництвом в управлінні ризиками бюджетної установи.

7. Функціональні відмінності трьох ліній захисту в управлінні ризиками бюджетної установи.

8. Розподіл повноважень та відповідальності трьох ліній захисту в управлінні ризиками бюджетної установи.

9. Концепції управління ризиками COSO в роботі трьох ліній захисту.

10. Принципи моделі трьох ліній захисту в управлінні ризиками бюджетної установи.

**Завдання для самоконтролю**

**Завдання 1.** Оберіть будь-яке міністерство або інший державний орган, проаналізуйте його організаційну структуру та визначте, до якої лінії захисту належить кожний підрозділ. Відповідь обґрунтуйте.

**Завдання 2.** Використавши матеріал завдання 1 та інформацію з інших джерел, проаналізуйте функції кожного підрозділу міністерства або іншого державного органу відповідно до трьох ліній захисту в управлінні ризиками. Відповідь обґрунтуйте та оформіть у вигляді таблиці 6.1.

Таблиця 6.1

| Назва підрозділу           | Характеристика основних функцій в управлінні ризиками |
|----------------------------|-------------------------------------------------------|
| <i>Перша лінія захисту</i> |                                                       |
| 1                          |                                                       |
| 2                          |                                                       |
| <i>Друга лінія захисту</i> |                                                       |
| 1                          |                                                       |
| 2                          |                                                       |
| <i>Третя лінія захисту</i> |                                                       |
| 1                          |                                                       |
| 2                          |                                                       |

**Тема 6. Організація трьох ліній захисту  
в управлінні ризиками бюджетної установи**

**Завдання 3.** Використавши матеріал завдання 1 та інформацію з інших джерел, проаналізуйте взаємодію підрозділів трьох ліній захисту міністерства або іншого державного органу щодо обміну інформацією з управління ризиками. Відповідь оформіть у вигляді таблиці 6.2.

Таблиця 6.2

| Підрозділ, який надає інформацію | Характер інформації | Підрозділ, який отримує інформацію |
|----------------------------------|---------------------|------------------------------------|
| Лінія захисту                    |                     | Лінія захисту                      |
|                                  |                     |                                    |
|                                  |                     |                                    |



*Тести для самоконтролю*

**1. Розподіл повноважень та відповідальності в управлінні ризиками бюджетної установи здійснюється з метою:**

- а) розуміння кожним працівником своєї ролі в управлінні ризиками та здійсненні внутрішнього контролю;
- б) розуміння обов'язків, за виконання яких він несе відповідальність;
- в) розуміння координації спільних зусиль в управлінні ризиками;
- г) усі відповіді правильні.

**2. З метою розподілу повноважень та відповідальності в управлінні ризиками бюджетної установи використовується:**

- а) модель COSO;
- б) модель трьох ліній захисту;
- в) модель трьох Е;
- г) усі відповіді правильні.

**3. Модель, яка описує, як розподіляти і координувати конкретні функції з управління ризиками та впровадження заходів контролю в бюджетній установі, має назву:**

- а) модель COSO;
- б) модель трьох ліній захисту;
- в) модель трьох Е;
- г) усі відповіді правильні.

**4. Перша лінія захисту в управлінні ризиками бюджетної установи:**

- а) забезпечує моніторинг ризиків і здійснює контроль для підтримки управління ризиками;
- б) надає незалежні гарантії вищому керівництву щодо ефективності системи управління ризиками;
- в) володіє і управляє ризиками;
- г) правильної відповіді немає.

**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p><b>5. Друга лінія захисту в управлінні ризиками бюджетної установи:</b></p> <p>а) забезпечує моніторинг ризиків і здійснює контроль для підтримки управління ризиками;</p> <p>б) надає незалежні гарантії вищому керівництву щодо ефективності системи управління ризиками;</p> <p>в) володіє і управляє ризиками;</p> <p>г) правильної відповіді немає.</p> <p><b>6. Чи можуть функції управління ризиками в межах кожної лінії захисту варіювати, об'єднуватися або розділятися за лініями захисту:</b></p> <p>а) так;</p> <p>б) ні;</p> <p>в) тільки за розпорядженням вищого керівництва;</p> <p>г) тільки відповідно до чинного законодавства.</p> <p><b>7. За першу лінію захисту несуть відповідальність:</b></p> <p>а) працівники підрозділу внутрішнього аудиту;</p> <p>б) вище керівництво;</p> <p>в) працівники операційних підрозділів;</p> <p>г) керівництво та підрозділи установи, діяльність яких є обслуговуючою.</p> <p><b>8. За другу лінію захисту в управлінні ризиками бюджетної установи несуть відповідальність:</b></p> <p>а) працівники підрозділу внутрішнього аудиту;</p> <p>б) вище керівництво;</p> <p>в) працівники операційних підрозділів;</p> <p>г) керівництво та підрозділи установи.</p> | <p><b>9. За третю лінію захисту несуть відповідальність:</b></p> <p>а) працівники підрозділу внутрішнього аудиту;</p> <p>б) вище керівництво;</p> <p>в) працівники операційних підрозділів;</p> <p>г) керівництво та підрозділи установи, діяльність яких є обслуговуючою.</p> <p><b>10. Діяльність підрозділів першої лінії захисту в управлінні ризиками бюджетної установи пов'язана з:</b></p> <p>а) удосконаленням процесів та моніторингом для забезпечення ефективного управління ризиками;</p> <p>б) створенням та/або керуванням ризиками, які можуть перешкоджати досягненню цілей установи;</p> <p>в) наданням вищому керівництву установи гарантії того, що зусилля з управління ризиками відповідають його очікуванням;</p> <p>г) усі відповіді правильні.</p> <p><b>11. Діяльність підрозділів другої лінії захисту в управлінні ризиками бюджетної установи пов'язана з:</b></p> <p>а) удосконаленням процесів та моніторингом для забезпечення ефективного управління ризиками;</p> <p>б) створенням та/або керуванням ризиками, які можуть перешкоджати досягненню цілей установи;</p> <p>в) наданням вищому керівництву установи гарантії того, що зусилля з управління ризиками відповідають його очікуванням;</p> <p>г) усі відповіді правильні.</p> |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

**Тема 6. Організація трьох ліній захисту  
в управлінні ризиками бюджетної установи**

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p><b>12. Концепцією управління ризиками COSO передбачено:</b></p> <p>а) 17 принципів і 5 елементів системи внутрішнього контролю;</p> <p>б) 5 принципів і 17 елементів внутрішнього контролю;</p> <p>в) 7 принципів і 5 елементів системи внутрішнього контролю;</p> <p>г) 15 принципів і 17 елементів внутрішнього контролю.</p> <p><b>13. Третя лінія захисту в управлінні ризиками бюджетної установи:</b></p> <p>а) забезпечує моніторинг ризиків і здійснює контроль для підтримки управління ризиками;</p> <p>б) надає незалежні гарантії вищому керівництву щодо ефективності системи;</p> <p>в) володіє і управляє ризиками;</p> <p>г) правильної відповіді немає.</p> <p><b>14. Якісна побудова трьох ліній захисту в управління ризиками забезпечить:</b></p> <p>а) відсутність вразливих місць і непотрібного дублювання дій з внутрішнього контролю;</p> <p>б) ефективне управління ризиками;</p> <p>в) ефективне функціонування системи внутрішнього контролю;</p> <p>г) усі відповіді правильні.</p> | <p><b>15. Модель трьох ліній захисту забезпечує:</b></p> <p>а) отримання вищим керівництвом об'єктивної інформації про найбільш серйозні ризики установи;</p> <p>б) гнучку організаційну структуру бюджетної установи для досягнення цілей установи;</p> <p>в) надання вищому керівництву установи гарантії того, що зусилля з управління ризиками відповідають його очікуванням;</p> <p>г) усі відповіді правильні.</p> <p><b>16. Діяльність підрозділів третьої лінії захисту пов'язана з:</b></p> <p>а) удосконаленням процесів та моніторингом для забезпечення ефективного управління ризиками;</p> <p>б) створенням та/або керуванням ризиками, які можуть перешкоджати досягненню цілей установи;</p> <p>в) наданням вищому керівництву установи гарантії того, що зусилля з управління ризиками відповідають його очікуванням;</p> <p>г) усі відповіді правильні.</p> <p><b>17. Друга лінія захисту співпрацює з першою лінією захисту для:</b></p> <p>а) допомоги у визначенні стратегії впровадження заходів контролю та управління ризиками;</p> <p>б) забезпечення експертних оцінок у сфері ризиків.</p> |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p><b>18. Висновки третьої лінії захисту ґрунтуються на результатах роботи:</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>а) другої лінії захисту;</li><li>б) першої лінії захисту;</li><li>в) підрозділу внутрішнього аудиту;</li><li>г) вищого керівництва.</li></ul> <p><b>19. Склад кожної з трьох ліній захисту в управлінні ризиками бюджетної установи може відрізнятися залежно від:</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>а) розміру бюджетної установи;</li><li>б) фінансування бюджетної установи;</li><li>в) галузевої належності бюджетної установи;</li><li>г) усі відповіді правильні.</li></ul> | <p><b>20. Третя лінія захисту забезпечує:</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>а) гарантії ефективного і дієвого управління;</li><li>б) гарантії ефективності управління ризиками;</li><li>в) гарантії ефективності внутрішнього контролю;</li><li>г) усі відповіді правильні.</li></ul> |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|



## ТЕМА 7

### ЗАХОДИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ТА ЇХ МОНІТОРИНГ

*Питання, які розкривають зміст теми*

7.1. Характеристика та класифікація заходів внутрішнього контролю.

7.2. Моніторинг заходів внутрішнього контролю та системи внутрішнього контролю.

*Ключові терміни та поняття:* заходи контролю, види заходів контролю, моніторинг, суб'єкти моніторингу, постійна оцінка, звітування.



#### 7.1. Характеристика та класифікація заходів внутрішнього контролю

##### Заходи внутрішнього контролю

- ↓ – це відповідні політики і процедури, що запроваджуються для здійснення належного впливу на ризики та сприяння досягненню цілей установи і становлять сукупність запроваджених в установі управлінських дій керівництва усіх рівнів та працівників (правила, процедури, технічні прийоми).

Згідно з моделлю COSO заходами контролю є:

- ↓ відповідні правила і процедури, які запроваджуються з метою впливу на ризики та сприяння досягненню цілей установи.



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



З урахуванням міжнародних стандартів внутрішнього контролю та рекомендацій закордонних і вітчизняних спеціалістів заходи

**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**

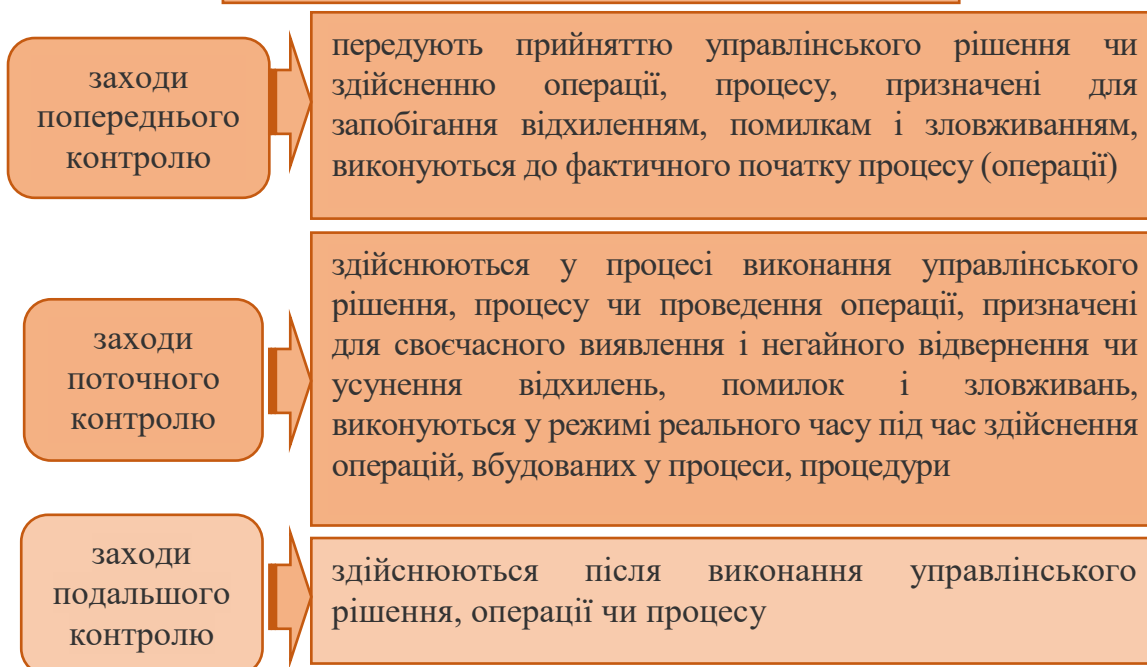
внутрішнього контролю **в контексті управління ризиками** доцільно класифікувати:

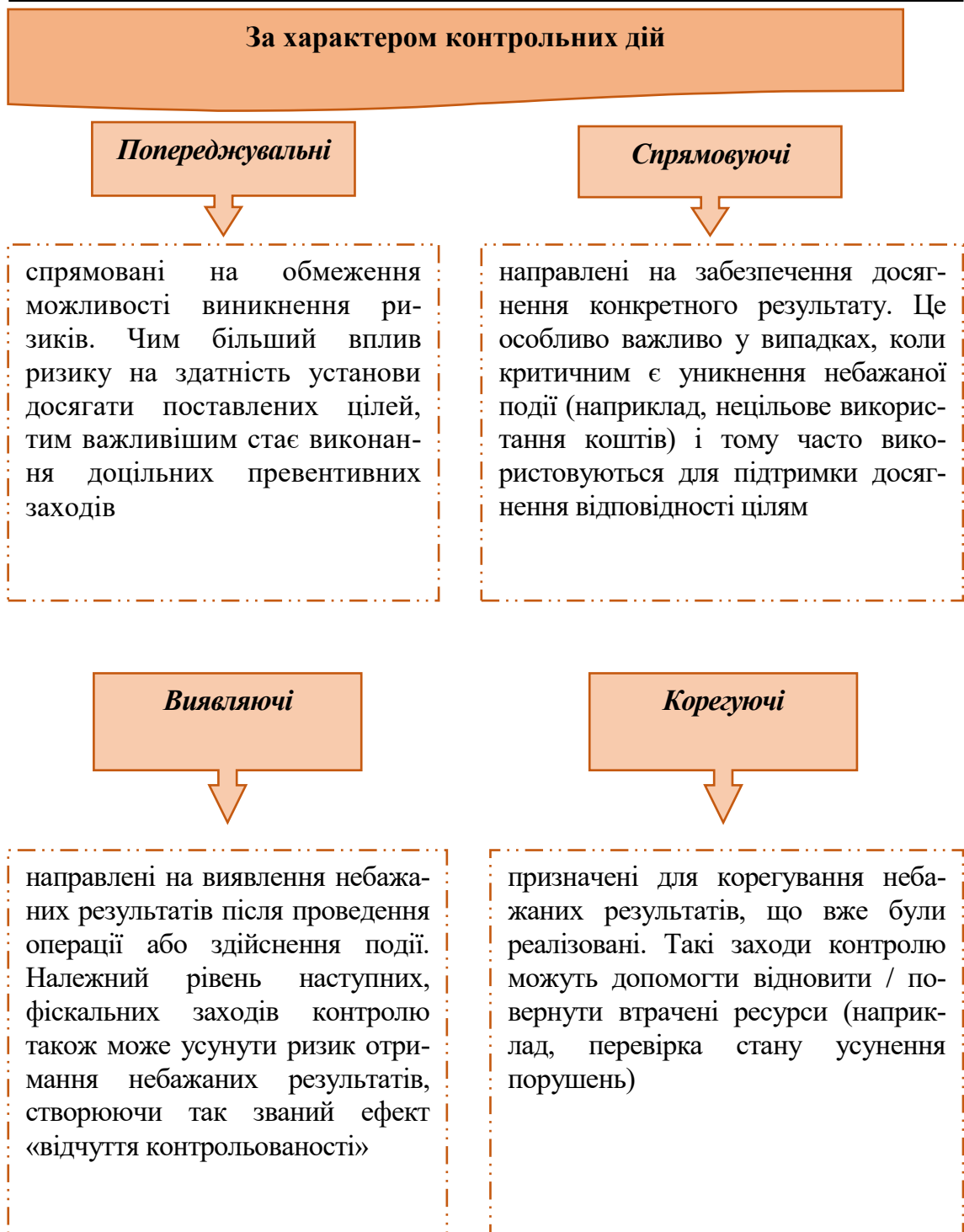
- ☐ за часом здійснення;
- ☐ характером контрольних дій;
- ☐ організаційним характером;
- ☐ способом регулювання;
- ☐ об'єктами контролю;
- ☐ періодичністю проведення.



Варто зауважити, що класифікація заходів контролю – це сукупність управлінських дій, запроваджених в окремій установі, тому їхня кваліфікація за потреби урахування специфіки установи може розширюватись, уточнюватись, переглядатись тощо. Оскільки кожна установа (або процес в установі) має власний перелік цілей, то різняться й реакції на ризики разом із видами заходів контролю, які можуть відрізнятись через визначені установою допустимі межі ризиків і толерантність, до певних ризиків з боку керівництва.

**За часом здійснення**

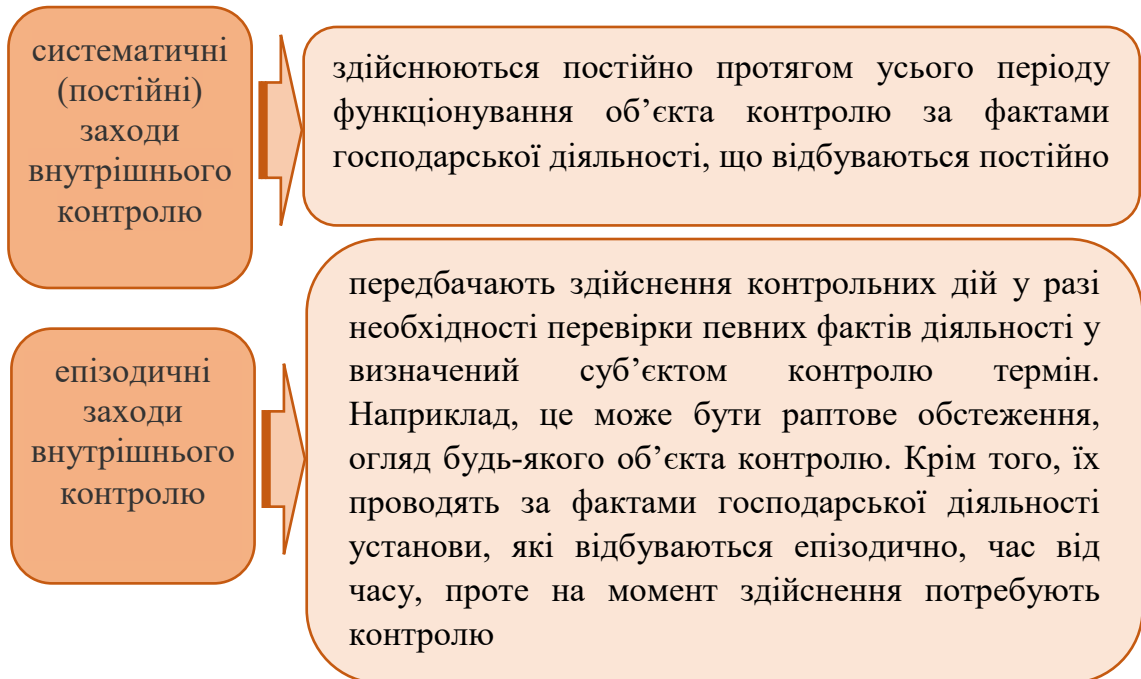




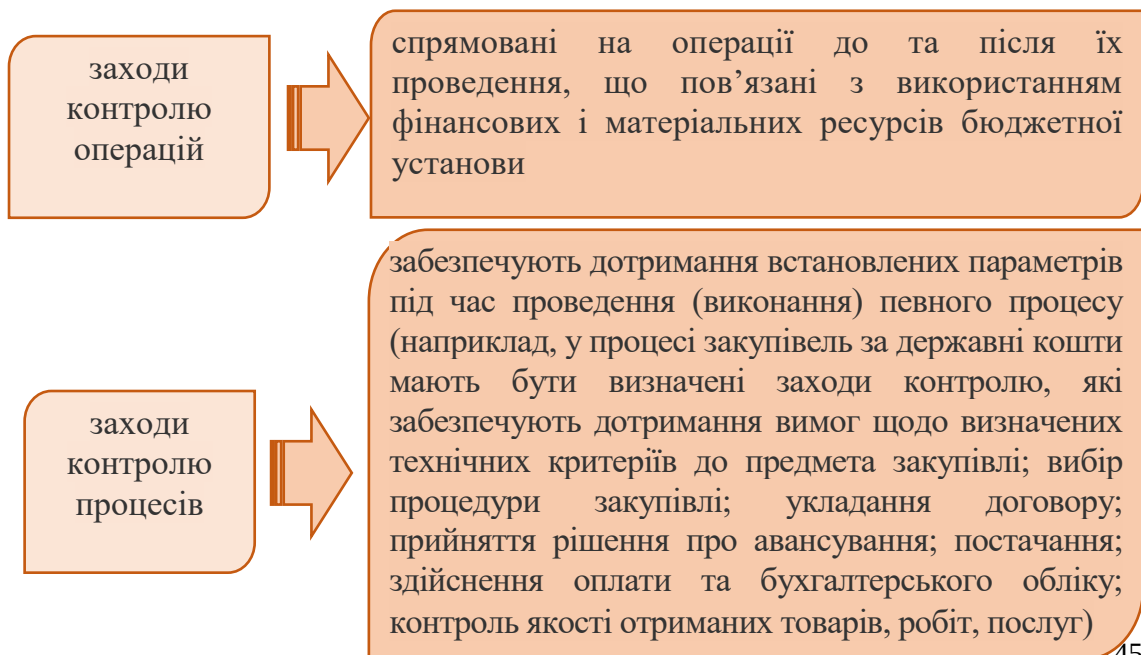
**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**



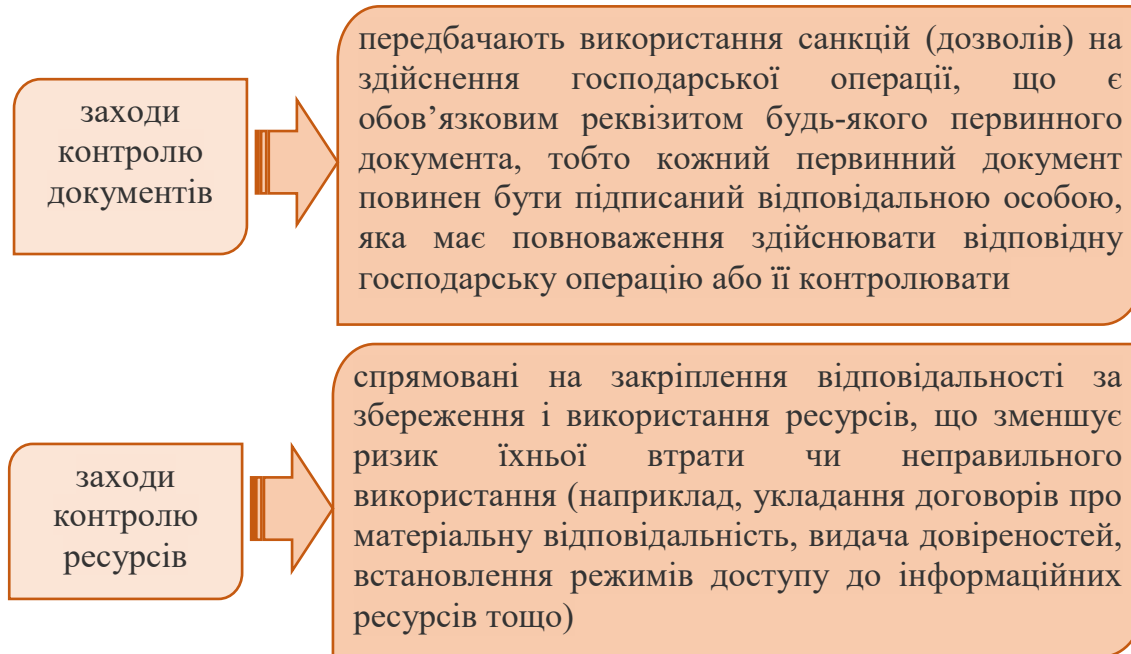
## Тема 7. Заходи внутрішнього контролю та їх моніторинг



### Залежно від об'єктів дослідження



## Внутрішній контроль у бюджетних установах: у таблицях та рисунках



Наведений вище список не є вичерпним, але перераховує найбільш поширені заходи контролю. Бюджетна установа повинна досягти балансу між превентивними та виявляючими заходами контролю, а корегуючі заходи є додатковими щодо контрольних і сприяють досягненню цілей.

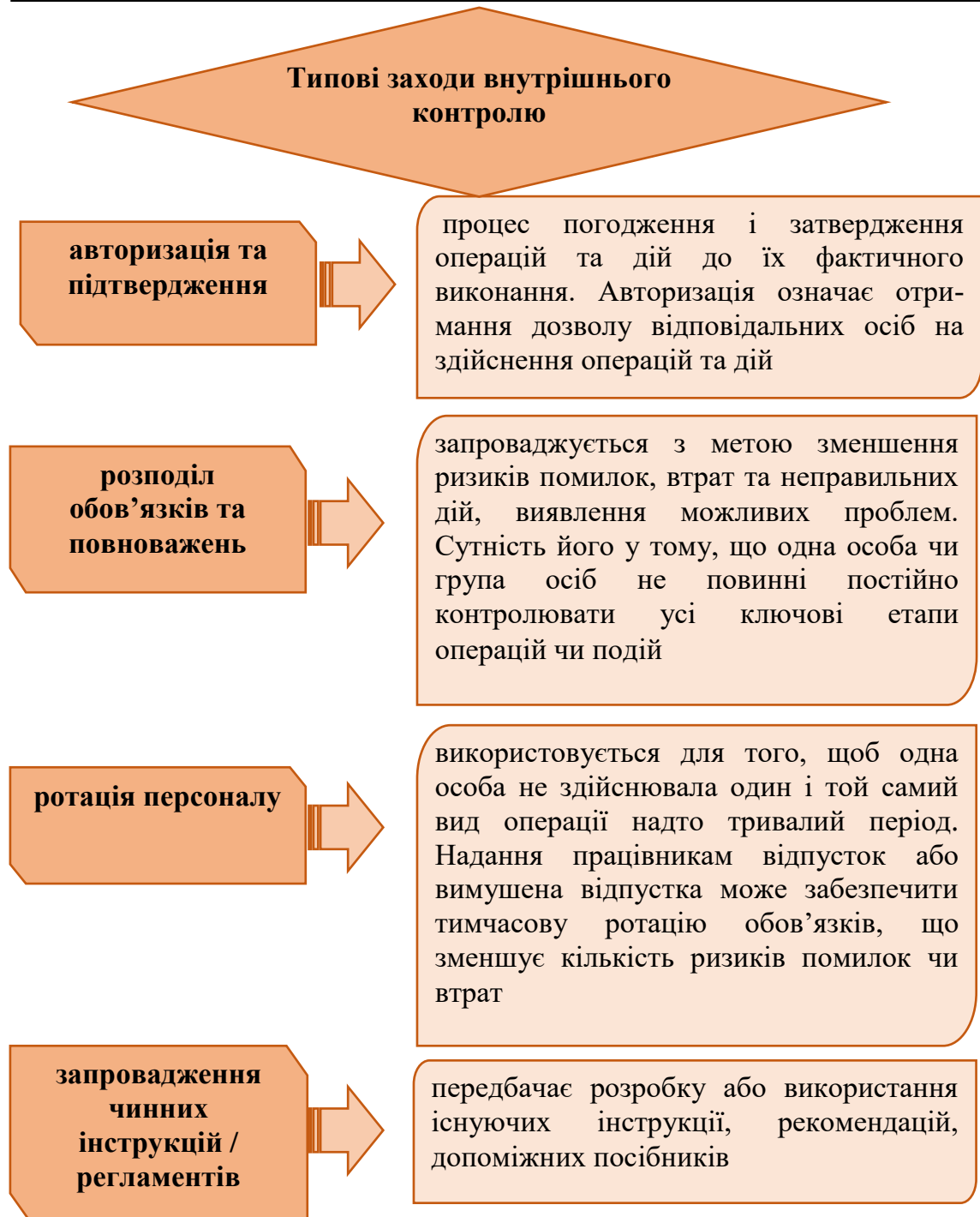
Водночас їх поєднання компенсує певні недоліки конкретних одиничних видів контролю.



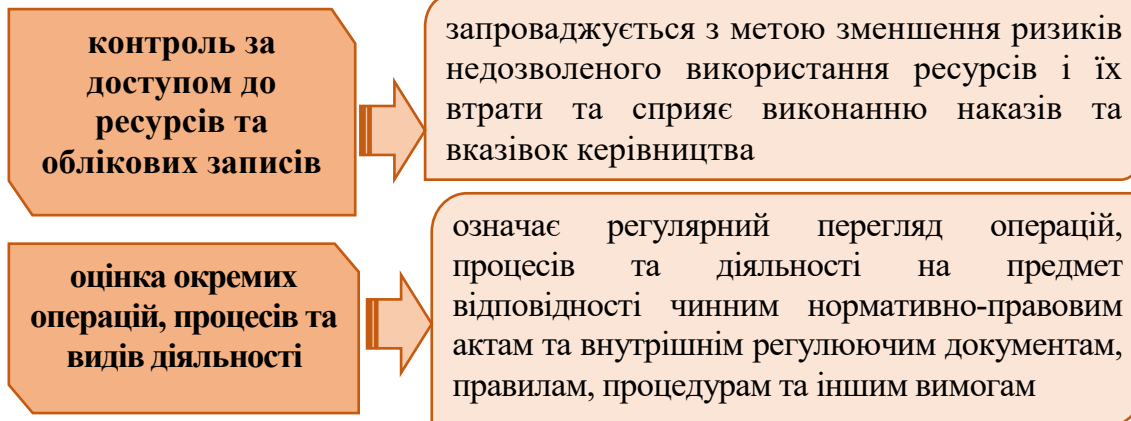
Керівництво бюджетної установи визначає та встановлює заходи контролю з метою реагування на ідентифіковані та оцінені ризики. Заходи контролю спрямовуються на досягнення цілей, захист активів, забезпечення повноти, точності та достовірності інформації, що збирається та повідомляється установою.



Варто зазначити, що установи повинні дотримуватися балансу використання різних заходів контролю, водночас рішення щодо балансу визначається вищим керівництвом та керівниками структурних підрозділів установи залежно від видів ризиків та їх впливу, а також з урахуванням доцільності використання можливих альтернатив.



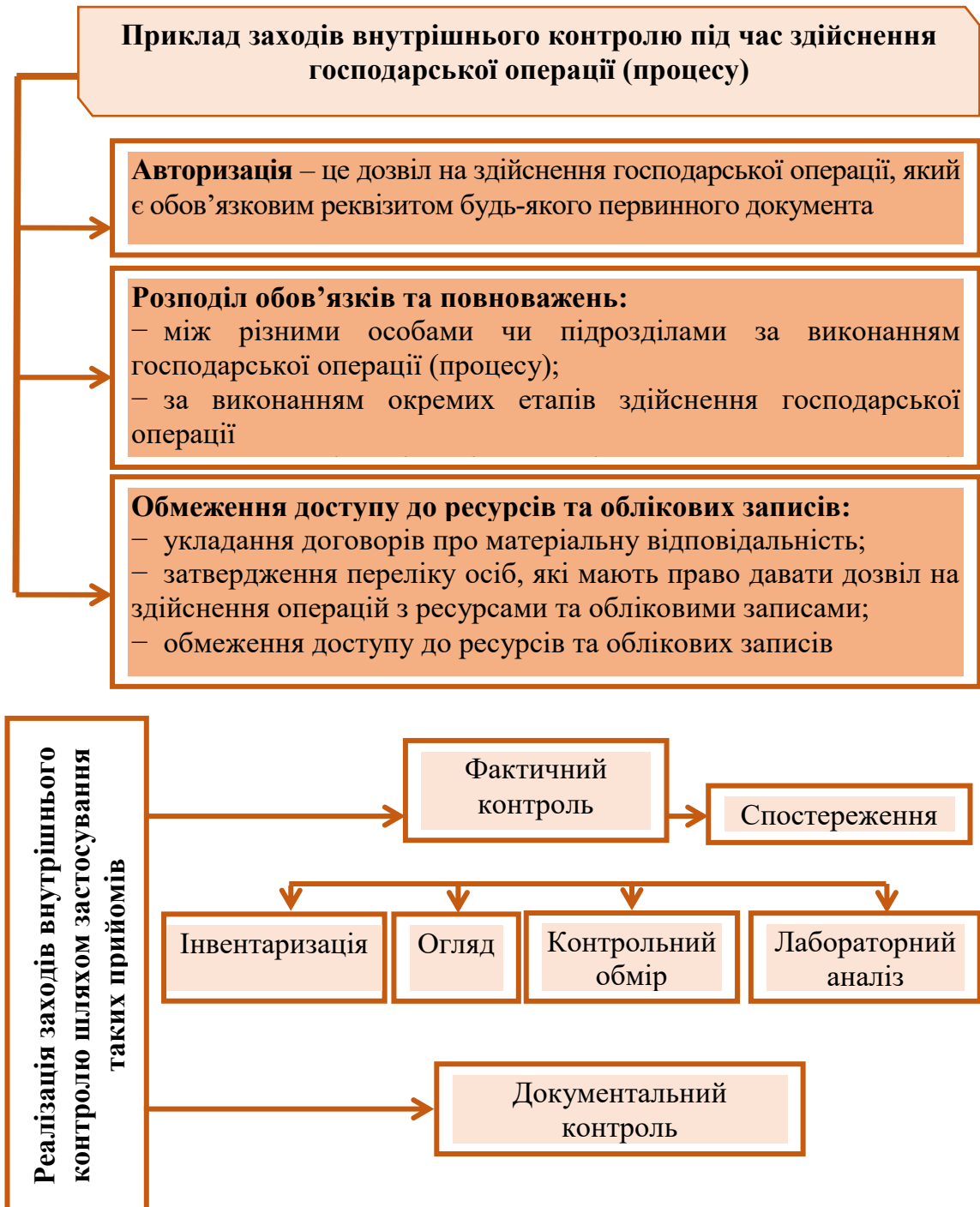
**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**



Заходи контролю реалізуються у всій установі, на усіх рівнях та в усіх функціях, процесах і операціях. Оскільки кожна установа (або процес в установі) має власний перелік цілей, відрізняються й реакції на ризики разом із видами заходів контролю. Навіть якщо дві установи мають однаковий перелік цілей, заходи контролю можуть відрізнитись через визначені установою допустимі межі ризиків та толерантність до певних ризиків з боку керівництва.

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

|                                       |                                                                                                                                                                                                       |
|---------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>доцільності</b>                    | відповідні заходи контролю у відповідному місці та відповідно до ризику, якого це стосується                                                                                                          |
| <b>послідовності та періодичності</b> | усі посадові особи постійно дотримуються нормативно-правових актів, правил, інструкцій і процедур тощо і не порушують їх за відсутності керівництва чи за великого навантаження чи впливу третіх осіб |
| <b>економічності</b>                  | ресурси, необхідні для здійснення контролю, не повинні перевищувати очікуваного ефекту                                                                                                                |
| <b>повноти, обґрунтованості</b>       | безпосереднього відношення до цілей контролю                                                                                                                                                          |



### Внутрішній контроль у бюджетних установах: у таблицях та рисунках



Більшість заходів контролю здійснюється відповідно до законодавства та інших нормативно-правових актів (наприклад, інвентаризація, подвійний підпис на фінансових документах, правова та антикорупційна експертиза, перевірки якості товарів, робіт та послуг, контроль виконавської дисципліни тощо). Решта заходів контролю залежно від обраних способів реагування на ризики запроваджується керівниками самостійно або за рішенням керівника вищого рівня чи забезпечувального органу.



*Отже, ефективність системи внутрішнього контролю установи безпосередньо залежить від правильної організації заходів контролю. При цьому необхідно вдатись до корегуючих заходів контролю, крім того, необхідно чітко розуміти, що заходи контролю є лише компонентом системи внутрішнього контролю. їх необхідно поєднати із іншими компонентами системи внутрішнього контролю.*



## **7.2. Моніторинг заходів внутрішнього контролю та системи внутрішнього контролю**

Здійснення моніторингу заходів контролю є останнім, проте не менш важливим компонентом моделі COSO.



З часом цілі бюджетної установи можуть змінюватись. Так само може змінюватись і перелік ризиків, з якими вона може зіштовхнутися, та їх пріоритети. Реакції на ризик, що одного разу були ефективними, можуть стати не релевантними або неможливими для виконання. Заходи контролю можуть бути менш ефективними або неієвними. Навіть внутрішнє середовище зміниться із прийняттям нових законів, настанням нових політичних ситуацій, новим керівництвом та виконавцями тощо. Саме тому керівництво повинно постійно проводити моніторинг ефективності заходів контролю та системи внутрішнього контролю установи в цілому.

### По суті, моніторинг

↓ це система збору / реєстрації, зберігання та аналізу невеликої кількості ключових (явних або непрямих) ознак / параметрів опису певного об'єкта для винесення судження про поведінку / стан об'єкта в цілому. Тобто для винесення судження про об'єкт у цілому на підставі аналізу невеликої кількості характерних для нього ознак.

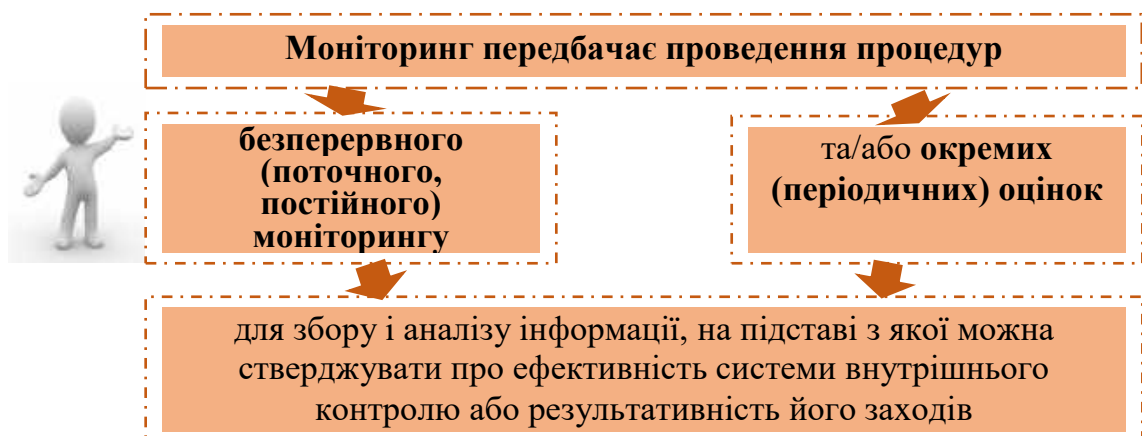
У Методичних рекомендаціях з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах, затверджених наказом Міністерства фінансів України, визначено, що

### моніторинг заходів внутрішнього контролю

↓ це процес нагляду виконання заходів контролю та оцінка їх якості за результатами реалізації.

### Відповідно до моделі COSO моніторинг

↓ це постійний процес проведення оцінки якості функціонування системи внутрішнього контролю у часі.



**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**

**Постійний моніторинг** здійснюється у ході щоденної/-поточної діяльності установи та передбачає управлінські, наглядові та інші дії керівників усіх рівнів та працівників установи при виконанні ними своїх обов'язків з метою визначення та коригування відхилень



**Періодична оцінка** передбачає проведення оцінки виконання окремих заходів контролю на періодичній основі та здійснюється працівниками, які не несуть відповідальності за їх реалізацію, та/або підрозділом внутрішнього аудиту установи для більш об'єктивного аналізу їх результативності



Для найкращого використання ресурсів бюджетної установи акцент повинен робитися на моніторинг та оцінку інформації, що стосується «ключових» заходів контролю за «пріоритетними ризиками».

Моніторинг заходів контролю потрібно чітко відрізнити від перегляду керівництвом певних завдань чи моніторингу системи внутрішнього контролю загалом.

**Відмінність моніторингу заходів внутрішнього контролю  
та системи внутрішнього контролю**

→ захід контролю є діяльністю, що здійснюється щоденно, – це стандартна процедура, яка є частиною загального опису системи внутрішнього контролю

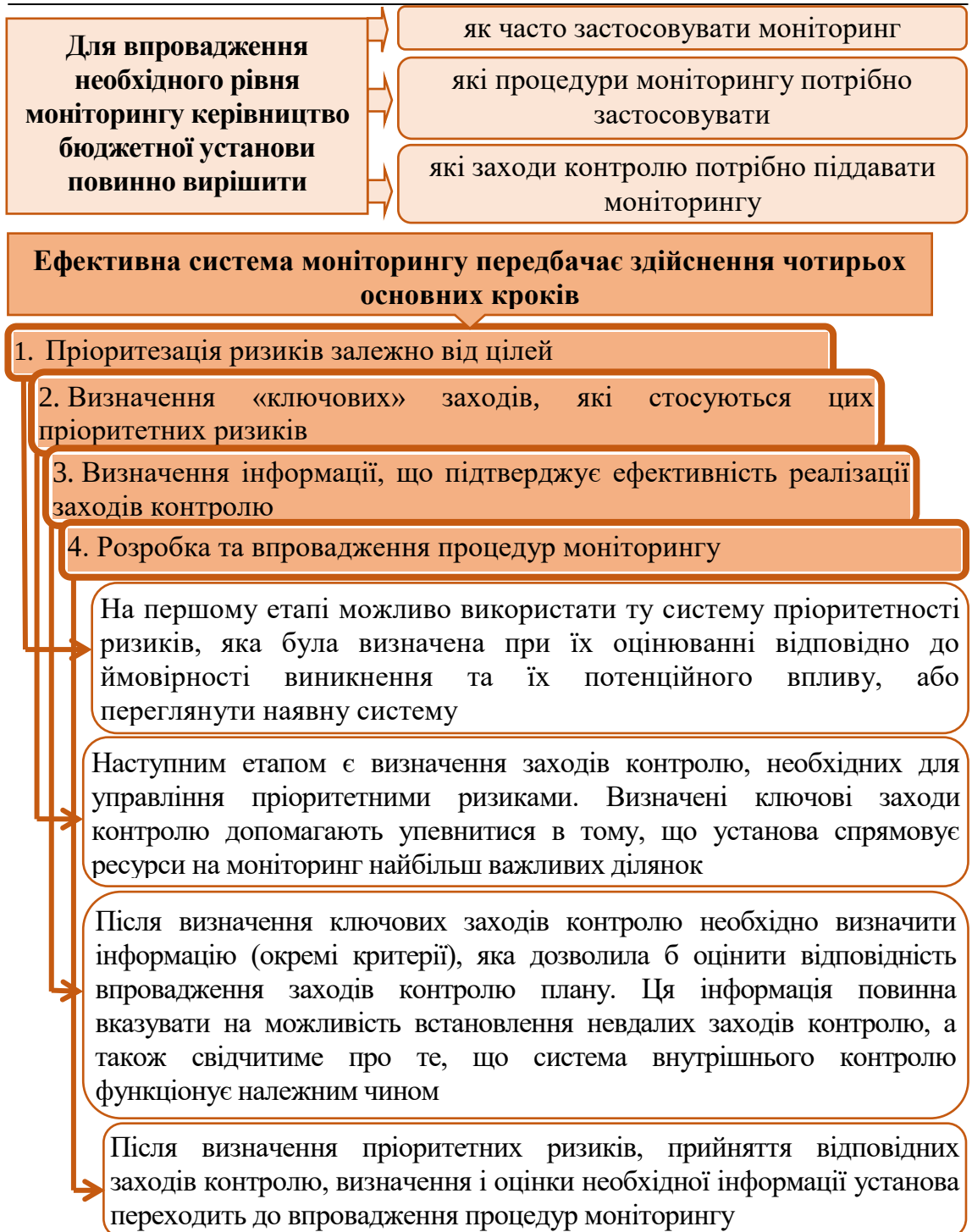
→ діяльність із моніторингу є дискреційною (тобто діяти на власний розсуд), тому – це дія керівника у відповідь на ситуацію, що склалася

Процедури моніторингу

оцінюють «ключові» заходи контролю

щодо «основних» ризиків

## Тема 7. Заходи внутрішнього контролю та їх моніторинг



**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**



Щоб бути ефективним, моніторинг повинен опиратися на достатній рівень необхідної інформації.

**Необхідна інформація** означає, що вона є відповідною, надійною та своєчасною за обставин, що склалися.

**Достатня та необхідна** інформація надає керівництву достатньо підстав для оцінки результативності заходів контролю.

**Складові моніторингу заходів контролю**

| Складові        | Постійний моніторинг                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | Періодична оцінка                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
|-----------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Завдання</b> | <ul style="list-style-type: none"><li>– нагляд фактичного виконання заходів контролю відповідно до затверджених планів, графіків;</li><li>– нагляд виконання заходів так, як це планувалося (дотримання термінів, суб'єктів тощо);</li><li>– нагляд дотримання порядку документування результатів заходів контролю та оперативного інформування керівництва</li></ul> | <ul style="list-style-type: none"><li>– визначення корисності, ефективності, результативності, впливу та сталості наслідків реалізації заходів контролю;</li><li>– аналіз досягнення встановлених цілей заходів контролю;</li><li>– коригування планів та графіків проведення заходів контролю надання пропозицій щодо подальших рішень з підвищення результативності заходів контролю</li></ul> |
| <b>Об'єкти</b>  | процедури, дії, засоби, операції, поточна діяльність у рамках реалізації заходів контролю                                                                                                                                                                                                                                                                             | результати, наслідки, вплив, економічність, ефективність та результативність заходів контролю                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| <b>Суб'єкти</b> | керівники усіх рівнів та працівників бюджетної установи, яким визначено обов'язки щодо моніторингу заходів контролю                                                                                                                                                                                                                                                   | призначені керівництвом посадові особи або підрозділ внутрішнього аудиту                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |

## Тема 7. Заходи внутрішнього контролю та їх моніторинг



Таким чином, моніторинг забезпечує адекватне, невідкладне запровадження рекомендацій та пропозицій для усунення наявних та попередження можливих недоліків у здійсненні заходів контролю. Через моніторинг встановлюються недоліки існуючої системи внутрішнього контролю бюджетної установи, які доводяться до відповідальних осіб з метою вжиття відповідних коригуючих заходів. Отже, під час моніторингу оцінюється, чи установа досягає цілей, виконуючи свою діяльність.

### Загальний алгоритм моніторингу заходів внутрішнього контролю



**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**

***Питання для самоконтролю***

1. Характеристика та класифікація заходів внутрішнього контролю бюджетної установи.
2. Планування контрольних заходів.
3. Типові заходи контролю бюджетної установи.
4. Поняття авторизації та підтвердження як важливого документального заходу контролю бюджетної установи.
5. Розподіл обов'язків та повноважень як захід контролю збереження та використання ресурсів бюджетної установи.
6. Контроль за доступом до ресурсів та облікових записів як захід зниження ризиків втрати чи псування матеріальних ресурсів бюджетної установи.
7. Види моніторингу заходів внутрішнього контролю.
8. Характеристика періодичної оцінки заходів внутрішнього контролю.
9. Суб'єкти та об'єкти оцінки заходів внутрішнього контролю.
10. Складові постійного моніторингу заходів контролю.
11. Звітування та інформування керівництва бюджетної установи за результатами моніторингу заходів контролю.

***Завдання для самоконтролю***

**Завдання 1** Для вказаного переліку ризиків складіть план заходів контролю та їх моніторингу. Відповідь оформіть у вигляді таблиці 7.1.

Таблиця 7.1

| Назва ризику | Назва заходу контролю | Відповідальні виконавці | Термін виконання заходу | Очікувані результати від впровадження заходів контролю | Заходи моніторингу (стан впровадження із зазначенням конкретних результатів) |
|--------------|-----------------------|-------------------------|-------------------------|--------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------|
| 1            |                       |                         |                         |                                                        |                                                                              |
| 2            |                       |                         |                         |                                                        |                                                                              |

**Перелік можливих ризиків у діяльності бюджетної установи**

1. Невідповідність завдань та заходів, визначених стратегічними документами, які передбачені державними цільовими програмами, бюджетними програмами, головним виконавцем/співвиконавцем яких є установа.
2. Відсутність затверджених в установі стратегічних документів, які визначають пріоритети розвитку у відповідній сфері діяльності на відповідні періоди.
3. Відсутність розподілу функціональних обов'язків між керівником та його заступниками, порядок взаємозаміни між керівництвом вищого рівня у разі відсутності одного із керівників.
4. Відсутність положень про самостійні структурні підрозділи та структурні підрозділи, що входять до їх складу.
5. Відсутність посадових інструкцій працівників установи або/та обов'язків виконання контрольних функцій.
6. Невідповідність організаційної структури та штатного розпису установи чинним законодавчим та нормативно-правовим актам, що регулюють питання упорядкування структури установи.
7. Відсутність погодження призначення на посаду (звільнення з посади) керівників відповідних структурних підрозділів.
8. Працівники установи не ознайомлені з Порядком планування діяльності бюджетної установи (щодо формування, погодження та затвердження планів, внесення до них змін тощо).
9. Недотримання термінів виконання завдань, визначених у Планах діяльності бюджетної установи.
10. В установі не затверджено регламенти, які встановлюють порядок організації її діяльності, пов'язаної із забезпеченням визначених законодавством функцій, процесів та операцій.
11. Не затверджено в установі Інструкцію з організації внутрішнього контролю відповідно до вимог Методичних рекомендацій з організації внутрішнього контролю.
12. Не визначено в установі чіткий розподіл повноважень (прав та обов'язків) та відповідальності.
13. Не закріплено повноваження та відповідальність за кожним працівником установи у внутрішніх документах.

**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**

---

14. Невчасне подання фінансової та бюджетної звітності.
15. Мають місце факти виявлення недостовірності (помилки і перекручень) звітності.
16. Часті зміни облікової політики у звітному періоді.
17. Не укладено договір про повну матеріальну відповідальність за збереження цінностей в касі з посадовою особою, відповідальною за ведення касових операцій.
18. Мають місце факти ненадання авансових звітів підзвітними особами у встановленому законодавством порядку та термінами.
19. Мають місце факти невідповідності посадових окладів працівників, визначених у штатному розписі, відповідним розмірам посадових окладів, які передбачені нормативно-правовими актами.
20. Посадові оклади не відповідають присвоєній категорії.
21. Відсутність або неправильне оформлення документації про державні закупівлі.
22. Не здійснюється кадровою службою ознайомлення працівників під підпис з наказами, що їх стосується.
23. Не затверджено в установі План завдань та заходів у сфері запобігання і протидії корупції.
24. Не затверджено в установі галузевий Порядок організації та функціонування системи управління ризиками, розроблений відповідно до вимог Методичних рекомендацій з організації внутрішнього контролю.
25. Не затверджено кожним керівником самостійного структурного підрозділу установи сформований перелік ризиків відповідно до повноважень таких підрозділів.
26. Не здійснюється оцінка ризиків за критеріями ймовірності виникнення ризиків та суттєвості їх впливу на здатність установи виконувати визначені законодавством завдання та функції для досягнення нею встановлених цілей.
27. Не здійснюється оцінка за ступенями ризиків («високий», «середній», «низький»).
28. Не визначені в установі способи реагування на ідентифіковані та оцінені ризики (зменшити, прийняти, розділити чи уникнути ризику).

#### **Тема 7. Заходи внутрішнього контролю та їх моніторинг**

29. Не здійснюється інформування керівництва вищого рівня щодо сфер діяльності з «високою» ймовірністю виникнення ризиків та їх «високим» ступенем впливу.

30. Не застосовуються в установі єдині підходи до документування діяльності з управління ризиками.

31. Не затверджено в установі порядок організації та здійснення постійного моніторингу у ході щоденної / поточної діяльності установи.

32. Не доводяться виявлені недоліки (відхилення) до відповідальних осіб для вжиття необхідних заходів керівництвом відповідного рівня.

33. Не затверджено в установі порядки обміну інформацією між установою та вищими органами державної влади.

34. Не затверджено в установі порядок обміну інформацією між структурними підрозділами.

35. Не здійснюється своєчасне інформування керівництва установи усіх рівнів про результати роботи структурних підрозділів (працівників) для прийняття ним відповідних управлінських рішень.

**Завдання 2.** З переліку заходів контролю визначити ті, що мають виявляючі та превентивні функції. Навести приклад застосування таких заходів контролю. Відповідь обґрунтувати.

Перелік заходів контролю:

- процедури авторизацій та дозволів;
- розподіл обов'язків (вповноваження, обробка, запис, перегляд);
- контроль за доступом до ресурсів та записів;
- контроль за достовірністю проведених операцій / перевірка;
- звірка облікових даних з фактичними / звірка;
- оцінка загальних результатів діяльності організації;
- перегляд операцій, процесів та заходів;
- контроль (доручення, перегляд та схвалення, нагляд та тренування).

**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | <b>Тести для самоконтролю</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p><b>1. За часом здійснення заходи внутрішнього контролю можна класифікувати на:</b></p> <p>а) попереднього контролю;<br/>б) превентивні;<br/>в) коригуючи;<br/>г) планові.</p> <p><b>2. За характером контрольних дій заходи внутрішнього контролю можна класифікувати на:</b></p> <p>а) попереднього контролю;<br/>б) превентивні;<br/>в) позапланові;<br/>г) планові.</p> <p><b>3. За характером планування заходи внутрішнього контролю можна класифікувати на:</b></p> <p>а) попереднього контролю;<br/>б) превентивні;<br/>в) коригуючи;<br/>г) планові.</p> <p><b>4. Превентивні заходи внутрішнього контролю:</b></p> <p>а) спрямовуються на обмеження можливості виникнення ризику, помилок, відхилень чи інших небажаних наслідків;<br/>б) впливають на поведінку персоналу з метою забезпечення досягнення конкретного результату;<br/>в) перевіряють результати після виконання управлінського рішення, операції чи виникнення події, в тому числі виявляють відхилення чи небажані наслідки;<br/>г) призначені для усунення відхилень чи небажаних наслідків.</p> | <p><b>5. Розмежування обов'язків та повноважень має бути встановлено щодо:</b></p> <p>а) отримання доходів бюджетної установи;<br/>б) здійснення видатків;<br/>в) операцій, які стосуються управління фінансовими, матеріальними та іншими ресурсами бюджетної установи;<br/>г) усі відповіді правильні.</p> <p><b>6. Директивні заходи внутрішнього контролю спрямовані на:</b></p> <p>а) обмеження можливостей працівників установи при виконанні ними своїх обов'язків;<br/>б) розподіл обов'язків та повноважень;<br/>в) контроль за доступом до ресурсів та облікових записів;<br/>г) усі відповіді правильні.</p> <p><b>7. Виявляючі заходи внутрішнього контролю:</b></p> <p>а) обмеження можливості виникнення ризику, помилок, відхилень чи інших небажаних наслідків;<br/>б) на поведінку персоналу з метою забезпечення досягнення конкретного результату;<br/>в) результати виконання управлінського рішення, операції чи виникнення події, зокрема виявлення відхилень чи небажаних наслідків;<br/>г) усунення відхилень чи небажаних наслідків.</p> |

## Тема 7. Заходи внутрішнього контролю та їх моніторинг

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p><b>8. Корируючі заходи внутрішнього контролю:</b></p> <p>а) обмеження можливості виникнення ризику, помилок, відхилень чи інших небажаних наслідків;</p> <p>б) поведінка персоналу з метою забезпечення досягнення конкретного результату;</p> <p>в) результати виконання управлінського рішення, операції чи виникнення події, зокрема виявлення відхилень чи небажаних наслідків;</p> <p>г) усунення відхилень чи небажаних наслідків.</p> <p><b>9. Моніторинг заходів внутрішнього контролю – це:</b></p> <p>а) безперервний процес спостереження і реєстрації параметрів об'єкта, порівняно із заданими критеріями;</p> <p>б) система збору / реєстрації, зберігання та аналізу невеликої кількості ключових (явних або непрямих) ознак / параметрів опису цього об'єкта для винесення судження про поведінку, стан цього об'єкта в цілому;</p> <p>в) процес нагляду виконання заходів контролю та оцінка їх якості за результатами реалізації;</p> <p>г) винесення судження про об'єкт в цілому на підставі аналізу невеликої кількості характерних для нього ознак.</p> <p><b>10. Постійний моніторинг заходів внутрішнього контролю – це:</b></p> <p>а) управлінські, наглядові та інші дії керівників усіх рівнів та працівників з метою визначення та коригування відхилень;</p> | <p>б) проведення оцінки виконання окремих функцій, завдань на періодичній основі та здійснюються працівниками, які не несуть відповідальності за їх реалізацію, та/або підрозділом внутрішнього аудиту установи для більш об'єктивного аналізу результативності системи внутрішнього контролю;</p> <p>в) перевірка функціонування внутрішнього контролю згідно з визначеними завданнями і цілями і внесення належних змін до нього відповідно до змін в обставинах;</p> <p>г) усі відповіді правильні.</p> <p><b>11. Періодична оцінка заходів внутрішнього контролю – це:</b></p> <p>а) управлінські, наглядові та інші дії керівників усіх рівнів та працівників установи при виконанні ними своїх обов'язків з метою визначення та коригування відхилень;</p> <p>б) проведення оцінки виконання окремих функцій, завдань на періодичній основі та здійснюються працівниками, які не несуть відповідальності за їх реалізацію, та/або підрозділом внутрішнього аудиту установи для більш об'єктивного аналізу результативності системи внутрішнього контролю;</p> <p>в) перевірка функціонування внутрішнього контролю згідно з визначеними завданнями та цілями і внесення належних змін до нього відповідно до змін в обставинах;</p> <p>г) усі відповіді правильні.</p> |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p><b>12. Суб'єктами постійного моніторингу заходів внутрішнього контролю є:</b></p> <p>а) процедури, дії, засоби, операції, поточна діяльність у рамках реалізації заходів контролю;</p> <p>б) результати, наслідки, вплив, економічність, ефективність та результативність заходів контролю;</p> <p>в) керівники усіх рівнів та працівників бюджетної установи, яким визначено обов'язки щодо моніторингу заходів контролю;</p> <p>г) призначені керівництвом посадові особи або підрозділ внутрішнього аудиту.</p> <p><b>13. Об'єктами періодичної оцінки заходів внутрішнього контролю є:</b></p> <p>а) процедури, дії, засоби, операції, поточна діяльність у рамках реалізації заходів контролю;</p> <p>б) результати, наслідки, вплив, економічність, ефективність та результативність заходів контролю;</p> <p>в) керівники усіх рівнів та працівників бюджетної установи, яким визначено обов'язки щодо моніторингу заходів контролю;</p> <p>г) призначені керівництвом посадові особи або підрозділ внутрішнього аудиту.</p> <p><b>14. Оцінка заходів контролю з використанням моделі трьох «Е» передбачає застосування таких категорій:</b></p> <p>а) економічність;</p> <p>б) ефективність;</p> <p>в) результативність;</p> <p>г) усі відповіді правильні.</p> | <p><b>15. Завданнями постійного моніторингу заходів внутрішнього контролю є:</b></p> <p>а) нагляд дотримання порядку документування результатів заходів контролю й оперативного інформування керівництва;</p> <p>б) аналіз досягнення встановлених цілей заходів контролю;</p> <p>в) коригування планів та графіків проведення заходів контролю надання пропозицій щодо подальших рішень з підвищення результативності заходів контролю;</p> <p>г) визначення корисності, ефективності, результативності, впливу та сталості наслідків реалізації заходів контролю.</p> <p><b>16. Типовими заходами внутрішнього контролю є:</b></p> <p>а) авторизація та підтвердження;</p> <p>б) розподіл обов'язків та повноважень;</p> <p>в) контроль за доступом до ресурсів та облікових записів;</p> <p>г) усі відповіді правильні.</p> <p><b>17. Завданнями періодичної оцінки заходів внутрішнього контролю є:</b></p> <p>а) нагляд дотримання порядку документування результатів заходів контролю та оперативного інформування керівництва;</p> <p>б) нагляд фактичного виконання заходів контролю відповідно до затверджених планів, графіків;</p> <p>в) нагляд виконання заходів так, як це планувалося (дотримання термінів, суб'єктів тощо);</p> <p>г) визначення корисності, ефективності, результативності, впливу та сталості наслідків реалізації заходів контролю.</p> |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

**Тема 7. Заходи внутрішнього контролю та їх моніторинг**

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p><b>18. Об'єктами постійного моніторингу заходів внутрішнього контролю є:</b></p> <p>а) процедури, дії, засоби, операції, поточна діяльність у рамках реалізації;</p> <p>б) результати, наслідки, вплив, економічність, ефективність та результативність заходів контролю;</p> <p>в) керівники усіх рівнів та працівників.</p> <p>г) призначені керівництвом посадові особи або підрозділ внутрішнього аудиту.</p> <p><b>19. Суб'єктами періодичної оцінки заходів внутрішнього контролю є:</b></p> <p>а) процедури, дії, засоби, операції, поточна діяльність у рамках реалізації заходів контролю;</p> <p>б) результати, наслідки, вплив, економічність, ефективність та результативність заходів контролю;</p> <p>в) керівники усіх рівнів та працівників бюджетної установи, яким визначено обов'язки щодо моніторингу заходів контролю;</p> <p>г) призначені керівництвом посадові особи або підрозділ внутрішнього аудиту.</p> | <p><b>20. Коригуючі заходи внутрішнього контролю:</b></p> <p>а) спрямовуються на обмеження можливості виникнення ризику, помилок, відхилень чи інших небажаних наслідків;</p> <p>б) впливають на поведінку персоналу з метою забезпечення досягнення конкретного результату;</p> <p>в) перевіряють результати після виконання управлінського рішення, операції чи виникнення події, в тому числі виявляють відхилення чи небажані наслідки;</p> <p>г) призначені для усунення відхилень чи небажаних наслідків.</p> |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|



## ТЕМА 8

### ДОКУМЕНТУВАННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ ЗАХОДІВ КОНТРОЛЮ ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ІНФОРМАЦІЙНО- КОМУНІКАЦІЙНОГО ОБМІНУ КОНТРОЛЬНОЮ ІНФОРМАЦІЄЮ У БЮДЖЕТНІЙ УСТАНОВІ

#### *Питання, які розкривають зміст теми*

8.1. Документування результатів заходів контролю внутрішнього контролю.

8.2. Організація інформаційно-комунікаційного обміну контрольною інформацією у бюджетній установі.

*Ключові терміни та поняття:* документування, матеріали контрольного заходу, робочі документи, узагальнюючі документи, супровідні документи, інформація, комунікація.



#### 8.1. Документування результатів заходів контролю внутрішнього контролю

##### Документування результатів заходів контролю

↓ це процес формування документально зафіксованої інформації констатувального та аналітичного характеру про організаційно-правову та фінансово-господарську діяльність бюджетної установи, яка повинна забезпечувати розкриття теми контрольного заходу.

##### Матеріали заходу контролю

↓ це сформована група документів, складених за результатами контрольного заходу, та інформація про вжиті за його підсумками заходи.

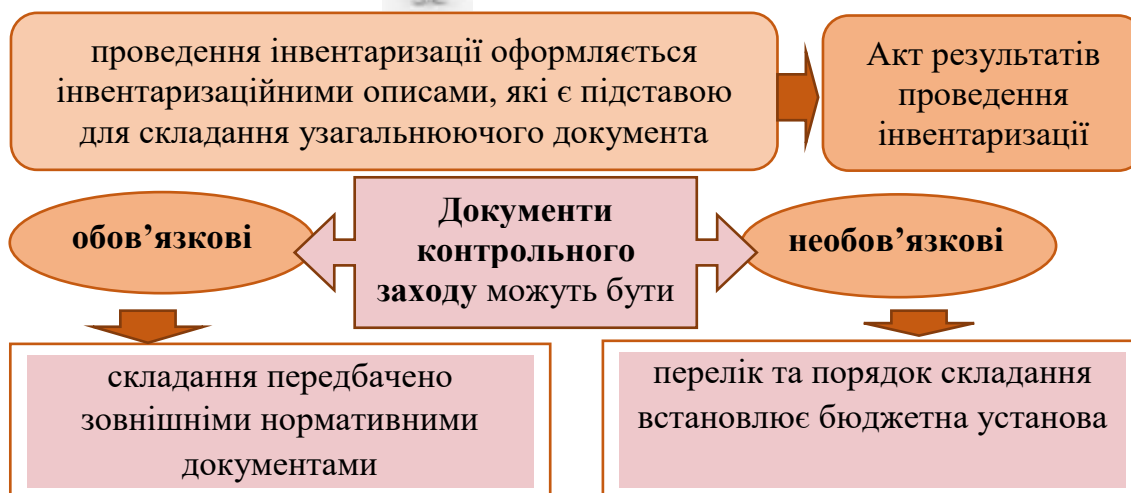
**Тема 8. Документування результатів заходів контролю та організація інформаційно-комунікаційного обміну контрольною інформацією у бюджетній установі**



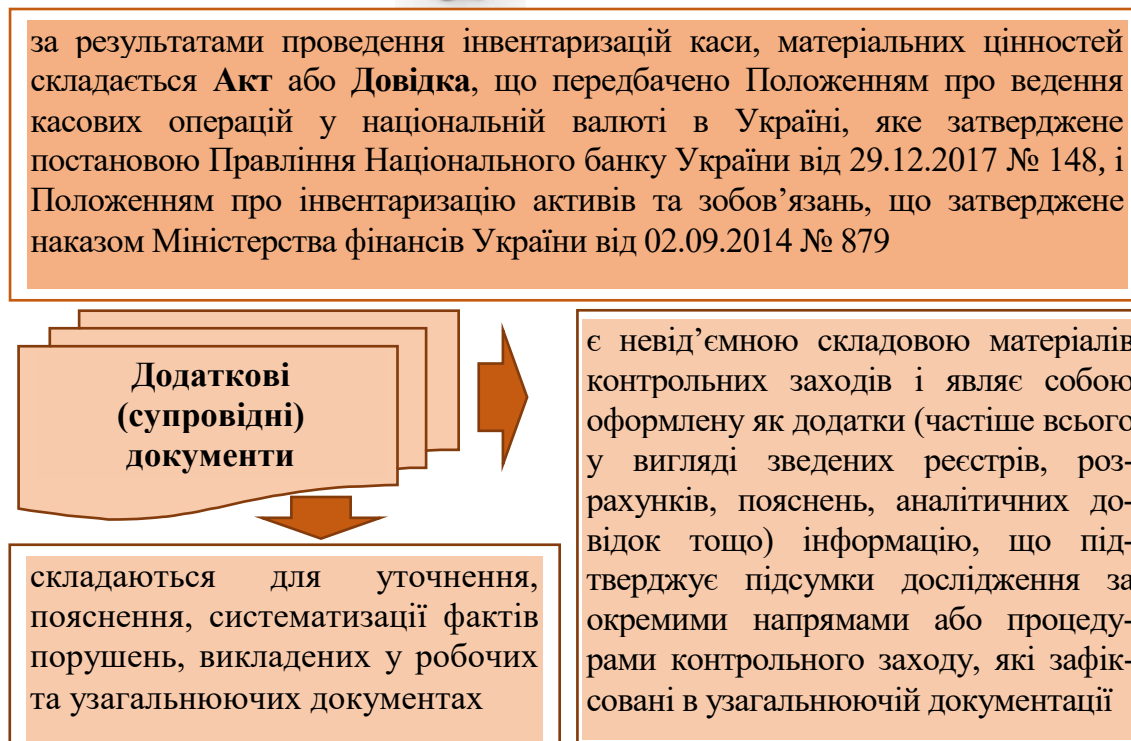
**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**



**Наприклад**



**Наприклад**



## Тема 8. Документування результатів заходів контролю та організація інформаційно-комунікаційного обміну контрольною інформацією у бюджетній установі



Особа, яка здійснює захід контролю, самостійно визначає зміст і форму викладення додаткової документації, якщо це не передбачено внутрішніми регламентами.



### 8.2. Організація інформаційно-комунікаційного обміну контрольною інформацією у бюджетній установі



Функціонування системи внутрішнього контролю бюджетної установи передбачає отримання та обмін контрольною інформацією між внутрішніми та зовнішніми користувачами.

## Внутрішній контроль у бюджетних установах: у таблицях та рисунках

Ефективність внутрішнього контролю, його об'єктивність, результативність забезпечується сформованою у належний спосіб інформацією під час проведення контрольних заходів.



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



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

### Інформація



це сукупність відомостей (даних), які беруть із навколишнього середовища (вхідна **інформація**), видають у навколишнє середовище (вихідна **інформація**) або зберігають всередині певної системи.



Отже, **інформація** – це продукт взаємодії даних та методів, який розглядається у контексті цієї взаємодії.

### Контрольна інформація



це дані, отримані суб'єктом контролю у процесі виконання контрольних дій щодо об'єкта контролю про його фактичний стан та можливі відхилення від заданих параметрів.



Науковці вказують на потребу у розумінні класифікації контрольної інформації для побудови системи внутрішнього контролю. При цьому вони пропонують використовувати класифікацію економічної інформації та класифікацію контролю.

**Тема 8. Документування результатів заходів контролю та організація інформаційно-комунікаційного обміну контрольною інформацією у бюджетній установі**

| <b>Класифікація контрольної інформації</b>                                    |                                                                                                                                                                                   |
|-------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Ознака</b>                                                                 | <b>Вид інформації</b>                                                                                                                                                             |
| <b>Етапи (стадії) формування (створення)</b>                                  | первинна; другорядна (проміжна і результативна)                                                                                                                                   |
| <b>Періодичність подання</b>                                                  | постійна, періодична                                                                                                                                                              |
| <b>Місце формування (причетність до бюджетної установи або її підрозділу)</b> | внутрішня; зовнішня                                                                                                                                                               |
| <b>Напрямок руху щодо бюджетної установи або її підрозділу</b>                | вхідна; вихідна                                                                                                                                                                   |
| <b>Спосіб вираження</b>                                                       | цифрова; алфавітна; графічна                                                                                                                                                      |
| <b>Здатність до перетворення</b>                                              | така, що обробляється; не обробляється                                                                                                                                            |
| <b>Економічний зміст</b>                                                      | інформація про процеси: матеріально-технічного забезпечення, надання послуг, прийняття рішень;<br>інформація про операції: з матеріальними, фінансовими, трудовими ресурсами тощо |
| <b>Методика формування</b>                                                    | систематизована, несистематизована; наростаючим підсумком за період                                                                                                               |
| <b>Субординація та функції</b>                                                | розпорядча; звітна; нейтральна; виконавча                                                                                                                                         |
| <b>Ступінь узагальнення щодо рівнів управління бюджетною установою</b>        | значний – для керівників вищого рівня управління;<br>середній – для керівників середнього рівня управління;<br>первинна обробка – для нижчого рівня управління                    |

**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**



Розглянута класифікація сприяє удосконаленню термінології внутрішнього контролю, забезпечує її однозначне розуміння і застосування у розрізі контрольної інформації під час висвітлення питань технології внутрішнього контролю, що здійснюється з метою формування такої інформації.

**Перелік вимог до контрольної інформації**

| <b>Вимога</b>                                            | <b>Сутність вимоги</b>                                                                                                    |
|----------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Достовірність</b>                                     | Абсолютна відповідність первинної і вторинної інформації про певне явище                                                  |
| <b>Економічність<br/>(раціональність)<br/>формування</b> | Отримання інформації такої самої якості з найменшими затратами для досягнення ефективності її формування                  |
| <b>Однозначність</b>                                     | Забезпечення в інформації тотожності, тлумачення характеристик щодо одних і тих самих процесів, об'єктів                  |
| <b>Точність</b>                                          | Відповідність показників інформації допустимому рівню викривлення (суттєвість)                                            |
| <b>Системність</b>                                       | Забезпечення охоплення всіх аспектів та взаємозв'язку між структурними частинами загального масиву контрольної інформації |
| <b>Структурованість</b>                                  | Формування інформації за певними спрямуваннями і розрізами                                                                |
| <b>Комплексність</b>                                     | Охоплення інформацією всіх аспектів, що характеризують процеси, об'єкти для досягнення повного відображення               |
| <b>Реальність</b>                                        | Відображення в інформації справжнього стану процесів і об'єктів                                                           |
| <b>Оптимальність</b>                                     | Формування інформації відповідно до потреб користувачів для забезпечення її достатності і уникнення надлишковості         |

**Тема 8. Документування результатів заходів контролю та організація інформаційно-комунікаційного обміну контрольною інформацією у бюджетній установі**

Продовження таблиці

|                                     |                                                                                                      |
|-------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Адекватність параметрам</b>      | Формування інформації за визначеними параметрами для досягнення зіставності її показників            |
| <b>Доречність (актуальність)</b>    | Формування інформації у визначені терміни, що забезпечує її оперативність, своєчасність і корисність |
| <b>Доказовість, обґрунтованість</b> | Формування інформації за визначеними правилами (законодавчо, методично тощо) із посиланням на докази |
| <b>Репрезентативність</b>           | Можливість сприйняти вибіркиму контрольну інформацію як повний її обсяг                              |
| <b>Змістовність</b>                 | Забезпечення інформації важливого внутрішнього змісту, значення                                      |
| <b>Повнота відображення</b>         | Забезпечення вичерпності, всеохопленості контрольної інформації                                      |
| <b>Зрозумілість</b>                 | Забезпечення сприйняття контрольної інформації широким загалом користувачів                          |
| <b>Об'єктивність</b>                | Забезпечення неупередженості під час формування контрольної інформації                               |
| <b>Лаконічність</b>                 | Подання контрольної інформації у чіткому і стислому вигляді                                          |



Контрольна інформація є необхідною на усіх управлінських рівнях для оцінки та реагування на ризики і взагалі для досягнення цілей бюджетної установи. Керівництво установи для прийняття рішень повинно мати повну, своєчасну, достовірну та доступну контрольну інформацію фінансового і нефінансового характеру про діяльність бюджетної установи.

**Здатність керівництва ухвалювати своєчасні та ефективні рішення** значною мірою визначається якістю контрольної інформації, її повнотою, своєчасністю, достовірністю.

**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**

**Якісна контрольна інформація передбачає:**

- наявність для кожної діяльності/функції переліку процесів, операцій та контрольних заходів (з використанням технологічних регламентів, блок-схем і описів);
- визначення ризиків, їх оцінку та запропоновані способи управління ними;
- опис заходів контролю та відповідальних осіб;
- ризики, що залишилися після запровадження заходів контролю;
- опис системи моніторингу результатів реалізації контрольних заходів

впровадження розгалужених інформаційних систем збору, збереження, обробки і аналізу інформації. Ці інформаційні системи, як правило, комп'ютеризовані, однак потребують людського внеску та координації і часто розглядаються у контексті внутрішньої обробки даних



Розвиток інформаційних систем покращує здатність бюджетної установи здійснювати заходи внутрішнього контролю, оцінювати їх ефективність та проводити моніторинг системи внутрішнього контролю в цілому

Водночас складність інформаційних систем в установі зростає разом із запровадженням нових потужних технологій. При цьому формується ряд нових ризиків, які повинні бути враховані (помилки у системах захисту або комп'ютерні шахрайства)

## Тема 8. Документування результатів заходів контролю та організація інформаційно-комунікаційного обміну контрольною інформацією у бюджетній установі



Результатом роботи інформаційних систем є звіти, що містять операційну, фінансову та нефінансову, а також іншу, необхідну інформацію. Вони містять не лише внутрішні дані, але й інформацію про зовнішні події, заходи та умови, виконання яких необхідно для забезпечення процесу прийняття рішень та звітування за результатами внутрішнього контролю.

### Комунікації



це обмін інформацією, на основі якої керівник отримує дані, необхідні для прийняття рішень, і доводить їх до працівників установи.



Інформаційний та комунікаційний обмін в установі передбачає збір, документування, передачу контрольної інформації та користування нею керівництвом та працівниками установи для належного виконання і оцінювання функцій та завдань.

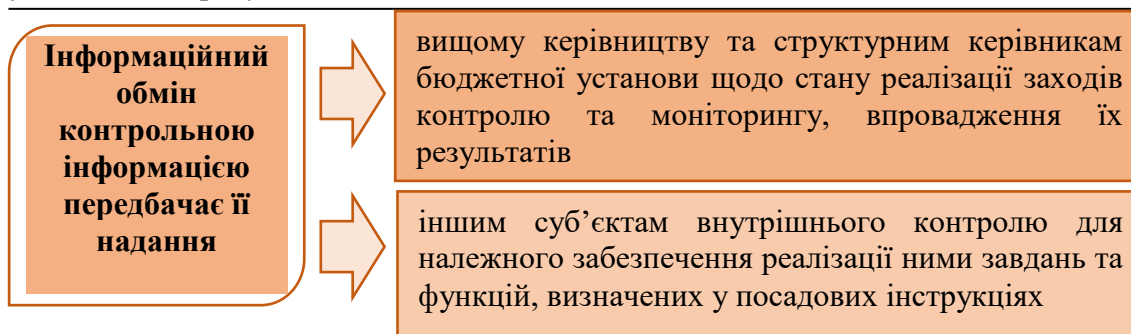


### Мета організації комунікаційного обміну інформацією



це забезпечення розуміння інформації, що є предметом обміну, тобто повідомлень з питань внутрішнього контролю.

**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**



Однак сам факт обміну інформацією не гарантує ефективності її передачі. Тому попередньо треба мати уявлення про чотири базових елементи процесу обміну інформацією.



**Тема 8. Документування результатів заходів контролю та організація інформаційно-комунікаційного обміну контрольною інформацією у бюджетній установі**



**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**

**Документи, що входять до системи обміну контрольною інформацією**



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

**Перелік питань для самоконтролю**

1. Поняття документування результатів контрольного заходу, зміст та характеристика матеріалів контрольного заходу.
2. Робоча документація та її використання у процесі проведення контрольного заходу.
3. Узагальнюючі документи та їх роль у процесі інформування керівництва про результати контрольних заходів.

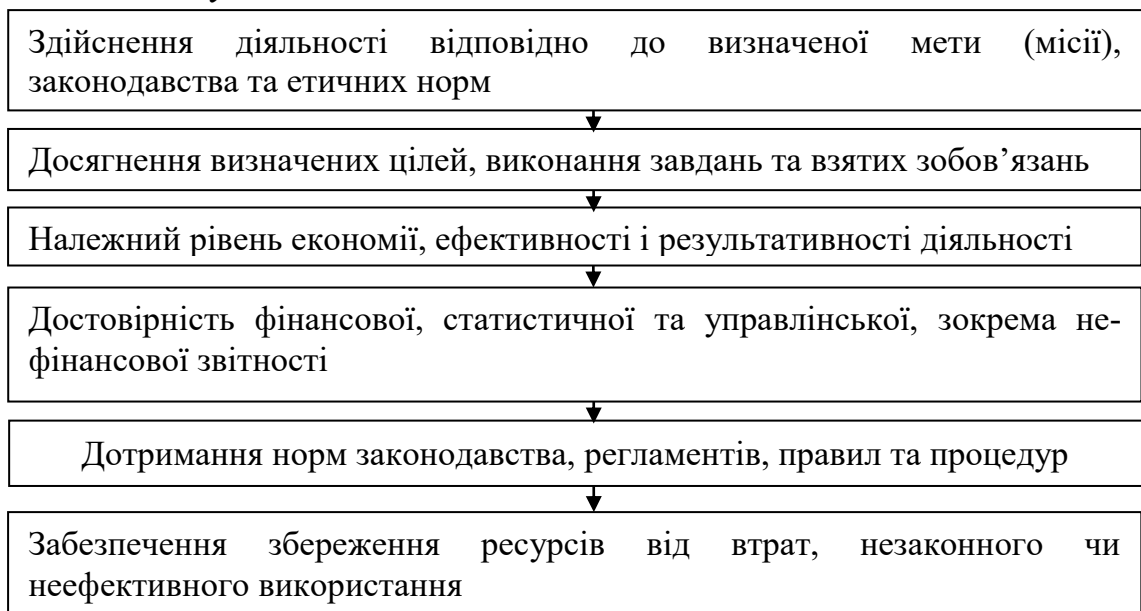
**Тема 8. Документування результатів заходів контролю та організація інформаційно-комунікаційного обміну контрольною інформацією у бюджетній установі**

4. Характеристика супровідної документації.
5. Поняття «комунікація» та її роль в організації системи внутрішнього контролю бюджетної установи.
6. Інформаційно-комунікаційний обмін щодо внутрішнього контролю бюджетної установи.
7. Мета та значення організації комунікаційного обміну інформацією щодо внутрішнього контролю.
8. Суб'єкти та об'єкти організації комунікаційного обміну інформацією щодо внутрішнього контролю.
9. Способи організації комунікаційного обміну інформацією щодо внутрішнього контролю у бюджетній установі.
10. Поняття вертикальної та горизонтальної комунікації.

**Завдання для самоконтролю**

**Завдання 1.** Вказати основні структурні компоненти Звіту про стан організації і функціонування системи внутрішнього контролю державного органу, який ґрунтується на загальній оцінці ефективності проведених контрольних заходів. Відповідь оформіть у вигляді рисунка.

**Розв'язування**



**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**



*Тести для самоконтролю*

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p><b>1. Документування результатів контрольного заходу – це:</b></p> <p>а) формування масиву документально зафіксованої інформації констатувального та аналітичного характеру про організаційно-правову та фінансово-господарську діяльність бюджетної установи, який повинен забезпечувати розкриття теми контрольного заходу;</p> <p>б) сформована група документів, складених за результатами контрольного заходу, та інформація про вжиті за його підсумками заходи;</p> <p>в) надання керівництву та іншим визначеним внутрішніми документами бюджетної установи користувачам суттєвої, повної і достовірної інформації про результати контрольних заходів, які проводилися у структурному підрозділі установи;</p> <p>г) усі відповіді правильні.</p> <p><b>2. Матеріали контрольного заходу – це:</b></p> <p>а) формування документально зафіксованої інформації констатувального та аналітичного характеру про організаційно-правову та фінансово-господарську діяльність бюджетної установи, який повинен забезпечувати розкриття теми контрольного заходу;</p> | <p>б) сформована група документів, складених за результатами контрольного заходу, та інформація про вжиті за його підсумками заходи;</p> <p>в) надання керівництву та іншим визначеним внутрішніми документами бюджетної установи користувачам суттєвої, повної і достовірної інформації про результати контрольних заходів, які проводилися у структурному підрозділі установи;</p> <p>г) усі відповіді правильні.</p> <p><b>3. Документування результатів контрольних заходів за змістом і формою складається з:</b></p> <p>а) робочих, узагальнюючих та додаткових документів;</p> <p>б) робочих, узагальнюючих та аналітичних документів;</p> <p>в) узагальнюючих та аналітичних документів;</p> <p>г) основних, допоміжних та супровідних документів.</p> |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

**Тема 8. Документування результатів заходів контролю та організація інформаційно-комунікаційного обміну контрольною інформацією у бюджетній установі**

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p><b>4. Ефективна система інформаційного і комунікаційного обміну інформацією щодо внутрішнього контролю бюджетної установи передбачає надання повної, своєчасної та достовірної інформації:</b></p> <p>а) вищому керівництву та структурним керівникам бюджетної установи;</p> <p>б) працівникам бюджетної установи;</p> <p>в) зовнішнім користувачам;</p> <p>г) усі відповіді парвильні.</p> <p><b>5. Основна мета організації комунікаційного обміну інформацією щодо внутрішнього контролю:</b></p> <p>а) забезпечення розуміння інформації, що є предметом обміну, тобто повідомлень з питань внутрішнього контролю;</p> <p>б) надання повної, своєчасної та достовірної інформації вищому керівництву бюджетної установи;</p> <p>в) збір, документування, передачу інформації та користування нею керівництвом і працівниками установи для належного виконання і оцінювання функцій та завдань;</p> <p>г) проведення оцінки виконання окремих функцій, завдань на періодичній основі, що здійснюються працівниками, які не несуть відповідальності за їх реалізацію, та/або підрозділом внутрішнього аудиту установи для більш об'єктивного аналізу результативності системи</p> | <p><b>6. Вертикальні комунікації щодо внутрішнього контролю відбуваються:</b></p> <p>а) між працівниками одного структурного підрозділу, які займають однакові посади;</p> <p>б) у ієрархічній структурі бюджетної установи;</p> <p>в) між працівниками різних підрозділів і служб установи;</p> <p>г) правильної відповіді немає.</p> <p><b>7. Горизонтальні комунікації щодо внутрішнього контролю відбуваються:</b></p> <p>а) між працівниками одного структурного підрозділу, які займають однакові посади;</p> <p>б) у ієрархічній структурі бюджетної установи;</p> <p>в) між працівниками різних підрозділів і служб установи;</p> <p>г) правильної відповіді немає.</p> <p><b>8. Вертикальні комунікації щодо внутрішнього контролю можуть бути:</b></p> <p>а) двонаправленими;</p> <p>б) однонаправленими;</p> <p>в) різнонаправленими;</p> <p>г) відповіді а) і б).</p> <p><b>9. Контрольна інформація за періодичністю подання класифікується на:</b></p> <p>а) постійну, періодичну;</p> <p>б) систематизовану, несистематизовану;</p> <p>в) розпорядчу, звітну;</p> <p>г) алфавітну, графічну.</p> |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>внутрішнього контролю.</p> <p><b>10. Контрольна інформація за методикою формування класифікується на:</b></p> <p>а) постійну, періодичну;<br/>б) систематизовану, несистематизовану;<br/>в) розпорядчу, звітну;<br/>г) алфавітну, графічну.</p> <p><b>11. Контрольна інформація за субординацією та функціями класифікується на:</b></p> <p>а) постійну, періодичну;<br/>б) систематизовану, несистематизовану;<br/>в) розпорядчу, звітну;<br/>г) алфавітну, графічну.</p> <p><b>12. Контрольна інформація за способом вираження класифікується на:</b></p> <p>а) постійну, періодичну;<br/>б) систематизовану, несистематизовану;<br/>в) розпорядчу, звітну;<br/>г) алфавітну, графічну.</p> <p><b>13. Значний ступінь узагальнення контрольної інформації здійснюється для:</b></p> <p>а) керівників вищого рівня управління бюджетною установою;<br/>б) керівників середнього рівня управління бюджетною установою;<br/>в) керівників нижчого рівня управління бюджетною установою;<br/>г) зовнішніх користувачів.</p> | <p><b>14. Середній ступінь узагальнення контрольної інформації здійснюється для:</b></p> <p>а) керівників вищого рівня управління бюджетною установою;<br/>б) керівників середнього рівня управління бюджетною установою;<br/>в) керівників нижчого рівня управління бюджетною установою;<br/>г) зовнішніх користувачів.</p> <p><b>15. Первинна обробка інформації здійснюється для:</b></p> <p>а) керівників вищого рівня управління бюджетною установою;<br/>б) керівників середнього рівня управління бюджетною установою;<br/>в) керівників нижчого рівня управління бюджетною установою;<br/>г) зовнішніх користувачів.</p> <p><b>16. Вимога щодо достовірності контрольної інформації передбачає:</b></p> <p>а) абсолютну відповідність первинної і вторинної інформації про певне явище;<br/>б) забезпечення в інформації тотожності, тлумачення характеристик щодо одних і тих самих процесів, об'єктів;<br/>в) охоплення всіх аспектів та взаємозв'язку між структурними частинами загального масиву контрольної інформації;<br/>г) формування інформації за певними спрямуваннями і розрізами.</p> |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

**Тема 8. Документування результатів заходів контролю та організація інформаційно-комунікаційного обміну контрольною інформацією у бюджетній установі**

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p><b>17. Вимога щодо економічності контрольної інформації передбачає:</b></p> <p>а) отримання інформації такої самої якості з найменшими затратами для досягнення ефективності її формування;</p> <p>б) забезпечення в інформації тотожності, тлумачення характеристик щодо одних і тих самих процесів, об'єктів;</p> <p>в) охоплення всіх аспектів та взаємозв'язку між структурними частинами загального масиву контрольної інформації;</p> <p>г) формування інформації за певними спрямуваннями і розрізами.</p> <p><b>18. Вимога щодо однозначності контрольної інформації передбачає:</b></p> <p>а) отримання інформації такої самої якості з найменшими затратами для досягнення ефективності її формування;</p> <p>б) забезпечення в інформації тотожності, тлумачення характеристик щодо одних і тих самих процесів, об'єктів;</p> <p>в) охоплення всіх аспектів та взаємозв'язку між структурними частинами загального масиву контрольної інформації;</p> <p>г) формування інформації за певними спрямуваннями і розрізами.</p> | <p><b>19. Вимога щодо системності контрольної інформації передбачає:</b></p> <p>а) отримання інформації такої самої якості з найменшими затратами для досягнення ефективності її формування;</p> <p>б) забезпечення в інформації тотожності, тлумачення характеристик щодо одних і тих самих процесів, об'єктів;</p> <p>в) забезпечення охоплення всіх аспектів та взаємозв'язку між структурними частинами загальної контрольної інформації;</p> <p>г) формування інформації за певними спрямуваннями і розрізами.</p> <p><b>20. Вимога щодо структурованості контрольної інформації передбачає:</b></p> <p>а) отримання інформації такої самої якості з найменшими затратами для досягнення ефективності її формування;</p> <p>б) забезпечення в інформації тотожності, тлумачення характеристик щодо одних і тих самих процесів, об'єктів;</p> <p>в) забезпечення охоплення всіх аспектів та взаємозв'язку між структурними частинами загальної контрольної інформації;</p> <p>г) формування інформації за певними спрямуваннями і розрізами.</p> |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|



## ТЕМА 9

### ОЦІНКА ЕФЕКТИВНОСТІ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ БЮДЖЕТНОЇ УСТАНОВИ

*Питання, які розкривають зміст теми*

- 9.1. Етапи та підходи до оцінювання внутрішнього контролю.
- 9.2. Оцінка внутрішнього контролю на прикладі облікової політики та звітування бюджетної установи.

*Ключові терміни та поняття:* рівень зрілості, оцінка, суб'єкти оцінки, індикатор, рівень ризику.

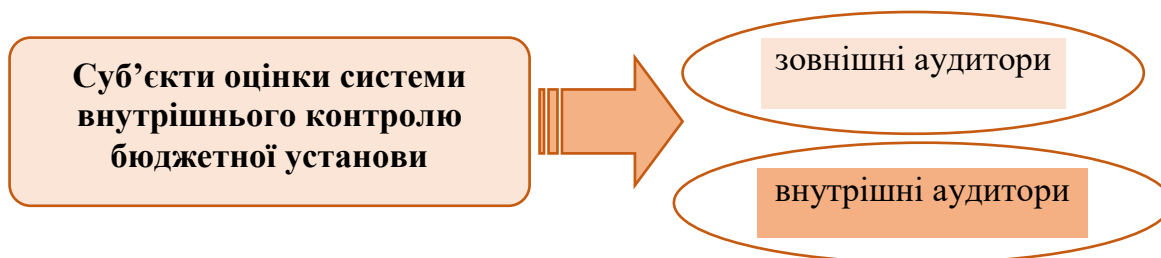


#### 9.1. Етапи та підходи до оцінювання внутрішнього контролю

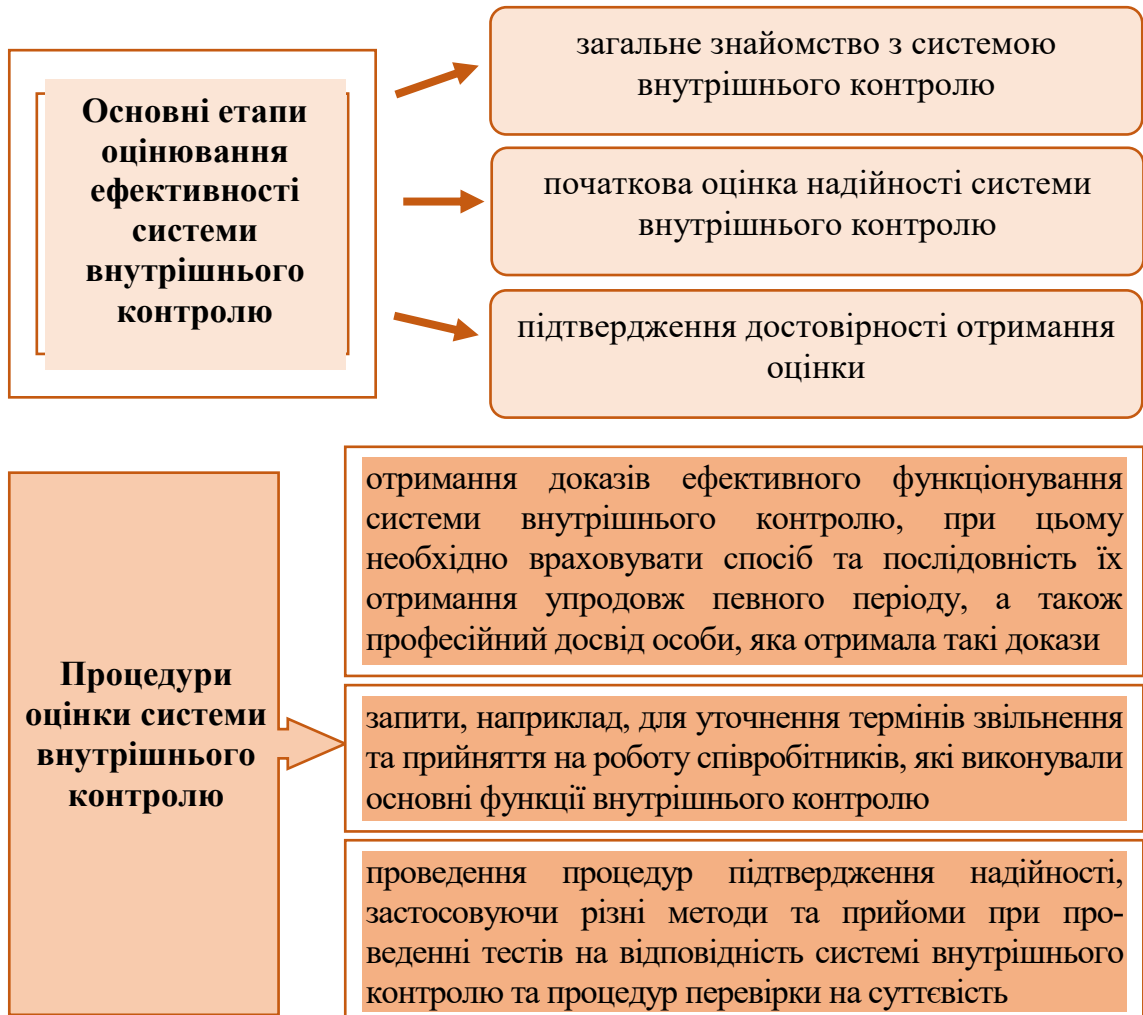


Система внутрішнього контролю має бути економічно вигідною, тобто витрати на її функціонування мають бути меншими за витрати у разі її відсутності. Переконавшись, що система внутрішнього контролю функціонує ефективно, можна шляхом проведення її оцінки.

Визначення «ефективності» системи внутрішнього контролю є предметом суб'єктивного судження, що формується у результаті оцінки наявності та ефективності функціонування усіх компонентів моделі COSO. Для ефективного функціонування компонентів мають бути відсутні значні недоліки щодо контролю, а ризик зведений до рівня, що не виходить за межі схильності до ризику конкретної бюджетної установи (прийнятний ризик).



**Тема 9. Оцінка ефективності системи  
внутрішнього контролю бюджетної установи**



Варто зазначити, що принцип ефективної роботи кожної системи не виключає можливості виникнення відхилень. Відхилення від діючих і запланованих систем контролю можуть викликатися такими факторами та ознаками, як зміни в основному складі співробітників, значні сезонні коливання в обсязі операцій, помилки окремих співробітників обліку тощо. Виявивши певні відхилення, необхідно зробити запити, наприклад уточнити терміни звільнення та прийняття на роботу співробітників, які виконували основні функції внутрішнього контролю.

**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**



Для тестування системи внутрішнього контролю з метою його оцінки застосовуються індикатори стану внутрішнього контролю, які широко використовуються у міжнародній практиці та, які доцільно використовувати й у вітчизняній практиці.

**Індикатор** (лат. indicator – показчик)

це орієнтований показник, вимірник, що дає змогу певною мірою передбачити, у якому напрямі варто очікувати розвиток економічних процесів.

**Індикатори стану внутрішнього контролю**

це своєрідна певна система відповідей щодо ознак (сигналів небезпеки) у системі внутрішнього контролю.

## Тема 9. Оцінка ефективності системи внутрішнього контролю бюджетної установи



Індикатори стану внутрішнього контролю вказують на відповідні сегменти системи внутрішнього контролю, де відмічається менший ступінь контролюваності з боку керівництва та працівників установи та сповіщають про необхідність коригування, удосконалення та попередження фактів відхилень (порушень, недоліків, проблем) у різних напрямках та сферах діяльності установи.

**За допомогою індикаторів стану внутрішнього контролю отримується інформація про систему внутрішнього контролю, яка**

- сигналізує про відхилення, порушення, недоліки та проблеми у системі внутрішнього контролю бюджетної установи;
- спростовує виниклі підозри щодо відхилень, порушень, недоліків, проблем у системі внутрішнього контролю, бюджетної установи або, навпаки, підтверджує про наявність таких фактів;
- підтверджує, що контрольні процедури (заходи контролю) затверджені та функціонують, або навпаки свідчить про відсутність будь-яких контрольних процедур у певному сегменті системи внутрішнього контролю бюджетної установи;
- свідчить про ступінь розробки контрольних процедур (заходів контролю), їх слабкі місця, рівень довіри до контрольних процедур (заходів контролю) з боку працівників бюджетної установи



Під час формування переліку індикаторів внутрішнього контролю враховуються вітчизняні традиції у сфері державного управління, державного та адміністративно-територіального устрою, майнової політики, а також законодавчі повноваження підрозділів внутрішнього аудиту щодо оцінки системи внутрішнього контролю, які не обмежуються лише фінансовими питаннями, а охоплюють увесь спектр діяльності установи.

**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**

Структура переліку індикаторів внутрішнього контролю повинна відповідати сучасній діяльності бюджетних установ у різних аспектах (законодавчому, організаційному, фінансово-господарському, інформаційному тощо) та передбачати розкриття повноважень цих установ в особі їх керівників з урахуванням особливостей реалізації законодавчо встановлених завдань та функцій на відповідних рівнях державного управління

**Формування переліку індикаторів стану внутрішнього контролю може бути різного ступеня деталізації і повинно здійснюватись з урахуванням того, що отримана інформація від опитаних посадових осіб буде**

- достатньою для формування судження про певний сегмент системи внутрішнього контролю;
- підтверджена достатньою кількістю надійних джерел (інформацією);
- максимально достовірною та точною для відображення реального стану справ (наприклад, у бухгалтерському обліку, бюджетній, фінансовій та управлінській звітності);
- за можливості уникати розбіжностей у поясненнях посадових осіб (у наданні ними відповідей)

**Примірний перелік індикаторів стану внутрішнього контролю  
відповідно до елементів моделі COSO\***

| № з/п | Назва елемента                             | Напрямок встановлення індикаторів                                        |
|-------|--------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------|
| 1.    | Внутрішнє середовище (середовище контролю) | Система управління                                                       |
|       |                                            | Виконання завдань                                                        |
|       |                                            | Фінансово-господарська діяльність                                        |
|       |                                            | Правова робота                                                           |
|       |                                            | Кадрова політика                                                         |
|       |                                            | Організація діловодства                                                  |
|       |                                            | Управління інформаційними потоками та забезпечення інформаційної безпеки |

**Тема 9. Оцінка ефективності системи  
внутрішнього контролю бюджетної установи**

Продовження таблиці

|    |                                  |                                                                                                         |
|----|----------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|    |                                  | Діяльність з протидії та запобігання корупції                                                           |
|    |                                  | Забезпечення режиму секретності                                                                         |
|    |                                  | Взаємодія з засобами масової інформації та громадськістю                                                |
| 2. | <b>Управління ризиками</b>       | Ідентифікація ризиків                                                                                   |
|    |                                  | Оцінка ризиків та їх розподіл                                                                           |
|    |                                  | Реагування на ризики                                                                                    |
|    |                                  | Формування узагальненої інформації                                                                      |
| 3. | <b>Заходи контролю</b>           | Відповідність заходів контролю вимогам нормативних документів                                           |
|    |                                  | Документування проведення заходів контролю та їх результатів                                            |
|    |                                  | Моніторинг очікуваних результатів від впроваджених заходів контролю                                     |
| 4. | <b>Моніторинг</b>                | Постійний моніторинг системи внутрішнього контролю                                                      |
|    |                                  | Періодичні оцінки стану внутрішнього контролю бюджетної установи                                        |
| 5. | <b>Інформація та комунікація</b> | Організація системи збору та обміну контрольною інформацією                                             |
|    |                                  | Організація системи подання контрольної інформації керівництву бюджетної установи та порядок реагування |

*\*Перелік розроблено ДАС України.*



Індикатори внутрішнього контролю не є сталими і надають можливість своєчасно реагувати на зміни законодавства, повноваження та пріоритети діяльності установи і, як наслідок, створюють передумови для завчасного перегляду наявних функцій, процесів, операцій, розподілу повноважень і відповідальності між працівниками установи.

**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**



**Наприклад**

**Перелік індикаторів внутрішнього контролю елемента моделі COSO  
«Внутрішнє середовище» за напрямом  
«Діяльність з протидії та запобігання корупції» \***

| №<br>з/п | Індикатори стану внутрішнього контролю                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | Варіанти<br>відповіді |                                                                        |
|----------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------|------------------------------------------------------------------------|
|          |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | Так /<br>ні           | Примітка<br>(у разі<br>необхідності<br>надати<br>короткі<br>пояснення) |
| 1.       | Чи затверджено в установі План завдань та заходів у сфері запобігання і протидії корупції                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |                       |                                                                        |
| 2.       | Чи передбачають внутрішні розпорядчі документи установи порядок та шляхи врегулювання конфлікту інтересів?<br>Чи мають місце факти повідомлення працівником установи безпосереднього керівника про наявність конфлікту інтересів                                                                                                                                                                             |                       |                                                                        |
| 3.       | Чи мали місце факти ініціювання установою вищого рівня, яка спрямовує та координує діяльність установи, питання щодо притягнення до дисциплінарної відповідальності за корупційне правопорушення керівників і заступників керівників структурних підрозділів установи (підпорядкованих установ)?<br>Якщо так, чи забезпечено розгляд таких питань та вжиття відповідних заходів, передбачених законодавством |                       |                                                                        |

**Тема 9. Оцінка ефективності системи  
внутрішнього контролю бюджетної установи**

Продовження таблиці

|    |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |  |  |
|----|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|
| 4. | <p>Чи мали місце факти ініціювання установою вищого рівня, яка спрямовує та координує діяльність установи, питання щодо проведення службового розслідування за корупційне правопорушення щодо керівника установи та його заступників, інших працівників установи, підпорядкованих установ?</p> <p>Якщо так, чи забезпечено розгляд таких питань та вжиття відповідних заходів, передбачених законодавством</p>                |  |  |
| 5. | <p>Чи мали місце факти вчинення корупційних правопорушень працівниками установи?</p> <p>У разі наявності таких фактів, чи вживаються відповідні заходи, передбачені законодавством?</p> <p>Чи здійснювалось інформування Нацдержслужби про осіб, уповноважених на виконання функцій держави або місцевого самоврядування, які звільнені з посад у зв'язку з притягненням до відповідальності за корупційне правопорушення</p> |  |  |
| 6. | <p>У разі виявлення випадків порушення антикорупційного законодавства при виконанні працівниками своїх посадових обов'язків, чи інформуються правоохоронні органи?</p> <p>Чи здійснюється відстеження результатів розгляду таких фактів правоохоронними органами</p>                                                                                                                                                          |  |  |
| 7. | <p>У разі недодержання працівниками установи законодавства про запобігання та протидію корупції, чи проводяться службові розслідування (перевірки) у встановленому порядку?</p> <p>При наявності таких фактів, чи вживаються заходи, передбачені законами України, за результатами проведених службових розслідувань (перевірок)</p>                                                                                          |  |  |

**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**

Продовження таблиці

|     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |  |  |
|-----|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|
| 8.  | Чи мають місце факти надходження скарг на дії працівників установи щодо порушення ними Закону України «Про засади запобігання і протидії корупції»                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |  |  |
| 9.  | Чи здійснюється попередження осіб, які претендують на зайняття посад державних службовців, про спеціальні обмеження, встановлені законами України «Про державну службу» та «Про засади запобігання і протидії корупції»                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |  |  |
| 10. | <p>Чи подається щороку у встановленому порядку спеціально уповноваженій установі інформація про:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– результати проведення заходів щодо запобігання та протидії корупції, у тому числі в рамках міжнародного співробітництва;</li> <li>– результати проведення спеціальної перевірки щодо осіб, які претендують на посади, пов'язані з виконанням функцій держави за формою, встановленою законодавством;</li> <li>– результати соціологічних досліджень, що проводяться державними та недержавними науково-дослідними установами, у сфері запобігання та протидії корупції;</li> <li>– стан реалізації визначеної Президентом України антикорупційної стратегії;</li> <li>– результати антикорупційної експертизи проєктів нормативно-правових актів</li> </ul> |  |  |
| 11. | <p>Чи доводяться до відома працівників установи факти корупційних правопорушень (у разі їх наявності)?</p> <p>Якщо так, чи здійснюється їх розгляд у трудових колективах</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |  |  |

**Тема 9. Оцінка ефективності системи  
внутрішнього контролю бюджетної установи**

Продовження таблиці

|     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |  |  |
|-----|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|
| 12. | Чи повідомляється громадськість про застосування до правопорушників стягнень, передбачених законодавством?<br>Якщо так, чи здійснювалось таке повідомлення у поточному році (за наявності фактів корупційних правопорушень)                                                                        |  |  |
| 13. | Чи мають місце факти недотримання обмежень при прийнятті працівників на роботу?<br>Чи мають місце випадки недотримання обмежень щодо сумісництва та суміщення                                                                                                                                      |  |  |
| 14. | Чи мали місце факти несвоєчасного щорічного подання до кадрової служби державними службовцями відомостей про доходи, зобов'язання фінансового характеру та належне їм майно щодо себе і членів своєї сім'ї (декларування доходів)?<br>Чи здійснюється оприлюднення декларацій керівництва установи |  |  |

*\*Перелік розроблено ДАС України.*

**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**

**Перелік індикаторів внутрішнього контролю елемента моделі COSO  
«Управління ризиками» за напрямом  
«Реагування на ризики»\***

| №<br>з/п | Індикатори стану внутрішнього контролю                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | Варіанти<br>відповіді |                                                                        |
|----------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------|------------------------------------------------------------------------|
|          |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | Так/<br>ні            | Примітка<br>(у разі<br>необхідності<br>надати<br>короткі<br>пояснення) |
| 1.       | Чи визначені в установі способи реагування на ідентифіковані та оцінені ризики (зменшити, прийняти, розділити чи уникнути ризику)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |                       |                                                                        |
| 2.       | <p>Чи здійснюється інформування керівництва вищого рівня щодо сфер діяльності з «високою» ймовірністю виникнення ризиків та їх «високим» ступенем впливу?</p> <p>Якщо так, чи приймаються керівництвом вищого рівня рішення щодо способів реагування на такі ризики та вжиття відповідних заходів, які попереджують (усувають) чи обмежують ризики з «високою» ймовірністю їх виникнення та «високим» ступенем впливу?</p> <p>Чи затверджено в установі загальний перелік заходів, направлених на попередження (усунення) чи обмеження ризиків з «високою» ймовірністю їх виникнення та «високим» ступенем впливу</p> |                       |                                                                        |

**Тема 9. Оцінка ефективності системи  
внутрішнього контролю бюджетної установи**

Продовження таблиці

|    |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |  |  |
|----|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|
| 3. | <p>Чи ухвалюються керівництвом самостійних структурних підрозділів рішення щодо визначення способів реагування на ризики із значенням «середній» та «низький»?</p> <p>Чи приймаються такими керівниками рішення щодо вжиття заходів контролю, направлених на попередження (усунення) чи обмеження ризиків із значеннями «середній» та «низький»?</p> <p>Чи інформується керівництво вищого рівня про прийняття відповідних рішень щодо ризиків із значеннями «середній» та «низький» (у разі необхідності)</p> |  |  |
| 4. | <p>Чи приймаються керівництвом установи рішення, які зменшують або повністю усувають ймовірність виникнення ризиків та/або їх вплив на здатність установи виконувати визначені законодавством завдання та функції для досягнення нею встановлених цілей</p>                                                                                                                                                                                                                                                    |  |  |
| 5. | <p>Чи мають місце факти прийняття керівництвом установи рішень, за якими не потрібно розробляти заходи для попередження (усунення) чи обмеження ризиків</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |  |  |
| 6. | <p>Чи мають місце факти ухвалення керівництвом установи рішень, за якими зменшується ймовірність або вплив ризику шляхом його поділу з іншими зацікавленими установами (які не належать до сфери управління установи)</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                      |  |  |
| 7. | <p>Чи мають місце факти прийняття керівництвом установи рішень, за якими призупиняється (припиняється) діяльність установи у відповідних галузях, напрямках?</p> <p>Якщо так, чи призводять такі рішення до підвищення ступеня ризику</p>                                                                                                                                                                                                                                                                      |  |  |

**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**

Продовження таблиці

|     |                                                                                                                                                 |  |  |
|-----|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|
| 8.  | Чи мають місце факти перевищення витрат, пов'язаних з обранням відповідного способу реагування на ризик та отриманою вигодою від його зменшення |  |  |
| 9.  | Чи мали місце випадки, коли прийняті рішення керівництвом будь-якого рівня не призвели до попередження (усунення) чи обмеження ризиків          |  |  |
| 10. | Чи визначаються інші ризики після обрання відповідного способу реагування на ризики                                                             |  |  |
| 11. | Чи проводиться аналогічна робота щодо реагування на ризики у підвідомчих установах                                                              |  |  |

*\*Перелік розроблено ДАС України.*

**Перелік індикаторів внутрішнього контролю елемента моделі COSO  
«Заходи контролю»\***

| №<br>з/п | Індикатори стану внутрішнього контролю                                                                                                                                                                     | Варіанти відповіді |                                                         |
|----------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------|---------------------------------------------------------|
|          |                                                                                                                                                                                                            | Так / ні           | Примітка (у разі необхідності надати короткі пояснення) |
| 1.       | Чи впроваджена в установі система заходів контролю з попередження (усунення) чи обмеження ризиків (далі – заходи контролю) відповідно до вимог Методичних рекомендацій з організації внутрішнього контролю |                    |                                                         |

|    |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |  |  |
|----|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|
| 2. | <p>Чи затверджено в установі порядок щодо визначення та реалізації заходів контролю?<br/>Якщо так, чи визначені у цьому порядку:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– відповідальний структурний підрозділ та/або працівник за організацію процесу надання інформації щодо заходів контролю на основі експертних висновків самостійних структурних підрозділів установи, збір, систематизацію та аналіз відповідної інформації;</li> <li>– процедура, за якими здійснюється перегляд та оновлення інформації щодо заходів контролю;</li> <li>– завдання структурних підрозділів щодо визначення та реалізації заходів контролю;</li> <li>– процедура і терміни складання та подання інформації (формування узагальненої інформації) щодо визначення та реалізації заходів контролю;</li> <li>– форми, за якими подають інформації щодо заходів контролю;</li> <li>– процедура інформування у встановлені терміни відповідного керівника установи та його заступників про стан виконання заходів контролю?</li> </ul> <p>Чи ознайомлені працівники установи з цим порядком</p> |  |  |
| 3. | <p>Чи містить форма документа, за якою здійснюється подання (узагальнення) інформації щодо заходів контролю:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– назву заходу контролю;</li> <li>– відповідальних виконавців;</li> <li>– терміни виконання заходу контролю;</li> <li>– очікувані результати від впровадження заходу контролю;</li> <li>– стан відстеження очікуваних результатів</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |  |  |

**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**

Продовження таблиці

|     |                                                                                                                                                                                                                                       |  |  |
|-----|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|
| 4.  | Чи застосовуються в установі єдині підходи до документування заходів контролю                                                                                                                                                         |  |  |
| 5.  | Чи здійснюється перегляд на рівні установи пропозицій підвідомчих установ щодо заходів контролю?<br>Якщо так, чи мають місце факти коригування таких пропозицій з боку установи                                                       |  |  |
| 6.  | Чи здійснюється узагальнення відповідальним структурним підрозділом та/або працівниками пропозицій щодо заходів контролю?<br>Чи мають місце випадки несвоєчасного подання (неподання) та/або неякісного подання зазначеної інформації |  |  |
| 7.  | Чи затверджується відповідним керівництвом вищого рівня установи узагальнена інформація щодо реалізації заходів контролю                                                                                                              |  |  |
| 8.  | Чи відстежується стан виконання заходів контролю?<br>Якщо так, чи мали місце факти невиконання таких заходів та/або їх невчасного виконання?<br>Чи мають місце факти надання скарг на неякісне виконання заходів контролю             |  |  |
| 9.  | Чи досягаються очікувані результати від впроваджених заходів контролю                                                                                                                                                                 |  |  |
| 10. | Чи здійснюється відстеження очікуваних результатів від впроваджених заходів контролю                                                                                                                                                  |  |  |
| 11. | Чи мали місце випадки, коли запроваджені заходи контролю не призводили до попередження (усунення) чи обмеження ризиків, щодо яких такі заходи контролю розроблялись                                                                   |  |  |
| 12. | Чи інформується керівництво вищого рівня установи про стан виконання заходів контролю                                                                                                                                                 |  |  |

**Тема 9. Оцінка ефективності системи  
внутрішнього контролю бюджетної установи**

Продовження таблиці

|     |                                                                                                                                                                                                    |  |  |
|-----|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|
| 13. | Чи завжди переглядаються заходи контролю у разі зміни законодавства, пріоритетів діяльності установи, організаційної структури тощо?<br>Чи здійснювався перегляд таких документів у поточному році |  |  |
| 14. | Чи здійснюється аналогічна діяльність з визначення та реалізації заходів контролю (щодо порядку формування, систематизації та затвердження відповідної інформації) у підвідомчих установах         |  |  |

\*Перелік розроблено ДАС України.

**Перелік індикаторів внутрішнього контролю  
елемента моделі COSO «Моніторинг»\***

| №<br>з/п | Індикатори стану внутрішнього контролю                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | Варіанти відповіді |                                                         |
|----------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------|---------------------------------------------------------|
|          |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | Так/<br>ні         | Примітка (у разі необхідності надати короткі пояснення) |
| 1.       | Чи затверджено в установі порядок організації та здійснення:<br>– постійного моніторингу у ході щоденної / поточної діяльності установи;<br>– періодичних оцінок загальних результатів діяльності установи, виконання окремих функцій та процедур працівниками, які не несуть відповідальності за їх реалізацію (зокрема, підрозділом внутрішнього аудиту установи)?<br>Чи ознайомлені працівники установи з цим порядком |                    |                                                         |

**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**

Продовження таблиці

|    |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |  |  |
|----|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|
| 2. | Чи визначено періодичність здійснення моніторингу та регулярних оцінок?<br>Якщо так, чи здійснювався моніторинг та періодичні оцінки у поточному році                                                                                                                                                                                                                                                                                |  |  |
| 3. | Чи виявлялись за результатами проведеного моніторингу та періодичних оцінок недоліки (відхилення) у системі внутрішнього контролю?<br>Чи доводились виявлені недоліки (відхилення) до відповідальних осіб для вжиття необхідних заходів керівництвом відповідного рівня?<br>Чи вжито відповідні заходи?<br>Чи інформується відповідне керівництво вищого рівня установи про результати проведеного моніторингу та періодичних оцінок |  |  |
| 4. | Чи визначено в установі заходи контролю, які потрібно постійно моніторити та періодично оцінювати?<br>Чи здійснюється моніторинг та періодичні оцінки переліку заходів контролю, направлених на попередження (усунення) чи обмеження ризиків                                                                                                                                                                                         |  |  |
| 5. | Чи визначено форму та методи, які потрібно застосовувати під час проведення моніторингу та періодичних оцінок?                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |  |  |
| 6. | Чи аналізується отримана з різних джерел інформація, на підставі якої здійснюється постійний моніторинг та періодичні оцінки, на предмет її відповідності, надійності та своєчасності?<br>Чи мали місце факти надання недостовірної інформації                                                                                                                                                                                       |  |  |

**Тема 9. Оцінка ефективності системи  
внутрішнього контролю бюджетної установи**

Продовження таблиці

|    |                                                                                                                                                                                                                                                    |  |  |
|----|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|
| 7. | Чи визначені результативні показники, за якими здійснюється постійний моніторинг та періодичні оцінки                                                                                                                                              |  |  |
| 8. | Чи враховуються під час проведення моніторингу та періодичних оцінок результати:<br>– внутрішніх аудитів, проведених підрозділом внутрішнього аудиту установи;<br>– контрольних заходів, проведених відповідними зовнішніми контролюючими органами |  |  |

\*Перелік розроблено ДАС України.

**Перелік індикаторів внутрішнього контролю елемента моделі COSO  
«Інформація та комунікація»\***

| №<br>з/п | Індикатори стану внутрішнього контролю                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | Варіанти відповіді |                                                         |
|----------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------|---------------------------------------------------------|
|          |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | Так/ні             | Примітка (у разі необхідності надати короткі пояснення) |
| 1.       | Чи затверджено в установі порядки обміну інформацією між установою та вищими органами державної влади ( <i>Верховною Радою України, Адміністрацією Президента України, Кабінетом Міністрів України</i> ), іншими органами державної влади, органами місцевого самоврядування, зовнішніми контролюючими органами, науковими установами та підвідомчими установами?<br>Чи ознайомлені працівники установи з цими порядками |                    |                                                         |

**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**

Продовження таблиці

|    |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |  |  |
|----|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|
| 2. | <p>Чи затверджено установою вищого рівня, яка спрямовує та координує діяльність установи, порядок її взаємодії та обміну інформацією з установою?</p> <p>Чи визначено у цьому порядку процедуру та періодичність подання інформації?</p> <p>Чи ознайомлені працівники установи з цим порядком</p>                                                                                                                                                                                                 |  |  |
| 3. | <p>Чи затверджено в установі порядок обміну інформацією між структурними підрозділами?</p> <p>Якщо так, чи містить цей порядок форми, обсяги, терміни та перелік надавачів (отримувачів) інформації, схему інформаційних потоків (збір, збереження, обробку та аналіз інформації)?</p> <p>Чи затверджено в установі графіки документообігу та складання і подання звітності (операційної, фінансової та нефінансової звітності)?</p> <p>Чи ознайомлені працівники установи з цими документами</p> |  |  |
| 4. | <p>Чи здійснюється інформування керівництва установи усіх рівнів про результати роботи структурних підрозділів (працівників) для прийняття ними відповідних управлінських рішень?</p> <p>Чи здійснюється керівництвом розгляд такої інформації?</p> <p>Чи мали місце факти неякісної підготовки такої інформації (наприклад, подана інформація була неповною, недостовірною, недоцільною, несвоєчасною, неактуальною, нечіткою)</p>                                                               |  |  |

**Тема 9. Оцінка ефективності системи  
внутрішнього контролю бюджетної установи**

Продовження таблиці

|    |                                                                                                                                                                                                                 |  |  |
|----|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|
| 5. | Чи надається відповідним керівництвом установи повна, своєчасна та достовірна інформація працівникам установи для забезпечення реалізації ними завдань та функцій, покладених на структурні підрозділи установи |  |  |
|----|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|

*\*Перелік розроблено ДАС України.*



Перелік індикаторів стану внутрішнього контролю передбачає отримання від опитуваних посадових осіб відповідей «Так» чи «Ні» та/або надання коротких пояснень (у разі необхідності) у стовпчику «Примітка». Такі пояснення можуть надаватися, коли відповідей «Так» чи «Ні» недостатньо, на думку опитуваних посадових осіб, для розуміння сутності окремих аспектів діяльності установи.



Визначені індикатори є корисними не лише для оцінки внутрішнього контролю, а й для керівників усіх рівнів та працівників установи з огляду на їх повноваження в організації внутрішнього контролю. За їх допомогою можна розподіляти діяльність установи на функції, процеси, операції, повноваження і відповідальність між структурними підрозділами (працівниками).



**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**



Оцінюючи **економічність** / **економність**, зосереджуються на питаннях мінімізації витрат в цілому на систему внутрішнього контролю або на окремий захід контролю.



чи існують шляхи зменшення обсягу ресурсів, що витрачаються на проведення конкретних контрольних заходів певної сфери / виду діяльності / процесу / операції

**Питання, які  
з'ясовуються**

чи не витрачаються зайві ресурси на підтримання системи внутрішнього контролю в активному стані

чи немає зайвих або «дорогих» заходів контролю, від яких можна відмовитися або які можна замінити дешевшими

чи можна забезпечити одержання певної інформації за менший обсяг ресурсів



Під час оцінки **ефективності** зосереджуються на співвідношенні між витратами на проведення контрольних заходів та їх кількістю. Наголос може робитися на проведенні максимальної кількості заходів контролю за мінімальним обсягом ресурсів



чи існують шляхи підвищення ефективності системи внутрішнього контролю

**Питання, які  
з'ясовуються**

чи можна провести більшу кількість заходів контролю за меншим обсягом ресурсів

чи можна одержати більшу кількість заходів контролю за той самий обсяг ресурсів



Оцінюючи **результативність**, зосереджуються на результатах – ступені відповідності результатів функціонування системи внутрішнього контролю (або здійснення заходу контролю) визначеній меті. Результативність може оцінюватися як з урахуванням визначеного обсягу ресурсів, так і без його врахування.

Тема 9. Оцінка ефективності системи  
внутрішнього контролю бюджетної установи



Питання, які  
з'ясовуються

чи можливе зменшення кількості, обсягу або питомої ваги помилок, виявлених заходами подальшого контролю

чи можливе попередження втрат або неефективного використання ресурсів

чи можливе запобігання іміджевим втратам тощо

У разі формування висновку за результатами оцінки стану внутрішнього контролю він оцінюється за такими «рівнями зрілості»



Ця схема є зручною для визначення рівня зрілості системи внутрішнього контролю бюджетної установи. Однак найбільш складною є відповідь на питання, як просуватися вгору по щаблях зрілості? Адже, відповідно до оцінки міжнародних фахівців у сфері внутрішнього контролю, Україна нині перебуває між першим (ситуативний) та другим (початковий) рівнями.

**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**



Для кожного етапу просування по щаблях зрілості є важливими такі аспекти (використано Модель зрілості управління ризиками (МЗУР), RIMS, 2008):

**Перехід з рівня 1 на рівень 2**



*Перехід з рівня 2 на рівень 3*



*Перехід з рівня 3 на рівень 4*



Результати оцінки системи внутрішнього контролю за елементами моделі COSO фіксуються у робочих документах.



### Наприклад

#### Робочий документ з дослідження та оцінки елемента моделі COSO «Моніторинг»

| №<br>з/п | Питання                                                                                 | Рівень оцінки            |                         |                           |                        | Обґрунтування<br>оцінки<br>(посилання на<br>докази) |
|----------|-----------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------|-------------------------|---------------------------|------------------------|-----------------------------------------------------|
|          |                                                                                         | 1 рівень,<br>ситуативний | 2 рівень,<br>початковий | 3 рівень,<br>повторюваний | 4 рівень,<br>керований |                                                     |
| 1.       | Чи встановлено обов'язковість проведення постійного моніторингу                         | ні                       | так                     | так                       | так                    |                                                     |
| 2.       | Чи визначено відповідальних осіб та порядок його проведення                             | так                      | так                     | так                       | так                    |                                                     |
| 3.       | Чи дотримуються цих вимог на практиці                                                   | ні                       | ні                      | ні                        | так                    |                                                     |
| 4.       | Якщо так, то чи є цьому документальне підтвердження («аудиторський слід»)               | —                        | —                       | —                         | так                    |                                                     |
| 5.       | Чи приймаються рішення за результатами постійного моніторингу                           | так                      | так                     | так                       | так                    |                                                     |
| 6.       | Чи встановлено обов'язковість проведення періодичних оцінок системи управління ризиками | ні                       | так                     | так                       | так                    |                                                     |

**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**

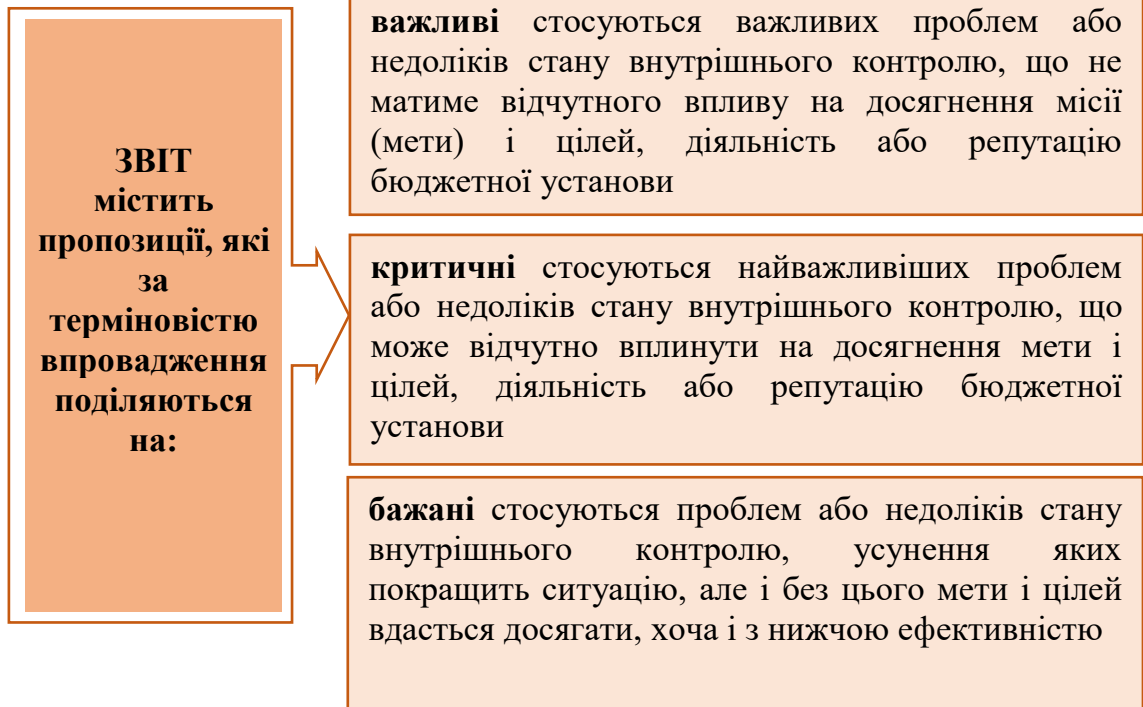
Продовження таблиці

|     |                                                                                                             |      |      |      |       |  |
|-----|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|------|------|-------|--|
| 7.  | Чи визначені від-повідальні структурні підрозділи та порядок їх проведення                                  | ні   | ні   | так  | так   |  |
| 8.  | Чи дотримуються цих вимог на практиці                                                                       | —    | ні   | ні   | так   |  |
| 9.  | Якщо так, то чи є цьому документальне підтвердження                                                         | —    | —    | —    | так   |  |
| 10. | Чи приймаються рішення за результатами періодичних оцінок                                                   | ні   | ні   | так  | так   |  |
| 11. | Чи рішення, прийняті за результатами постійного моніторингу та періодичних оцінок, переважно спрямовані на: |      |      |      |       |  |
|     | — виправлення вже допущених помилок, недоліків і порушень;                                                  | так  | так  | так  | так   |  |
|     | — покарання винних осіб;                                                                                    | ні   | так  | так  | так   |  |
|     | — постійне удосконалення системи управління ризиками                                                        | ні   | ні   | ні   | так   |  |
| 12. | Чи виконуються прийняті рішення                                                                             | так  | так  | так  | так   |  |
| 13. | Як можна охарактеризувати повноту виконання прийнятих рішень                                                | 40 % | 60 % | 80 % | 100 % |  |



За результатами оцінювання стану внутрішнього контролю складається Звіт або інший документ (доповідна, аналітична, службова записка), який подається керівнику бюджетної установи.

**Тема 9. Оцінка ефективності системи  
внутрішнього контролю бюджетної установи**



 Отже, результатом оцінки системи внутрішнього контролю є незалежні та об'єктивні висновки про його надійність та дієвість, які ґрунтуються на проведенні комплексної оцінки діяльності установи, виявленні, аналізі та дослідженні причин системних порушень у діяльності установи, визначенні механізмів внутрішнього контролю, направлених на недопущення (або мінімізацію) таких порушень у майбутньому).

Висновки за результатами оцінки повинні переконати не тільки внутрішніх користувачів інформації (керівництво всіх рівнів управління), а й зовнішніх (органів державного контролю) у тому, що всі внутрішні правила та процедури контролю, запроваджені керівництвом бюджетної установи для досягнення поставленої мети, – забезпечення (у межах можливого) стабільного і ефективного функціонування, дотримання вимог щодо використання бюджетних коштів, збереження та раціонального використання державного та комунального майна, запобігання та викриття фальсифікацій, помилок, точності і повноти бухгалтерських записів, є доцільними, раціональними та ефективними.



## **9.2. Оцінка внутрішнього контролю на прикладі облікової політики та звітування бюджетної установи**



Під час аудиторської оцінки системи внутрішнього контролю неабиякого значення набуває оцінка облікової політики та звітування бюджетної установи. Це зумовлено тим, що правильно сформована облікова політика здатна навіть без зовнішніх впливів попереджувати значні обсяги порушень у системі облікових записів та формуванні фінансової і бюджетної звітності.

**Оцінка внутрішнього контролю  
облікової політики та звітування  
бюджетної установи здійснюється**

з метою

надання впевненості керівництву щодо реалізації затвердженої облікової політики бюджетної установи та відсутності потенційних суттєвих перекручень, які можуть бути у фінансових та бюджетних звітах

аналізу факторів, що впливають на ризик наявності суттєвих помилок у фінансових та бюджетних звітах установи

надання рекомендацій керівництву бюджетної установи щодо усунення виявлених порушень



Особливу увагу внутрішній аудитор приділяє критичним зонам обліку з високим рівнем ризику, оцінюючи ефективність та результативність засобів внутрішнього контролю, які передбачено на окремих етапах облікового процесу.

**Об'єкти оцінки внутрішнього контролю облікової політики та  
звітування бюджетної установи**

-  особливості організації відділу бухгалтерії, закріплення функціональних обов'язків бухгалтерів
-  контроль реалізації облікової політики з метою визначення ефективності та результативності заходів контролю, які забезпечують дотримання основних принципів ведення бухгалтерського обліку
-  контроль правильності застосування плану рахунків, особливості складання звітів, перевірки і затвердження проведених звірок, арифметичної точності записів
-  ефективність та результативність заходів контролю прикладних програм і середовища комп'ютерних інформаційних систем
-  особливості ведення і контролю аналітичних рахунків та оборотних відомостей; затвердження документів і здійснення контролю за їх рухом
-  результати інвентаризацій, проведених установою, та частота їх здійснення
-  система заходів контролю, які забезпечують обмеження прямого фізичного доступу до активів і записів

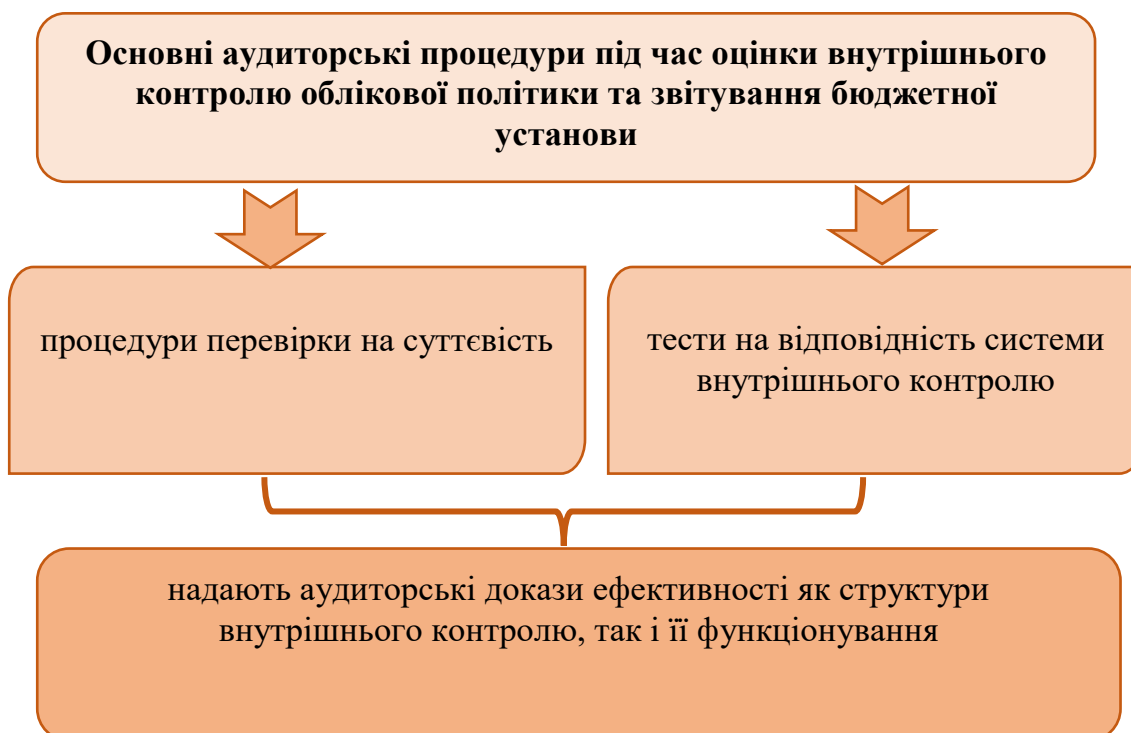
**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**



Під час отримання доказів ефективності внутрішнього контролю облікової політики та звітування бюджетної установи аудитор у необхідно враховувати спосіб та послідовність їх отримання упродовж певного періоду. При цьому внутрішній аудитор повинен мати на увазі, що принцип ефективної роботи будь-якої системи, зокрема системи внутрішнього контролю, або облікової системи, не виключає можливості виникнення відхилень. Відхилення від чинних і запланованих систем контролю можуть викликатися такими факторами та ознаками, як зміни в основному складі співробітників, значні коливання в обсязі операцій, помилки окремих співробітників обліку тощо.



Довіряючи певною мірою системі внутрішнього контролю облікової політики та звітуванню бюджетної установи, аудитор у процесі перевірки повинен проводити відповідні аудиторські процедури підтвердження її надійності, застосовуючи різні методи та прийоми.





### Наприклад

#### Алгоритм застосування тестів на відповідність під час оцінки внутрішнього контролю облікової політики та звітування бюджетної установи



**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**

**Дії аудитора за результатами тестів на  
відповідність системи внутрішнього контролю облікової політики та  
звітування бюджетної установи**

1

Визначає, наскільки функціонування і структура системи внутрішнього контролю відповідають його попередній оцінці ризику невідповідності внутрішнього контролю

2

Проводить оцінку виявлених відхилень

3

Робить висновок про те, що визначений розмір ризику невідповідності внутрішнього контролю має бути переглянутий

4

Надає рекомендації щодо корегування характеру, строків і масштабів, запланованих заходів контролю облікової політики та звітування бюджетної установи



Крім запланованих тестів на відповідність, аудитор може використовувати інші процедури для отримання аудиторських доказів ефективності внутрішнього контролю облікової політики та звітування бюджетної установи.



Для досягнення мети оцінки внутрішнього контролю облікової політики та звітування бюджетної установи важливо розробити ефективні методи оцінки системи внутрішнього контролю. Міжнародна практика свідчить, що внутрішні аудитори широко використовують для вивчення та оцінки системи внутрішнього контролю, виявлення у ній можливих відхилень та визначення ризикових сфер індикатори стану внутрішнього контролю.





### Наприклад

#### **Індикатори для оцінки стану внутрішнього контролю облікової політики та звітування бюджетної установи\***

| № з/п                                       | Індикатори стану внутрішнього контролю                                                                                                                                                                                                                                                                 | Варіанти відповіді |                                                         |
|---------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------|---------------------------------------------------------|
|                                             |                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | Так / ні           | Примітка (у разі необхідності надати короткі пояснення) |
| Складання фінансової та бюджетної звітності |                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |                    |                                                         |
| 1.                                          | Чи забезпечується в установі складання фінансової і бюджетної звітності за усіма передбаченими законодавством для відповідної категорії розпорядників та одержувачів бюджетних коштів формами                                                                                                          |                    |                                                         |
| 2.                                          | Чи мають місце факти недотримання встановленої періодичності та строків подання фінансової та бюджетної звітності                                                                                                                                                                                      |                    |                                                         |
| 3.                                          | Чи мали місце факти виявлення недостовірності (помилки і перекозачень) звітності                                                                                                                                                                                                                       |                    |                                                         |
| 4.                                          | Чи відповідає фінансова і бюджетна звітність установи аналогічним даним бухгалтерського обліку та звітності органів Казначейства                                                                                                                                                                       |                    |                                                         |
| 5.                                          | Чи містить звітність дані про всі проведені господарські операції, які відображені в бухгалтерському обліку                                                                                                                                                                                            |                    |                                                         |
| 6.                                          | Чи мають місце факти непідписання керівниками і головними бухгалтерами (спеціалістами, на яких покладено виконання обов'язків бухгалтерської служби) форми звітності і пояснювальних записок. Якщо так, чи застосувались уповноваженими установами заходи впливу за порушення бюджетного законодавства |                    |                                                         |

**Тема 9. Оцінка ефективності системи  
внутрішнього контролю бюджетної установи**

Продовження таблиці

|                          |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |  |  |
|--------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|
| 7.                       | Чи усі примірники фінансової та бюджетної звітності розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів, зведеної фінансової та бюджетної звітності головних розпорядників бюджетних коштів (розпорядників нижчого рівня) до подачі розпорядникам вищого рівня перевірені і завізовані відповідним органом Казначейства (засвідчені підписом, печаткою або штампом на кожній сторінці всіх форм фінансової та бюджетної звітності і форм щодо розкриття елементів фінансової та бюджетної звітності) |  |  |
| 8.                       | Чи мали місце факти застосування органами Казначейства заходів впливу за порушення бюджетного законодавства через недотримання встановленого порядку складання фінансової та бюджетної звітності                                                                                                                                                                                                                                                                                              |  |  |
| 9.                       | Чи включає зведена фінансова та бюджетна звітність головного розпорядника (розпорядника нижчого рівня) дані звітності усіх розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, що належать до сфери їх управління                                                                                                                                                                                                                                                                                  |  |  |
| <b>Облікова політика</b> |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |  |  |
| 10.                      | Чи затверджено наказ або інший розпорядчий документ про облікову політику установи                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |  |  |
| 11.                      | Чи визначає розпорядчий документ про облікову політику:<br>– методи оцінки вибуття запасів;<br>– методи амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, довгострокових біологічних активів та нематеріальних активів;<br>– вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів;                                                                                                                                                 |  |  |

**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**

Продовження таблиці

|     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |  |  |
|-----|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|
|     | <ul style="list-style-type: none"> <li>– перелік створюваних забезпечень майбутніх витрат і платежів;</li> <li>– порядок обліку фінансових витрат;</li> <li>– порядок визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом;</li> <li>– поріг суттєвості щодо окремих об'єктів обліку;</li> <li>– переоцінки необоротних активів;</li> <li>– інші передбачені законодавством норми.</li> </ul> <p>Чи визначено в установі порядок та правила документообігу</p> |  |  |
| 12. | <p>Чи змінювалась облікова політика установи у звітному періоді?</p> <p>Якщо так, вкажіть підстави таких змін:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– змінювалися вимоги установчих документів;</li> <li>– змінювалися вимоги органу, який здійснює функції з державного регулювання методології бухгалтерського обліку і фінансової звітності, та органу управління</li> </ul>                                                                                     |  |  |
| 13. | <p>Чи переглядалися окремі положення облікової політики з метою забезпечення більш достовірного відображення подій (господарських операцій) у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності?</p> <p>Якщо так, чи підтверджено такі зміни відповідними обґрунтуваннями бухгалтерської служби (бухгалтера)</p>                                                                                                                                                              |  |  |
| 14. | <p>Чи відображається у звітності вплив зміни облікової політики на події та операції минулих періодів</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |  |  |
| 15. | <p>Чи наводиться облікова політика та її зміни у формі опису або долученням до звітності копії розпорядчого документа про установлення або змінення облікової політики)</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                               |  |  |

\* Перелік розроблено ДАС України.

## Тема 9. Оцінка ефективності системи внутрішнього контролю бюджетної установи

Перелік індикаторів відповідає вимогам статті 58 Бюджетного кодексу України, Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 № 996-XIV та Порядку складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 24.01.2012 № 44.



Усі етапи оцінки системи внутрішнього контролю облікової політики та звітування бюджетної установи аудитор фіксує в робочих документах, інформація з яких узагальнюється у зведеному документі.



### Наприклад

#### Робочий документ аудитора «Узагальнення інформації про оцінку внутрішнього контролю облікової політики та звітування бюджетної установи»

| Недолік                                     | Сфера                           | Ідентифікований недолік                                                                                                                                                                                                                   | Рівень ризику                                                   | Рекомендації                                                                                                                                                                                                                                 | Реагування об'єкта контролю          |
|---------------------------------------------|---------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------|
| <b>Низький рівень внутрішнього контролю</b> | Облікова політика та звітування | Установою не створено ефективної системи внутрішнього контролю. Не здійснюється оцінка ризиків, ризики не враховуються під час прийняття управлінських рішень. Відділ внутрішнього аудиту не проводить оцінку ефективності функціонування | Низький ризик – незначні проблеми, які потребують удосконалення | З метою забезпечення функціонування ефективної системи внутрішнього контролю, здатної запобігати випадкам шахрайства і помилок, які можуть вплинути на достовірність фінансової та бюджетної звітності, установі рекомендується розробити та | Очікується отримати у місячний строк |

**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**

|  |  |                                                                                                    |  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |  |
|--|--|----------------------------------------------------------------------------------------------------|--|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|
|  |  | системи внутрішнього контролю облікової політики і достовірності фінансової та бюджетної звітності |  | затвердити внутрішні документи, спрямовані на забезпечення функціонування елементів внутрішнього контролю, з урахуванням вимог, установлених чинним законодавством. Рекомендується передбачити проведення Відділом внутрішнього аудиту оцінки внутрішнього контролю облікової політики, фінансової та бюджетної звітності |  |
|--|--|----------------------------------------------------------------------------------------------------|--|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|



*Отже, під час оцінки внутрішнього контролю облікової політики та звітування бюджетної установи аудитор може використовувати як заплановані тести на відповідність, процедури перевірки по суті, так і незаплановані тести контролів. Також аудитору доцільно користуватися індикаторами внутрішнього контролю з метою отримання аудиторських доказів та надання впевненості керівництву бюджетної установи, що всі господарські операції та процеси повно та достовірно відображаються у фінансовій та бюджетній звітності відповідно до затвердженої облікової політики.*

***Питання для самоконтролю***

1. Необхідність оцінки системи внутрішнього контролю бюджетної установи.
2. Суб'єкти та основні етапи оцінки системи внутрішнього контролю бюджетної установи.
3. Аудиторські процедури оцінки системи внутрішнього контролю бюджетної установи.
4. Поняття індикаторів внутрішнього контролю та їх використання для отримання інформації для оцінки системи внутрішнього контролю.
5. Індикатори стану внутрішнього контролю за елементами моделі COSO.
6. Оцінки стану внутрішнього контролю з використанням моделі трьох «Е».
7. Рівні оцінки зрілості внутрішнього контролю бюджетної установи.
8. Кроки для просування по щаблях зрілості внутрішнього контролю.
9. Документування результатів оцінки стану внутрішнього контролю бюджетної установи.
10. Мета оцінки внутрішнього контролю облікової політики та звітування бюджетної установи.
11. Об'єкти оцінки внутрішнього контролю облікової політики та звітування бюджетної установи.
12. Основні аудиторські процедури під час оцінки внутрішнього контролю облікової політики і звітування бюджетної установи та їх характеристика.
13. Дії аудитора за результатами проведення тестів на відповідність.
14. Індикатори внутрішнього контролю облікової політики та звітування бюджетної установи.
15. Структура документа, який складається за результатами оцінки внутрішнього контролю облікової політики та звітування бюджетної установи.

**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**

***Завдання для самоконтролю***

**Завдання 1.** Під час проведення внутрішнього аудиту проведено оцінку стану внутрішнього контролю операцій з нематеріальними активами бюджетної установи. За результатами оцінки виявлено недолік, пов'язаний з недотримання вимог законодавства при введенні в господарський оборот об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів, а саме: здійснювалося оформлення операцій із введення в господарський оборот і використання об'єктів права інтелектуальної власності за відсутності актів введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів, передбачених пунктом 1.1 наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» від 22.11.2004 № 732.

1) необхідно визначити рівень ризику внутрішнього контролю (високий ризик – основні питання, які потребують уваги керівництва об'єкта контролю, оскільки в результаті можуть стати істотними недоліками внутрішнього контролю. Середній ризик – важливі питання, на які повинен звернути увагу управлінський персонал відповідно до сфер відповідальності. Низький ризик – незначні проблеми, які потребують удосконалення);

2) надати рекомендації щодо виправлення цього недоліку та вказати реагування бюджетної установи на рекомендації внутрішнього аудитора;

3) відповідь оформити у вигляді таблиці 9.1.

***Розв'язування***

Таблиця 9.1

| Недолік                                             | Сфера                | Ідентифікований недолік                                                                              | Рівень ризику                                     | Рекомендації                                                                       | Реагування об'єкта контролю          |
|-----------------------------------------------------|----------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------|
| Недотримання вимог законодавства під час введення в | Нематеріальні активи | Оформлення операцій із введення в господарський оборот і використання об'єктів права інтелектуальної | Низький ризик – незначні проблеми, які потребують | Установі рекомендується скласти акти введення у господарський оборот об'єкта права | Очікується отримати у місячний строк |

**Тема 9. Оцінка ефективності системи  
внутрішнього контролю бюджетної установи**

|                                                                                               |  |                                                                                                                                                                                                          |               |                                                                                           |  |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------|--|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|-------------------------------------------------------------------------------------------|--|
| господарський оборот об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів |  | власності здійснювалось установою за відсутності активів введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів, передбачених пунктом 1.1 Порядку № 732 | удосконалення | інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів згідно з вимогами Порядку № 732 |  |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------|--|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|-------------------------------------------------------------------------------------------|--|

**Завдання 2.** Під час проведення внутрішнього аудиту проведено оцінку стану внутрішнього контролю операцій з оплати праці працівників бюджетної установи. За результатами оцінки виявлено недолік, пов'язаний з недосконалим складанням табеля обліку робочого часу, а саме: відсутня уніфікована форма табеля обліку використання робочого часу, у результаті структурні підрозділи подають табелі за різними формами (до 25 числа кожного місяця). Правки, які необхідно внести до табеля після 25 числа кожного місяця у зв'язку з відрядженнями працівників, хворобами тощо, не вносяться або вносяться шляхом виправлень (перекреслень, замальовувань, дописувань). Уточнений табель з підписом уповноважених на це посадових осіб структурних підрозділів не складається. Цю невідповідність не ідентифіковано і не попереджено засобами внутрішнього контролю.

1) необхідно визначити рівень ризику внутрішнього контролю (високий ризик – основні питання, які потребують уваги керівництва об'єкта контролю, оскільки в результаті можуть стати істотними недоліками внутрішнього контролю. Середній ризик – важливі питання, на які повинен звернути увагу управлінський персонал відповідно до сфер відповідальності. Низький ризик – незначні проблеми, які потребують удосконалення);

2) надати рекомендації щодо виправлення цього недоліку та вказати реагування бюджетної установи на рекомендації внутрішнього аудитора;

3) відповідь оформіть у вигляді таблиці 9.2.

**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**

Таблиця 9.2

| Недолік | Сфера | Ідентифікований<br>недолік | Рівень<br>ризик | Рекомен-<br>дації | Реагування<br>об'єкта<br>контролю |
|---------|-------|----------------------------|-----------------|-------------------|-----------------------------------|
|         |       |                            |                 |                   |                                   |
|         |       |                            |                 |                   |                                   |

**Завдання 3.** Під час проведення внутрішнього аудиту проведено оцінку стану внутрішнього контролю операцій з нефінансовими активами бюджетної установи. За результатами оцінки виявлено недолік, пов'язаний з недотриманням вимог законодавства щодо бухгалтерського обліку основних засобів. Так, за результатами тестувань встановлено, що за 7-ма позиціями наявні розбіжності фактичних дат первинних документів (накладних, платіжних доручень, актів введення в експлуатацію) із датами, зазначеними в обліку у меморіальних ордерах; у 7 випадках відсутні інвентарні номери або вказано їх неточні дані; у 8 випадках до складу основних засобів, відповідно до актів введення в експлуатацію, зараховані активи, які фактично є на складі і не використовуються.

1) необхідно визначити рівень ризику внутрішнього контролю (високий ризик – основні питання, які потребують уваги керівництва об'єкта контролю, оскільки в результаті можуть стати істотними недоліками внутрішнього контролю. Середній ризик – важливі питання, на які повинен звернути увагу управлінський персонал відповідно до сфер відповідальності. Низький ризик – незначні проблеми, які потребують удосконалення);

2) надати рекомендації щодо виправлення цього недоліку та вказати реагування бюджетної установи на рекомендації внутрішнього аудитора;

3) відповідь оформити у вигляді таблиці 9.3.

Таблиця 9.3

| Недолік | Сфера | Ідентифікований<br>недолік | Рівень<br>ризик | Рекомен-<br>дації | Реагування<br>об'єкта<br>контролю |
|---------|-------|----------------------------|-----------------|-------------------|-----------------------------------|
|         |       |                            |                 |                   |                                   |
|         |       |                            |                 |                   |                                   |



*Тести для самоконтролю*

**1. Мета оцінки внутрішнього контролю бюджетної установи:**

- а) планування заходів контролю;
- б) надання впевненості у ефективності та результативності внутрішнього контролю;
- в) виявлення недоліків у системі внутрішнього контролю;
- г) усі відповіді правильні.

**2. Суб'єкти оцінки внутрішнього контролю бюджетної установи:**

- а) вище керівництво бюджетної установи;
- б) зовнішні контролюючі органи;
- в) зовнішні та внутрішні аудитори;
- г) незалежні аудитори.

**3. Етапами оцінки внутрішнього контролю бюджетної установи є:**

- а) загальне знайомство з системою внутрішнього контролю;
- б) початкова оцінка надійності системи внутрішнього контролю;
- в) підтвердження достовірності отримання оцінки;
- г) усі відповіді правильні.

**4. Для виявлення відхилень у системі внутрішнього контролю проводять:**

- а) тести перевірки первинних документів;
- б) тести перевірки порядку надання дозволу;
- в) опитування і спостереження;
- г) усі відповіді правильні.

**5. Індикатори стану внутрішнього контролю вказують на:**

- а) недоліки стану внутрішнього контролю;
- б) відповідні сегменти системи внутрішнього контролю, де відмічається менший ступінь контрольованості з боку керівництва;
- в) зловживання з боку керівництва;
- г) способи виявлення шахрайства та корупції.

**6. За допомогою індикаторів стану внутрішнього контролю отримується інформація, яка:**

- а) спростовує виниклі підозри щодо відхилень, порушень, недоліків, проблем у системі внутрішнього контролю, бюджетної установи або навпаки підтверджує про наявність таких фактів;
- б) підтверджує, що контрольні процедури (заходи контролю) насправді затверджені та функціонують або навпаки свідчить про відсутність будь-яких контрольних процедур у певному сегменті системи внутрішнього контролю бюджетної установи;
- в) свідчить про ступінь розробки контрольних процедур (заходів контролю), їх слабкі місця, рівень довіри до контрольних процедур (заходів контролю) з боку працівників бюджетної установи;
- г) усі відповіді правильні.

**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**

**7. Структура переліку індикаторів внутрішнього контролю повинна:**

- а) відповідати сучасній діяльності бюджетних установ у різних аспектах;
- б) передбачати розкриття повноважень цих установ, в особі їх керівників;
- в) враховувати особливості реалізації законодавчо встановлених завдань та функцій на відповідних рівнях державного управління;
- г) усі відповіді правильні.

**8. Перелік індикаторів внутрішнього контролю бюджетної установи формується з використанням:**

- а) моделі трьох «Е»;
- б) елементів моделі COSO;
- в) моделі «Делфі»;
- г) елементів моделі COBIS.

**9. Оцінка внутрішнього контролю бюджетної установи може проводитися з використанням:**

- а) моделі трьох «Е»;
- б) елементів моделі COSO;
- в) моделі «Делфі»;
- г) елементів моделі COBIS.

**10. Показник економічності внутрішнього контролю вказує на:**

- а) мінімізацію витрат в цілому на систему внутрішнього контролю або на окремий захід контролю;
- б) співвідношення між витратами на проведення контрольних заходів та їх кількістю;
- в) ступінь відповідності результатів функціонування системи внутрішнього контролю (або здійснення заходу контролю) визначеній меті;
- г) правильної відповіді немає.

**11. Показник результативності внутрішнього контролю вказує на:**

- а) мінімізацію витрат у цілому на систему внутрішнього контролю або на окремий захід контролю;
- б) співвідношення між витратами на проведення контрольних заходів та їх кількістю;
- в) ступінь відповідності результатів функціонування системи внутрішнього контролю (або здійснення заходу контролю) визначеній меті;
- г) правильної відповіді немає.

**12. Показник ефективності внутрішнього контролю вказує на:**

- а) мінімізацію витрат у цілому на систему внутрішнього контролю або на окремий захід контролю;
- б) співвідношення між витратами на проведення контрольних заходів та їх кількістю;
- в) ступінь відповідності результатів функціонування системи внутрішнього контролю (або здійснення заходу контролю) визначеній меті;
- г) правильної відповіді немає.

**13. Рівні зрілості внутрішнього контролю за терміновістю впровадження поділяються на:**

- а) важливі, бажані, другорядні;
- б) важливі, критичні, бажані;
- в) неважливі, другорядні, критичні;
- г) бажані, не важливі, критичні.

**14. Ситуативний рівень зрілості внутрішнього контролю відповідає:**

- а) низькому рівню оцінки системи внутрішнього контролю;
- б) достатньому рівню оцінки системи внутрішнього контролю;
- в) середньому рівню оцінки системи внутрішнього контролю;
- г) високому рівню оцінки системи внутрішнього контролю.

**15. Початковий рівень зрілості внутрішнього контролю відповідає:**

- а) низькому рівню оцінки системи внутрішнього контролю;
- б) достатньому рівню оцінки системи внутрішнього контролю;
- в) середньому рівню оцінки системи внутрішнього контролю;
- г) високому рівню оцінки системи внутрішнього контролю.

**16. Достатній рівень зрілості внутрішнього контролю відповідає:**

- а) низькому рівню оцінки системи внутрішнього контролю;
- б) достатньому рівню оцінки системи внутрішнього контролю;
- в) середньому рівню оцінки системи внутрішнього контролю;
- г) високому рівню оцінки системи внутрішнього контролю.

**17. Керований рівень зрілості внутрішнього контролю відповідає:**

- а) низькому рівню оцінки системи внутрішнього контролю;
- б) достатньому рівню оцінки системи внутрішнього контролю;
- в) середньому рівню оцінки системи внутрішнього контролю;
- г) високому рівню оцінки системи внутрішнього контролю.

**18. За результатами оцінювання стану внутрішнього контролю надаються пропозиції, які за контролю бюджетної установи формується з використанням:**

- а) моделі трьох «Е»;
- б) елементів моделі COSO;
- в) моделі «Делфі»;
- г) елементів моделі COBIS.

**19. Оцінка внутрішнього контролю облікової політики та звітування бюджетної установи здійснюється з метою:**

- а) надання впевненості керівництву щодо реалізації затвердженної облікової політики бюджетної установи та відсутності потенційних суттєвих перекручень, які можуть бути у фінансових та бюджетних звітах;
- б) аналізу факторів, що впливають на ризик наявності суттєвих помилок у фінансових та бюджетних звітах установи;
- в) надання рекомендацій керівництву бюджетної установи щодо усунення, виявлених порушень;
- г) усі відповіді правильні.

**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**

**20. Об'єкти оцінки внутрішнього контролю облікової політики та звітування бюджетної установи:**

- а) контроль правильності застосування плану рахунків, особливості складання звітів, перевірки і затвердження проведених звірок, арифметичної точності записів;
- б) ефективність та результативність заходів контролю прикладних програм і середовища комп'ютерних інформаційних систем;
- в) особливості ведення і контролю аналітичних рахунків і оборотних відомостей; затвердження документів і здійснення контролю за їх рухом;
- г) усі відповіді правильні.

**21. Відхилення від чинної і запланованої системи внутрішнього контролю можуть викликатися такими факторами:**

- а) зміни в основному складі співробітників;
- б) значні коливання в обсязі операцій;
- в) помилки окремих співробітників обліку;
- г) усі відповіді правильні.



## ТЕМА 10

### СУЧАСНИЙ СТАН ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ТА НАПРЯМИ ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ

#### *Питання, які розкривають зміст теми*

10.1. Стан організації і функціонування внутрішнього контролю в установах бюджетної сфери.

10.2. Фінасове управління та управлінська підзвітність – напрям і удосконалення внутрішнього контролю.

*Ключові терміни та поняття: ефективність, звітність, фінансове управління, операційний рівень управління, оцінка, середовище контролю, управління ризиками, моніторинг, заходи контролю, інформація, комунікація.*



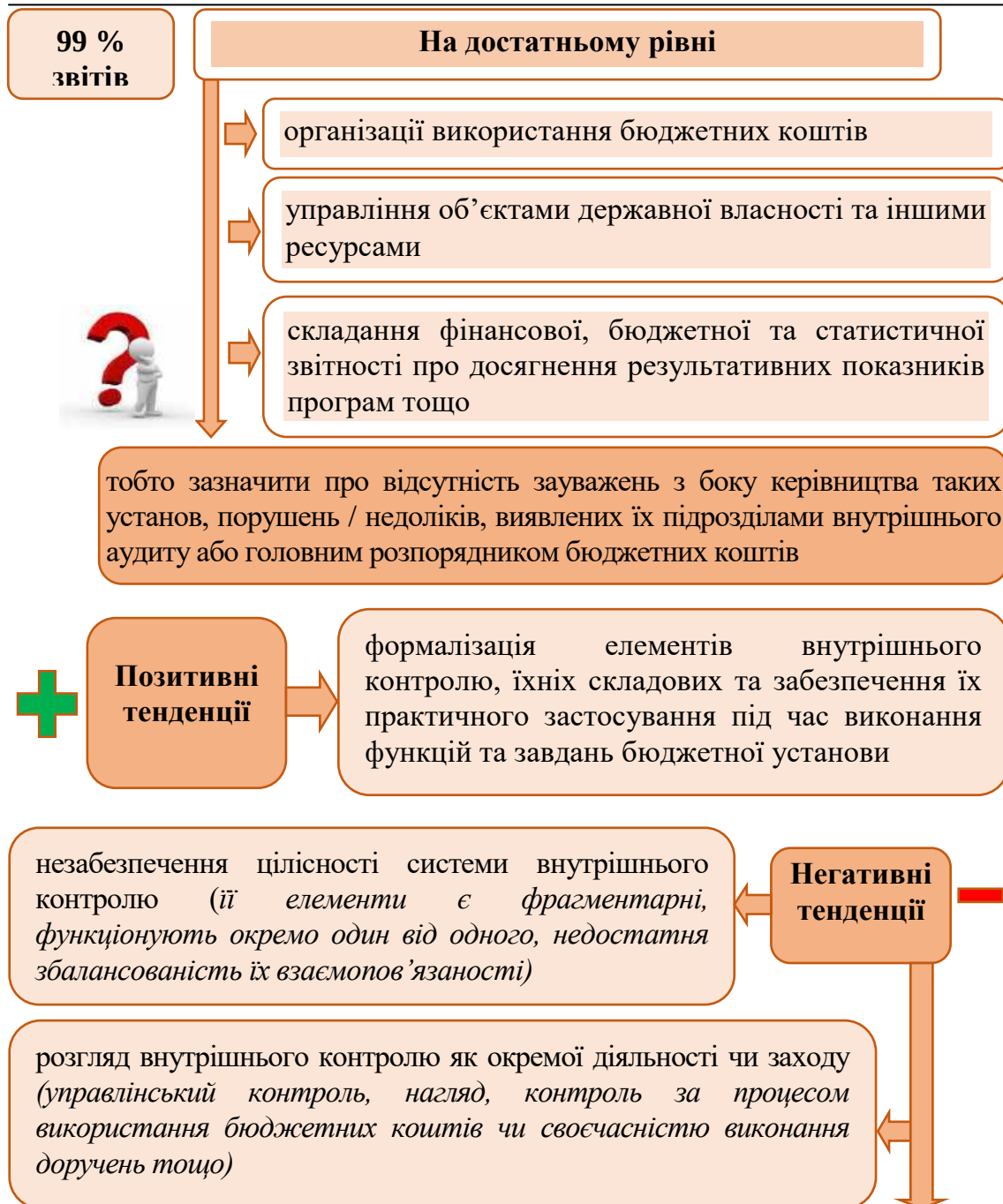
#### **10.1. Стан організації і функціонування внутрішнього контролю в установах бюджетної сфери**



Аналіз стану організації і функціонування внутрішнього контролю в бюджетних установах за 2020 рік можна провести на підставі звітів про стан організації та здійснення внутрішнього контролю у розрізі елементів внутрішнього контролю, які подано до Департаменту гармонізації державного внутрішнього фінансового контролю Міністерства фінансів України більшістю державних органів на виконання пункту 10 «Основних засад здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів», затверджених постановою Кабінету Міністрів України від 12.12.2018 № 1062.

Результати опрацювання Департаментом гармонізації державного внутрішнього фінансового контролю звітної інформації щодо організації та забезпечення здійснення внутрішнього контролю 113 суб'єктів свідчать:

**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**



## Тема 10. Сучасний стан внутрішнього контролю та напрями його удосконалення

організаційні заходи не зосереджені на ефективності, результативності та інтегруванні внутрішнього контролю в управлінський цикл планування, виконання, контролю, моніторингу і звітування (спрямовані безпосередньо на дотримання законодавства, реалізацію окремих напрямів діяльності установ, фінансових або нефінансових процесів)

заходи контролю не зосереджені на ефективності реалізації ключових процесів (зосереджені на використанні бюджетних коштів, управлінні об'єктами державної власності та іншими ресурсами)

нездійснення діяльності з управління ризиками та моніторингу (управління ризиками не повною мірою є частиною управлінської діяльності)



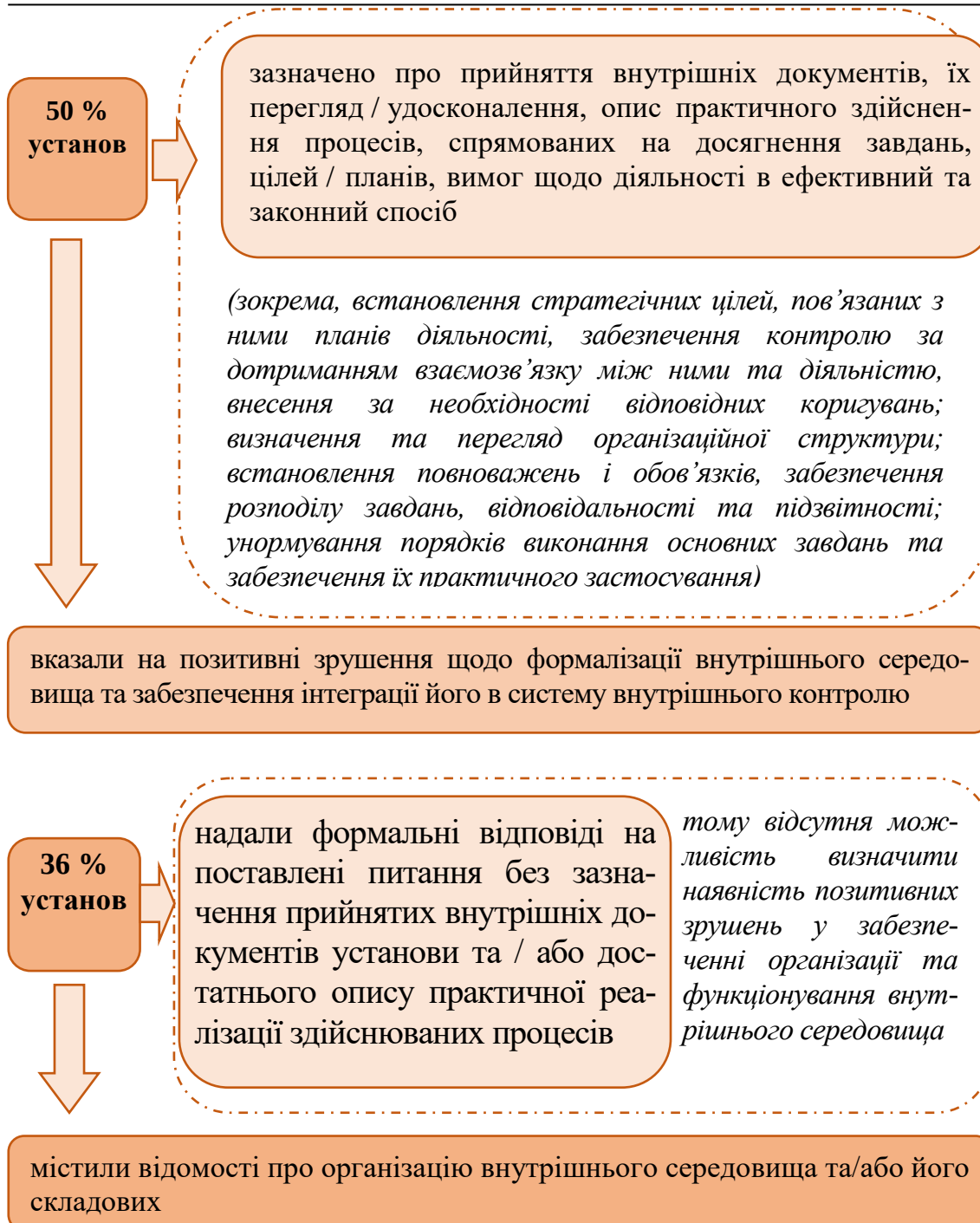
Формалізація / прийняття певного організаційного розпорядчого акта з питань внутрішнього контролю або окремих його елементів не свідчить про безпосередню організацію та здійснення внутрішнього контролю у контексті абзацу другого частини третьої статті 26 Бюджетного кодексу України та «Основних засад здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів», затверджених постановою Кабінету Міністрів України від 12.12.2018 № 1062.

### Аналіз формування внутрішнього середовища у розпорядників бюджетних коштів та їх підвідомчих установах

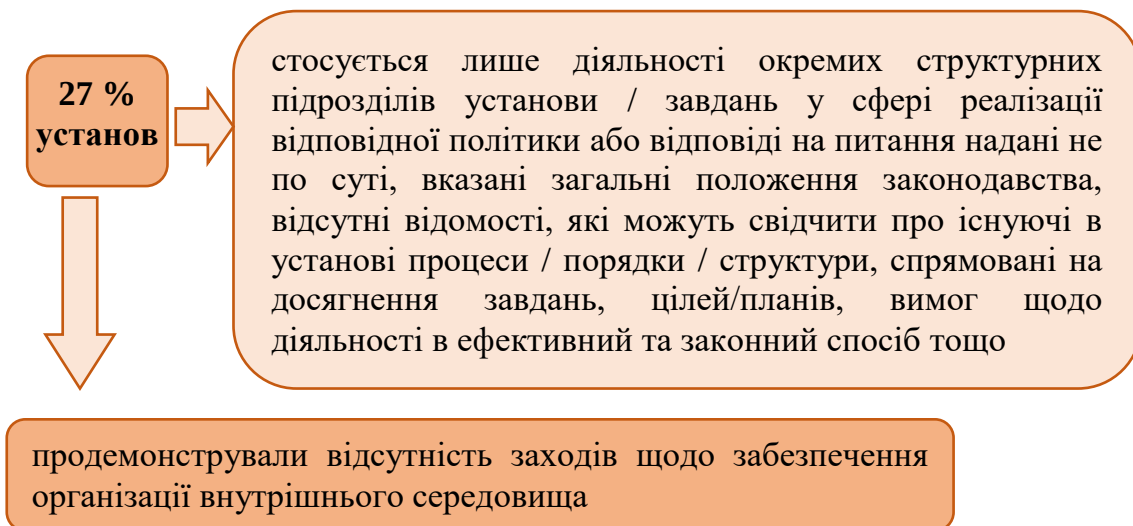


Потребує посилення уваги з боку керівництва установ до питань організації внутрішнього середовища, що впливає на загальний стан організації та здійснення внутрішнього контролю у контексті статті 26 Бюджетного кодексу України.

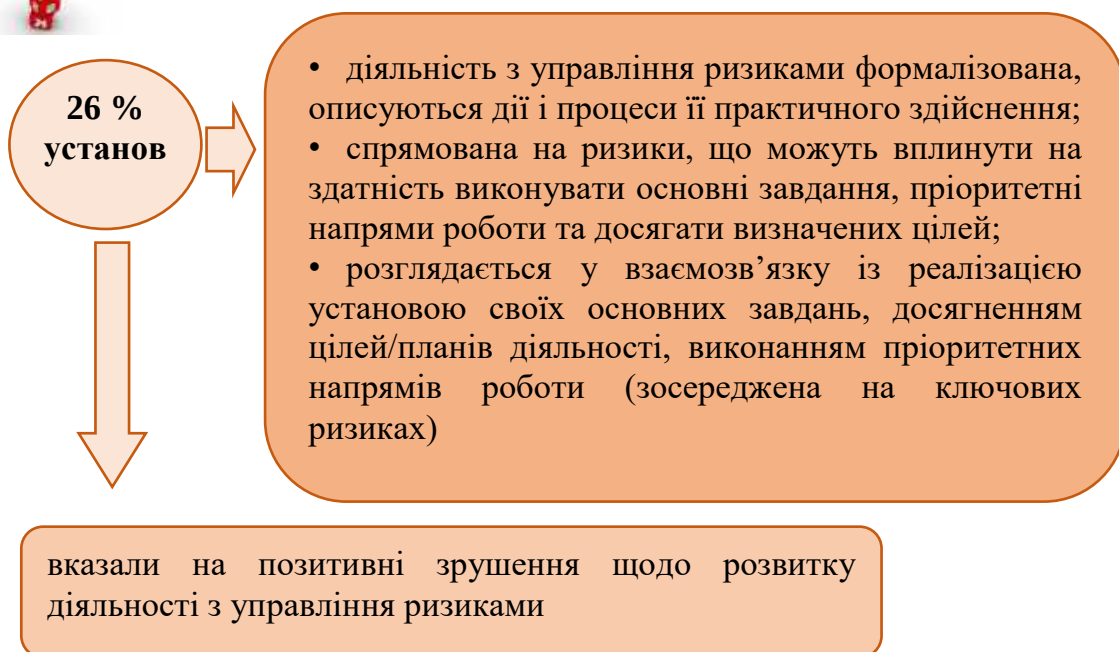
**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**



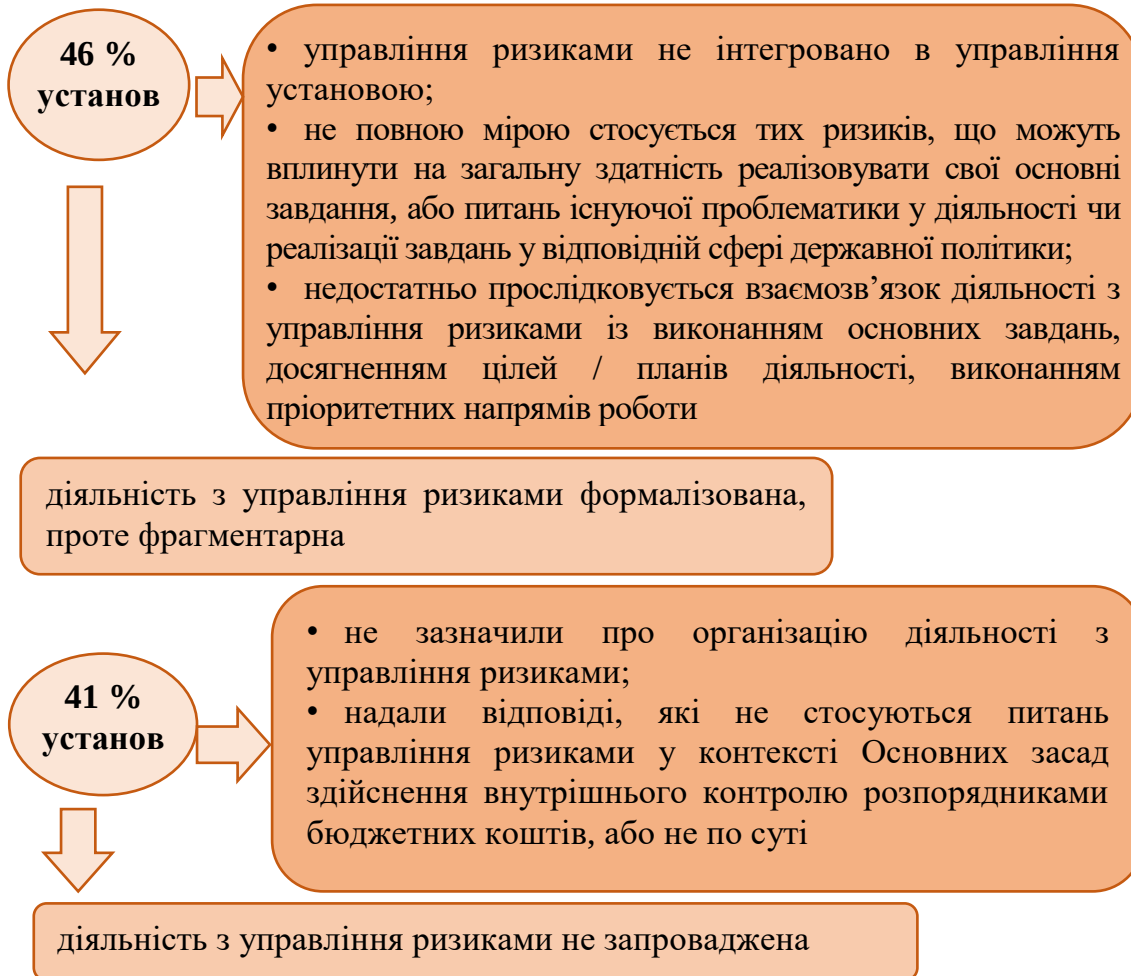
**Тема 10. Сучасний стан внутрішнього контролю та  
напрями його удосконалення**



**Аналіз управління ризиками у розпорядників  
бюджетними коштами та їх підвідомчими установами**



**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**



**Заходи контролю**

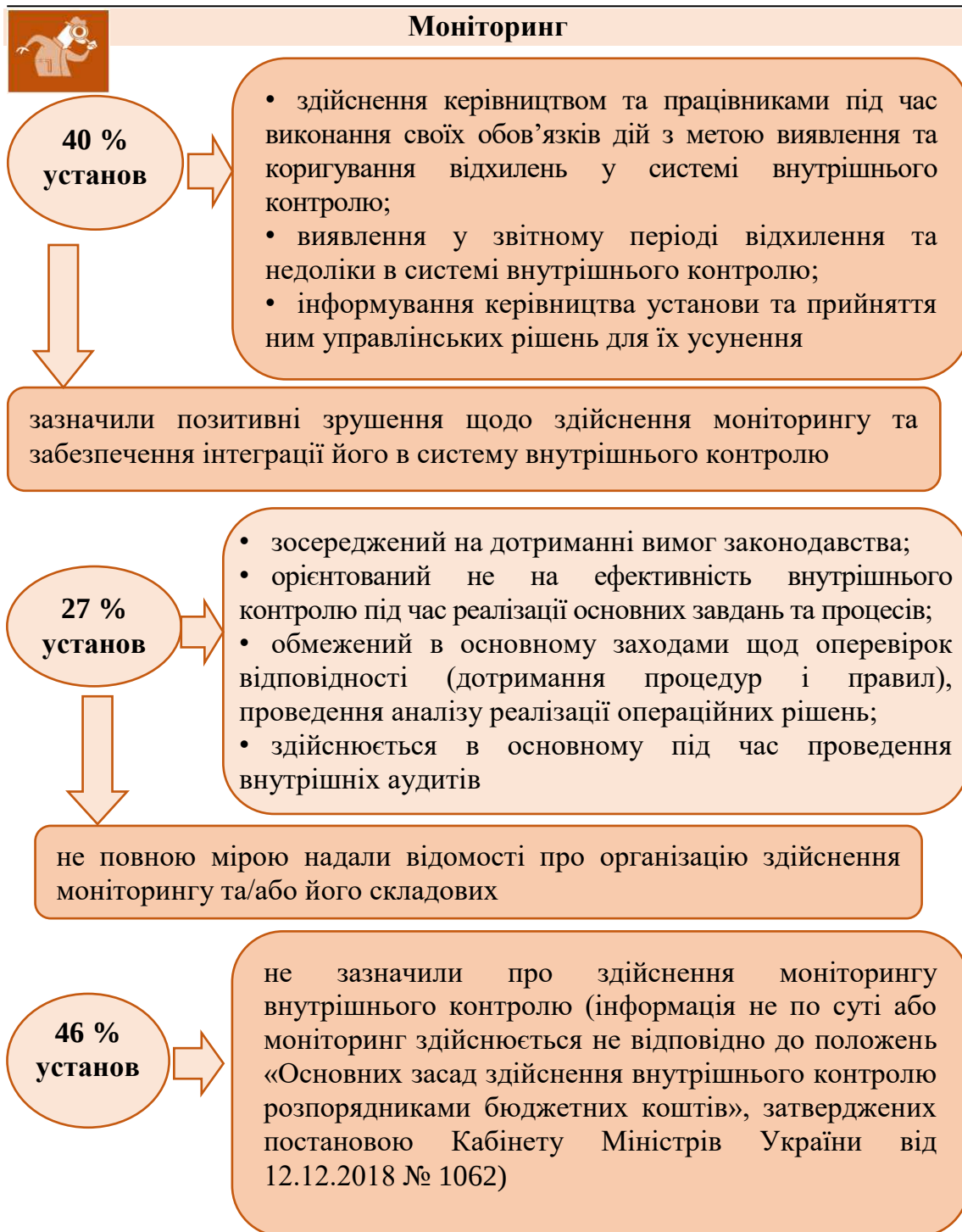


Загалом державними органами зазначено про запровадження і формалізацію у їх діяльності заходів контролю



Проте 40 установ зазначили інформацію більш загального характеру (не описали практичне застосування складових заходів контролю у процесі діяльності установи), вказали лише положення нормативно-правових актів

Тема 10. Сучасний стан внутрішнього контролю та  
напрями його удосконалення



**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**



Управління ризиками та моніторинг розглядається як «над-будова» над виконуваними процесами і додаткові обов'язки працівників. При цьому моніторинг не достатньо спрямований на відстеження стану організації та функціонування системи внутрішнього контролю в цілому та/або окремих його елементів, вжиття заходів для усунення відхилень.



**Інформаційний та комунікаційний обмін**



забезпечено та удосконалено здійснення інформаційного та комунікаційного обміну



забезпечено необхідний рівень якості надання / отримання своєчасної, актуальної, точної, повної, доступної, захищеної та перевіреної інформації



запроваджено комунікації та налагоджено процеси обміну інформацією як всередині установи, так і з зовнішніми заінтересованими сторонами

**Для удосконалення системи внутрішнього контролю були вжиті та заплановані заходи, спрямовані на:**



проведення навчальних заходів з питань організації внутрішнього контролю та управління ризиками



створення робочих груп (комісій) з організації та удосконалення внутрішнього контролю та управління ризиками



розробку / затвердження, прийняття внутрішніх розпорядчих документів з питань організації, здійснення та функціонування системи внутрішнього контролю та діяльності з управління ризиками

## Тема 10. Сучасний стан внутрішнього контролю та напрями його удосконалення



розробку / затвердження планів заходів щодо удосконалення функціонування та впровадження системи внутрішнього контролю, з усунення ризиків і зменшення їх впливу на діяльність установи



перегляд завдань і функцій та їх розподіл між структурними підрозділами



проведення функціонального обстеження щодо відповідності завдань і функцій законодавств



запровадження нових заходів контролю/удосконалення існуючих



Результат оцінки стану внутрішнього контролю свідчить, що на сучасному етапі в бюджетних установах функціонують окремі елементи внутрішнього контролю. Однак у розумінні ст. 26 Бюджетного кодексу та «Основних засад здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів», затверджених постановою Кабінету Міністрів України від 12.12.2018 № 1062, не створено єдиної комплексної системи внутрішнього контролю та/або вона не здійснюється як цілісний процес. Так, у значній кількості бюджетних установ ще не запроваджена діяльність з управління ризиками. Наразі тільки окремі державні установи почали роботу у цьому напрямі і лише деякі продовжують здійснення відповідних заходів шляхом врегулювання процесів внутрішніми розпорядчими документами.



Вирішення цих проблем неможливе лише шляхом внесення змін до законодавства, посилення відповідальності за вже вчинені порушення, посилення криміналізації окремих порушень. Потрібно створити таку систему контролю, яка б сприяла попередженню цих порушень та вдосконаленню управління фінансовими та майновими ресурсами бюджетної установи.



## 10.2. Фінансове управління та управлінська підзвітність – напрямок і удосконалення внутрішнього контролю



В основу побудови нової моделі внутрішнього контролю європейського зразка (за термінологією Європейського Союзу – **фінансове управління і контроль**) необхідно покласти **відповідальність керівника за управління та розвиток установи** в цілому, оскільки саме керівник відповідає за всі дії і процеси в установі, зокрема за внутрішній контроль, який не повинен обмежуватися лише фінансовими аспектами діяльності.

### Україна

#### поняття «відповідальність»

покарання за допущені порушення

#### поняття «підзвітність»

процес, пов'язаний з обов'язком звітувати перед керівництвом вищого рівня за виконання управлінських рішень, делегованих повноважень, показників діяльності тощо

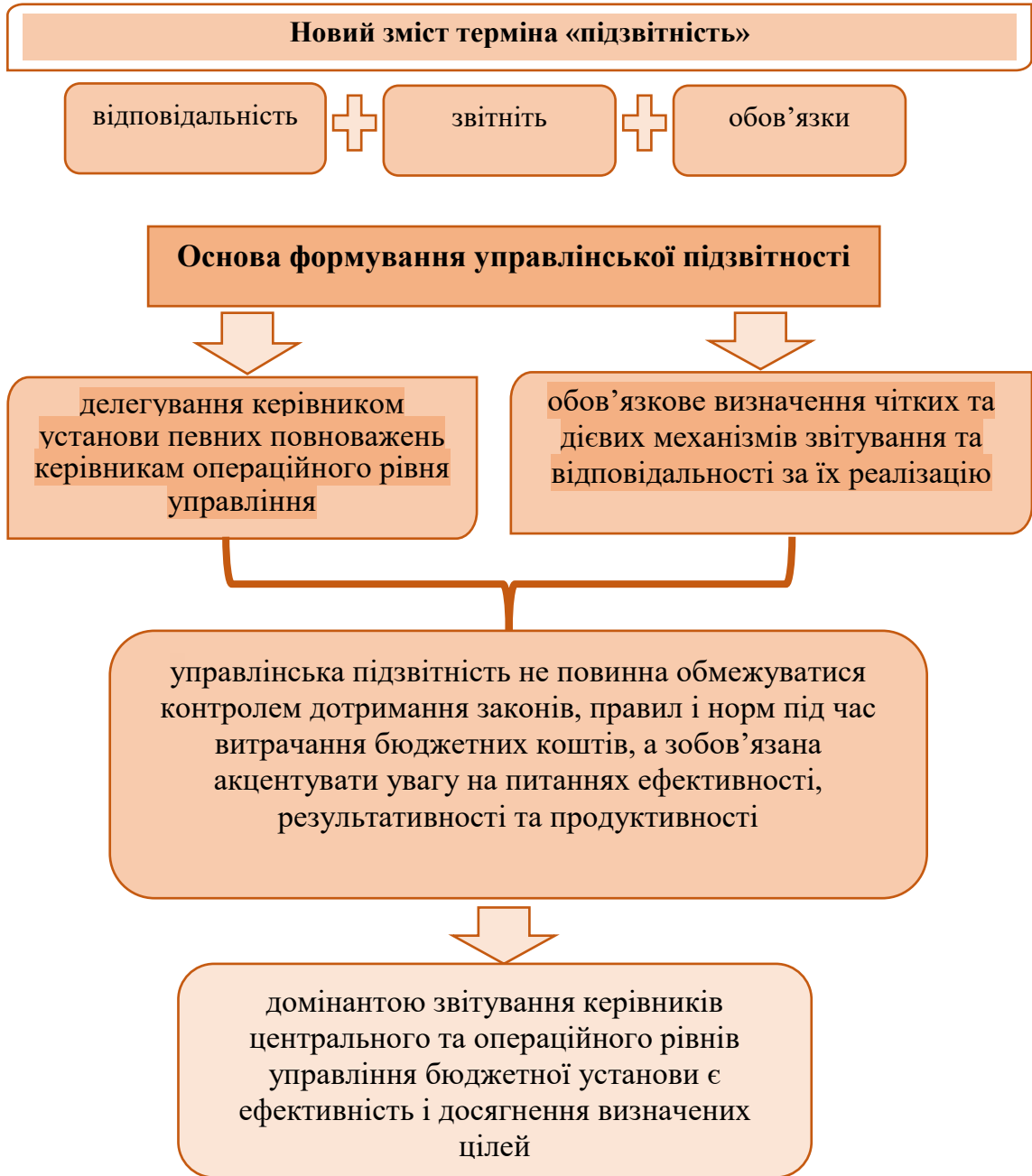
### Міжнародна практика

розуміння підзвітності в контексті реформування публічного сектору

як процес, «як щось, за чим можна спостерігати, що можна оцінювати»  
(М. Бовенс)

за напрямом функціонування підзвітність вказує на вертикальний характер взаємовідносин, які залежать від змісту зобов'язань й передбачають безпосередні санкції  
(д-р Вернер Янн)

підзвітність визначається як взаємовідносини між особами, у яких одна особа зобов'язана пояснювати й обґрунтовувати свою поведінку, а інша – має право виносити судження, які можуть мати певні наслідки для підзвітної особи



Управлінська підзвітність не може розглядатися відокремлено від системи внутрішнього контролю, вона має бути інтегрована у цю систему.

**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**

**Для виконання зазначених завдань необхідно перейти до європейської концепції Державного внутрішнього фінансового контролю, одним із трьох стовпів якої є фінансове управління і контроль**

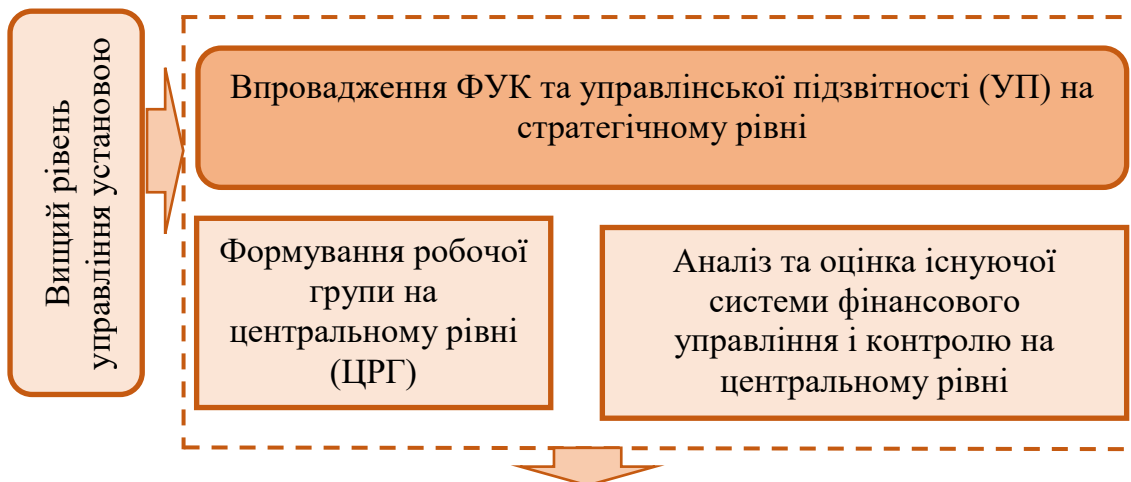
**Фінансове управління і контроль (далі – ФУК) розуміється як**

↓ система, що забезпечує планування, використання та контроль за фінансовими ресурсами з метою ефективного та результативного досягнення поставлених перед установою цілей.

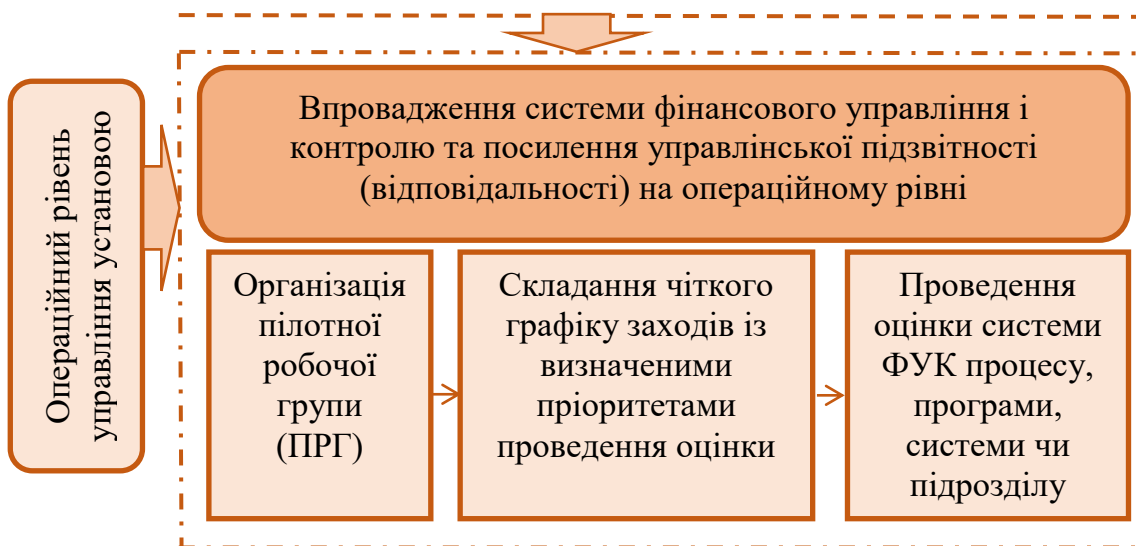


Процес ФУК є безперервним та стосується керівників усіх рівнів і працівників установи, а заходи ФУК, що діють в установі, повинні насамперед забезпечити керівнику достатні гарантії того, що установа досягне поставлених цілей, її діяльність буде ефективною і результативною у відповідному правовому полі, а звіти (фінансові та нефінансові, внутрішні та зовнішні) міститимуть надійну інформацію.

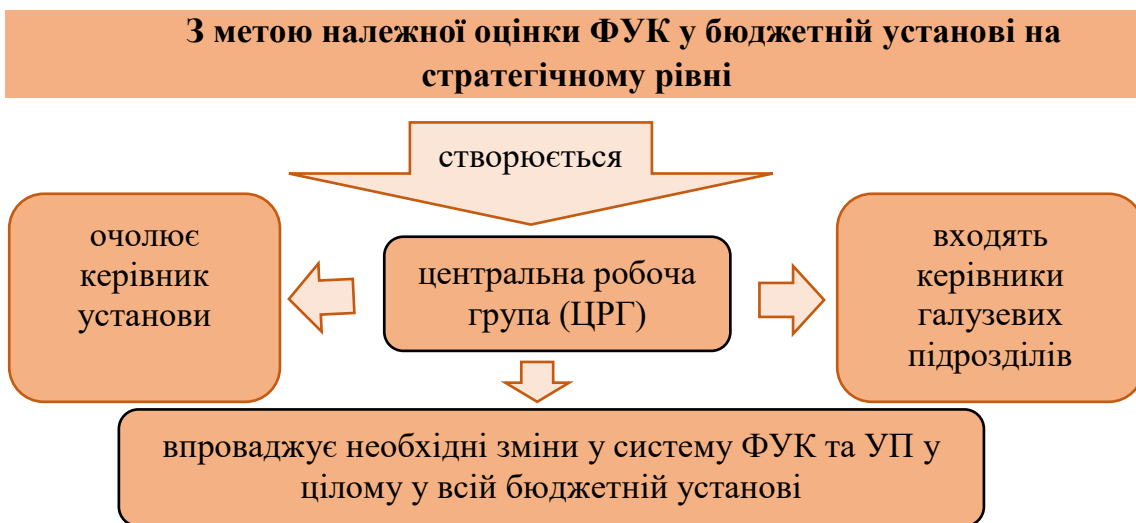
**Етапи впровадження ФУК та управлінської підзвітності  
з використанням системного підходу**



**Тема 10. Сучасний стан внутрішнього контролю та  
напрями його удосконалення**



Першочерговим заходом, який повинен здійснити керівник бюджетної установи в рамках впровадження ФУК та управлінської підзвітності (УП) на стратегічному рівні, має стати його власна оцінка рівня УП та діяльність структурних підрозділів, окремі процеси, системи, програми, які залежать від особливостей установи та регламентуючих документів, що визначають розподіл УП від вищого (центрального) до нижчого рівнів управління.



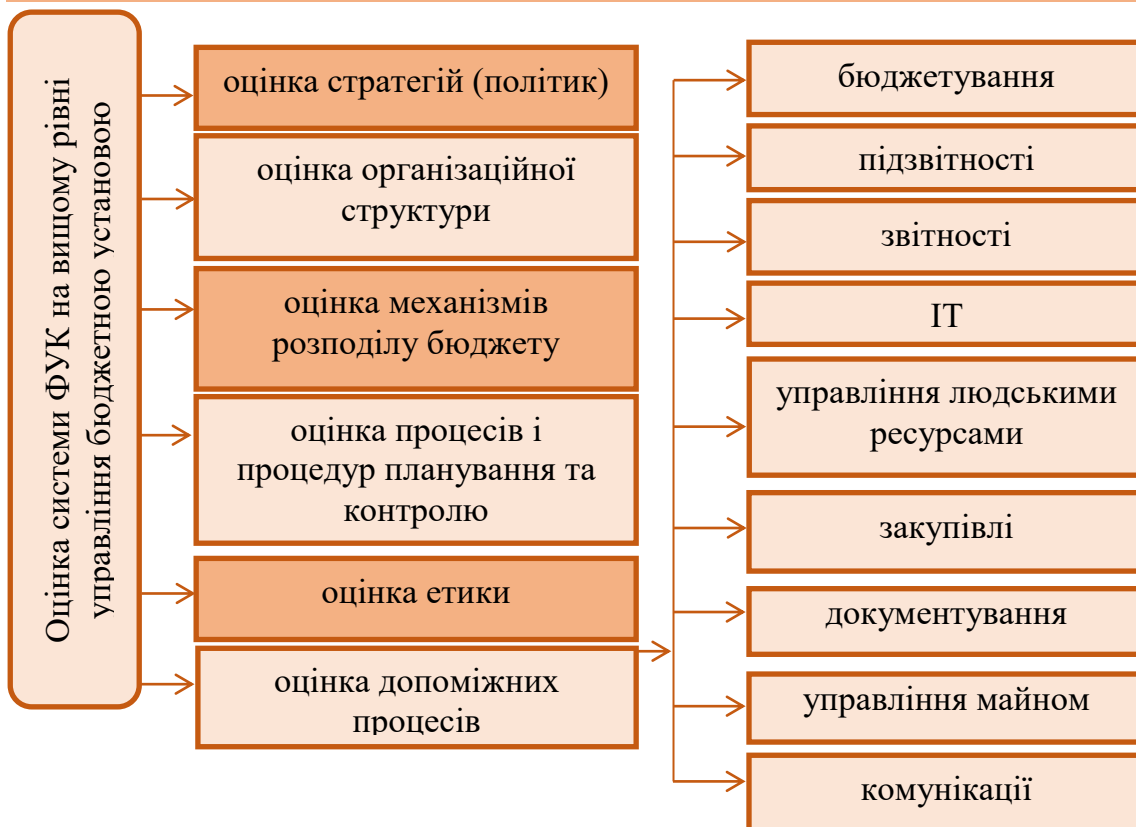
### Внутрішній контроль у бюджетних установах: у таблицях та рисунках

Насамперед оцінка системи ФУК на стратегічному рівні включає аналіз внутрішнього середовища.



Питання, на яке керівник має отримати відповідь, чи внутрішнє середовище установи в цілому сприяє належній реалізації операційних (основних) процесів її діяльності на різних рівнях установи у законний, економний та ефективний спосіб.

#### Аналіз внутрішнього середовища під час оцінки системи ФУК на стратегічному рівні управління



З метою результативності оцінки доцільно, щоб ЦРГ здійснювала оцінку існуючої системи ФУК, дотримуючись елементів, визначених моделлю COSO.

**Впровадження системи фінансового управління і контролю та  
посилення управлінської підзвітності на операційному рівні**

1. організація пілотної робочої групи (далі – ПРГ)  
до складу повинні увійти відповідні відповідальні функціональні та операційні працівники
2. складання чіткого графіка заходів із визначеними пріоритетами проведення оцінки в установі  
впровадження ФУК в установі за один день є неприйнятним, оскільки це пов'язано і складністю системи контролю та її впливом на щоденну діяльність, реалізацію операцій та процесів, що вимагає тривалих змін
3. визначення необхідних ресурсів (кошти, людські ресурси, матеріальні ресурси) для оцінок систем ФУК на нижчих рівнях
4. організація робочої групи (або декілька робочих груп за визначеними напрямками), очолити яку повинен галузевий керівник, відповідальний за систему, процес, програму чи підрозділ, який входить до складу ЦРГ
5. оцінка робочою групою функціонування елементів моделі COSO та подання звіту про результати оцінки: знахідки, висновки, рекомендації



Потрібно зазначити, що ЦРГ і ПРГ установи повинні діяти і на період оцінки, і на період безпосереднього впровадження системи ФУК та посилення УП на нижчих рівнях управління, що забезпечить належний моніторинг та прийняття відповідних управлінських рішень.

**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**

**Роль фінансово-економічних підрозділів установи у процесі  
впровадження ФУК та управлінської підзвітності**

забезпечення можливості  
отримання різних форм  
звітності та здійснення заходів  
контролю, які б відповідали  
вимогам керівника бюджетної  
установи

надання гарантій щодо  
надійності контролю галузових  
керівників за видатками та  
надходженнями, включаючи  
зобов'язання, їх відповідність  
плановому бюджету

**Нове завдання підрозділу внутрішнього аудиту в процесі  
впровадження ФУК та управлінської підзвітності**

надання допомоги структурним  
підрозділам установи у  
запровадженні ФУК та УП

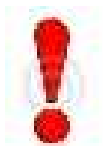
ШЛЯХОМ

методологічної підтримки щодо запровадження ФУК та УП

здійснення роз'яснювальної роботи з організації ФУК та здійснення  
діяльності з управління ризиками (їх ідентифікація, оцінка, визначення  
способів реагування на ризики, формування заходів контролю з метою  
зменшення впливу ризиків на досягнення мети, цілей діяльності  
установи)

виконання ролі «модератора» на засіданнях робочої групи

## Тема 10. Сучасний стан внутрішнього контролю та напрями його удосконалення



Потрібно пам'ятати, що внутрішній аудитор не може і не повинен брати участь у розробці та впровадженні заходів (процедур) ФУК, безпосередньо впливати на їх розробку та впровадження, оскільки в подальшому вони їх будуть оцінювати та надавати висновки і рекомендації.



*Отже, фінансове управління та управлінська підзвітність щодо економного, ефективного, результативного та законного витрачання ресурсів – це ключові принципи нової ефективної системи внутрішнього контролю. Без впровадження фінансового управління та посилення управлінської підзвітності неможливо досягти результатів удосконалення цієї системи і, навпаки, без належної системи внутрішнього контролю неможливо забезпечити систему фінансового управління та управлінської підзвітності для досягнення цілей бюджетною установою у економний, ефективний, результативний та законний способи. Важливим принципом фінансового управління та управлінської підзвітності повинна стати чітка персоніфікація та невідворотність відповідальності за вчинене правопорушення.*

### Питання для самоконтролю

1. Відмінності та тотожності систем фінансового управління і контролю та внутрішнього контролю.
2. Процес впровадження фінансового управління і контролю.
3. Роль вищого керівництва у впровадженні фінансового управління і контролю.
4. Роль операційного керівництва у впровадженні фінансового управління і контролю.
5. Оцінка системи фінансового управління і контролю на вищому рівні управління бюджетною установою.
6. Впровадження системи фінансового управління і контролю та посилення управлінської підзвітності на операційному рівні.
7. Роль фінансово-економічних підрозділів та підрозділу внутрішнього аудиту у процесі впровадження фінансового управління та контролю.



### Тести для самоконтролю

**1. Стан організації і функціонування внутрішнього контролю в бюджетних установах досліджується за:**

- а) бюджетною звітністю установи;
- б) Звітом про дебіторську та кредиторську заборгованість бюджетної установи;
- в) Звітом про стан організації та здійснення внутрішнього контролю у розрізі елементів внутрішнього контролю;
- г) Звітом про діяльність з внутрішнього аудиту.

**2. Аналіз стану організації і функціонування внутрішнього контролю у бюджетних установах здійснює:**

- а) Державна аудиторська служба України;
- б) Міністерство фінансів України;
- в) Департамент внутрішнього аудиту Міністерства фінансів України;
- г) Департамент гармонізації державного внутрішнього фінансового контролю Міністерства фінансів України.

**3. Аналіз стану організації і функціонування внутрішнього контролю в бюджетних установах здійснюється за:**

- а) елементами моделі COSO;
- б) підрозділами бюджетної установи;
- в) функціями бюджетної установи;
- г) усі відповіді правильні.

**4. Фінансове управління і контроль – це:**

- а) система, що забезпечує планування, використання та контроль за фінансовими ресурсами з метою ефективного та результативного досягнення поставлених перед установою цілей;
- б) 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 бюджетної установи та її підвідомчих установ;
- в) інструмент управління, що дозволяє керівництву органів державного і комунального сектору перевірити стан виконання завдань органу;
- г) усі відповіді правильні.

**5. Новий зміст терміна «підзвітність» розуміють як:**

- а) звітування, контроль, відповідальність;
- б) відповідальність, звітність, обов'язки;
- в) контроль, обов'язки, звітування;
- г) відповідальність, повноваження; підзвітність.

**6. Фінансове управління і контроль повинно забезпечити керівництво**

- а) достатні гарантії того, що установа досягне поставлених цілей;
- б) впевненість, що діяльність установи буде ефективною і результативною;
- в) впевненість, що звіти (фінансові та нефінансові, внутрішні та зовнішні) міститимуть надійну інформацію;
- г) усі відповіді правильні.

**7. Впровадження фінансового управління, контролю та управлінської підзвітності на стратегічному рівні здійснює:**

- а) операційне керівництво;
- б) вище керівництво установи;
- в) керівництво нижчого рівня управління;
- г) правильної відповіді немає.

**8. Впровадження системи фінансово-го управління і контролю на операційному рівні передбачає:**

- а) складання чіткого графіка заходів із визначеними пріоритетами проведення оцінки в установі;
- б) визначення необхідних ресурсів (кошти, людські ресурси, матеріальні ресурси) для оцінок систем ФУК на нижчих рівнях;
- в) організацію пілотної робочої групи;
- г) усі відповіді правильні.

**9. Роль фінансово-економічних підрозділів установи у процесі впровадження ФУК та управлінської підзвітності:**

- а) складання чіткого графіка заходів із визначеними пріоритетами проведення оцінки в установі;
- б) визначення необхідних ресурсів (кошти, людські ресурси, матеріальні ресурси) для оцінок систем ФУК на нижчих рівнях;
- в) забезпечення можливості отримання різних форм звітності та здійснення заходів контролю, які б відповідали вимогам керівника бюджетної установи;
- г) усі відповіді правильні.

**10. Нове завдання підрозділу внутрішнього аудиту в процесі впровадження ФУК та управлінської підзвітності:**

- а) визначення необхідних ресурсів (кошти, людські ресурси, матеріальні ресурси) для оцінок систем ФУК на нижчих рівнях;
- б) організація робочої групи;
- в) надання допомоги структурним підрозділам установи у запровадженні ФУК та УП;
- г) надання гарантій щодо надійності контролю галузевих керівників за видатками та надходженнями, включаючи зобов'язання, їх відповідність плановому бюджету.



## ГЛОСАРІЙ

**Аудит** – це форма контролю, що забезпечує функціонально незалежну оцінку діяльності об'єкта аудиту з метою надання рекомендацій щодо удосконалення його діяльності та підвищення ефективності процесів управління

**Бюджетна установа** (згідно з Бюджетним кодексом України) – це орган, установа чи організація, визначена Конституцією України, а також установа чи організація, створена у встановленому порядку органами місцевого самоврядування, яка утримується за рахунок державного чи місцевими бюджету.

**Внутрішній контроль (Internal Control)** (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) – процес, розроблений, запроваджений і підтримуваний тими, кого наділено найвищими повноваженнями, управлінським персоналом, а також іншими працівниками для забезпечення достатньої впевненості щодо досягнення цілей суб'єкта господарювання щодо достовірності фінансової звітності, ефективності та результативності діяльності, а також дотримання застосовних законів і нормативних актів.

**Внутрішній аудит (Internal audit function)** (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) – діяльність з оцінки, яка організована як підрозділ суб'єкта господарювання або надається йому як послуга. Її функції охоплюють серед іншого перевірку, оцінку та моніторинг адекватності й ефективності внутрішнього контролю.

**Внутрішнє середовище** – це існуючі в установі процеси, операції, регламенти, структури та розподіл повноважень щодо їх виконання, правила та принципи управління людськими ресурсами тощо, які спрямовані на забезпечення реалізації законодавчо закріплених за установою функцій та завдань з метою досягнення визначеної мети та цілей.

**Визначення способів реагування** – це прийняття рішення керівництвом установи щодо оптимізації (зменшення), прийняття (активне чи пасивне), розділення, уникнення ризику.

**Документування результатів заходів контролю** – це процес формування документально зафіксованої інформації констатувального та аналітичного характеру про організаційно-правову та фінансово-господарську діяльність бюджетної установи, яка повинна забезпечувати розкриття теми контрольного заходу.

**Економічність / економність** – це показник мінімізації витрат у цілому на систему внутрішнього контролю або на окремий захід контролю.

**Ефективність** – це показник співвідношення між витратами на проведення контрольних заходів та їх кількістю.

**Заходи контролю (Control activities)** (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) – політики та процедури, що допомагають забезпечити виконання розпоряджень управлінського персоналу. Заходи контролю є компонентом внутрішнього контролю.

**Зворотний зв'язок (feedback)** – це вплив результату функціонування будь-якої системи на характер її подальшого функціонування.

**Зворотний зв'язок у внутрішньому контролі** – це механізм отримання даних про результати контрольних заходів або про реалізацію прийнятих управлінських рішень за цими результатами.

**Ідентифікація ризиків** полягає у визначенні ймовірних подій, які негативно впливають / вплинуть на здатність установи виконувати визначені актами законодавства завдання і функції для досягнення мети та стратегічних цілей.

**Інформація** – це сукупність відомостей (даних), які сприймають із навколишнього середовища (вхідна **інформація**), видають у навколишнє середовище (вихідна **інформація**) або зберігають всередині певної системи.

**Індикатор** (indicator – показчик) – це орієнтований показник, вимірник, що дає змогу певною мірою передбачити, в якому напрямі потрібно очікувати розвиток економічних процесів.

**Індикатори стану внутрішнього контролю** – це своєрідна певна система відповідей щодо ознак (сигналів небезпеки) у системі внутрішнього контролю.

**Класифікація** (classis – клас та facio – роблю) – система розподілення за групами відповідно до наперед визначених ознак.

**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**

---

**Класифікація заходів контролю** – це сукупність управлінських дій, запроваджених в окремій установі, тому їхня кваліфікація за потреби урахування специфіки установи може розширюватись, уточнюватись, переглядатись тощо.

**Комплаєнс** (compliance) – напрям внутрішнього контролю невідповідності, недотримання вимог законодавства, нормативних документів, правил і стандартів наглядових органів, галузевих асоціацій, кодексів поведінки тощо.

**Комунікація** – це обмін інформацією, на основі якої керівник отримує дані, необхідні для прийняття рішень, і доводить їх до працівників установи.

**Контрольна інформація** – це дані, отримані суб'єктом контролю у процесі виконання контрольних дій щодо об'єкта контролю про його фактичний стан та можливі відхилення від заданих параметрів.

**Метод контролю** – це сукупність методичних прийомів контролю процесів розширеного відтворення суспільно необхідного продукту і додержання його законодавчого та нормативно-правового регулювання в умовах ринкової економіки.

**Метод «краватка-метелик»** (*bow-tie*) – це схематичний спосіб опису й аналізу шляхів розвитку небезпечної події (ризиків) від причин до наслідків.

**Модель трьох ліній захисту** описує, як розподіляти і координувати конкретні функції з управління ризиками та впровадження заходів контролю в бюджетній установі, незалежно від її розміру або складності та специфіки діяльності.

**Моніторинг** – це система збору / реєстрації, зберігання та аналізу невеликої кількості ключових (явних або непрямих) ознак / параметрів опису цього об'єкта для винесення судження про поведінку / стан цього об'єкта в цілому.

**Моніторинг заходів внутрішнього контролю** – це процес нагляду виконання заходів контролю та оцінка їх якості за результатами реалізації.

**Моніторинг** (згідно з моделлю COSO) – це постійний процес проведення оцінки якості функціонування системи внутрішнього контролю у часі.

**Матеріали заходу контролю** – це сформована група документів, складених за результатами контрольного заходу, та інформація про вжиті за його підсумками заходи.

**Мета організації комунікаційного обміну інформацією** – це забезпечення розуміння інформації, що є предметом обміну, тобто повідомлень з питань внутрішнього контролю.

**Об'єкт внутрішнього контролю** – це кожен окремий елемент предмета внутрішнього контролю.

**Організація внутрішнього контролю** – це упорядкована структурна побудова для управління контрольними функціями, яка встановлює підпорядкованість та відповідальність за виконання визначених завдань.

**Організаційні регламенти** – це внутрішні нормативні документи, що регламентують функціонування внутрішнього контролю, забезпечують злагодженість дій суб'єктів контролю та можливість оцінки їх ефективності.

**Перевірка** – це фактичне вивчення окремих питань діяльності об'єкта контролю або дій апарату управління, а також певних сторін діяльності та локальних операцій.

**Прийом внутрішнього контролю** – це сукупність елементарних контрольних дій у межах певної змістовної сутності для вивчення об'єкта контролю.

**Процедура** (procedo – проходжу, просуваюсь) – поняття, яке встановлює виконання певних дій засобами праці над предметом праці з метою пізнання, перетворення або удосконалення його.

**Посадова інструкція** – це нормативний документ, у якому визначені права, обов'язки, завдання, відповідальність посадової особи.

**Ризик** – це ймовірність виникнення певної дії або події, що може негативно вплинути на очікуваний результат, ймовірність настання негативного наслідку, вчинення помилки.

**Ризик у бюджетній сфері** – це сукупність імовірних несприятливих (небажаних) наслідків реалізації прийнятих рішень, що можуть призвести до втрат в ефективності під час формування, розподілу та використання державних і місцевих централізованих фондів грошових ресурсів.

**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**

---

**Розробка організаційних регламентів** – це важливий етап процесу створення системи внутрішнього контролю, оскільки система організаційних регламентів є одним із основних елементів формування середовища контролю бюджетної установи.

**Результативність** – це показник ступеня відповідності результатів функціонування системи внутрішнього контролю (або здійснення заходу контролю) визначеній меті.

**Фінансове управління і контроль** – це комплексний процес, що реалізовується керівництвом і персоналом організації, призначений для скорочення ризиків, а також забезпечення належних гарантій того, що у процесі реалізації завдань організації досягатимуться такі загальні цілі: ведення діяльності впорядковано, етично, економічно, ефективно і результативно; виконання зобов'язань підзвітності; дотримання законодавства і інструкцій; захист ресурсів від втрати, нецільового використання і ушкодження.

**Форма контролю** – це багатфункціональний інструмент дослідження певного явища, об'єкта, процесу, внутрішній зміст якого характеризується сукупністю застосованих прийомів (методів) дослідження.

**Фактор** – це умова, яка прямо чи опосередковано сприяє розвитку процесу.

**Фактори, що сприяють вчиненню бюджетних правопорушень (фактор ризику)**, – це процеси та/або рушійні сили, які безпосередньо впливають на людину та призводять до неправомірних дій.

**Фінансове управління і контроль** – система, що забезпечує планування, використання та контроль за фінансовими ресурсами з метою ефективного та результативного досягнення поставлених перед установою цілей.

**COSO** (Internal Control-Integrated Framework) – це Інтегрована концепція внутрішнього контролю.

**INTOSAI** (International Organization of Supreme Audit Institutions) – це міжнародна організація вищих контрольних органів (ВКО), що діє під егідою Організації Об'єднаних Націй або її спеціалізованих агенцій.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бюджетний кодекс України // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>
2. Господарський кодекс України // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>
3. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV (редакція від 11.06.2017) // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>
4. Про затвердження Основних засад здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів та внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 р. № 1001: постанова Кабінету Міністрів України від 12 грудня 2018 року № 1062 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>
5. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Мінфіну України від 31.12.2013 № 1203 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>
6. Про затвердження Методичних рекомендацій з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах: наказ Міністерства фінансів України від 14 вересня 2012 року № 995 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>
7. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 № 158 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua> (дата звернення 28.04.2021).
8. Методичні рекомендації з організації внутрішнього контролю: наказ Мінфіну від 14.09.2012 № 995 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>
9. Про затвердження Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні: постанова Національного банку 15.12.2004 № 637 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>

**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**

---

10. Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Мінфіну України від 12.10.2010 № 1202 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>

11. Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки: розпорядження Кабінету Міністрів України від 8 лютого 2017 року № 142-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/142-2017>

12. Порядок складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів: наказ Міністерства фінансів України від 24.01.2012 № 44. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>

13. Про затвердження форми Звіту про стан організації та здійснення внутрішнього контролю у розрізі елементів внутрішнього контролю: наказ Міністерства фінансів України від 19.04.2019 № 160. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/142-2019>

14. Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів: наказ Міністерства фінансів України від 22.11.2004 № 732. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/142-2004>

15. Андрєєв П. П., Чечуліна О. О., Тимохін М. Г., Рудніцька Р. М. Індикатори стану внутрішнього контролю установи державного сектору України: методичний посібник для керівників установ та державних внутрішніх аудиторів / Європейський інститут державного управління та аудиту. Київ, 2013. 86 с.

16. Ази контролю і нюанси аудиту: практичний посібник для розпорядників бюджетних коштів [підготовлений експертами проєкту LOGICA за підтримки Європейського Союзу]. Київ, 2019. 46 с.

17. Бунда О. М. Внутрішній контроль як елемент запобігання порушень в обліку бюджетної установи. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2016. Вип. 1 (34). С. 3–19.

18. Білуха М. Т., Микитенко Т. В. Фінансовий контроль: теорія, ревізія і аудит: підруч. Київ: Укр. акад. оригінальних ідей, 2005. 888 с.

#### Список використаних джерел

19. Внутрішній контроль: від теорії до практики: практичний посібник для розпорядників бюджетних коштів [Підготовлений експертами проекту LOGICA за підтримки Європейського Союзу]. Київ, 2019. 44 с.
20. Внутренний контроль. Интегрированная модель: Краткое изложение. [Комитета спонсорских организаций Комиссии Тредуэя]. 2013. 10 с. URL:[https://wikiboard.ru/wiki/Committee\\_of\\_Sponsoring](https://wikiboard.ru/wiki/Committee_of_Sponsoring)
21. Виговська Н. Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2008. 532 с.
22. Внутрішній контроль та аудит у секторі державного управління в Україні та європейський досвід / П. П. Андрєєв, О. О. Чечуліна, Ян ван Тайнен, М. Г. Тимохін та ін. Київ: Кафедра, 2011. 215 с.
23. Вернер Янн Концепція «підзвітності». URL: [agree-europe.de/images/.../Expertenbeitrag\\_Jann\\_UKR.pdf](http://agree-europe.de/images/.../Expertenbeitrag_Jann_UKR.pdf)
24. Ефективне застосування COSO у моделі трьох ліній захисту. Підготовлено The Institute of Internal Auditors. URL: [https://iia-ru.ru/documents/position\\_papers](https://iia-ru.ru/documents/position_papers)
25. Закон Сарбейнса-Оксли от 2002 года. Обзор положений. URL: [http://mer-acq.com/EY\\_Sarbanes.pdf](http://mer-acq.com/EY_Sarbanes.pdf) (дата звернення 28.01.2019).
26. Каменська Т. О. Внутрішній контроль і аудит в управлінні: практ. посіб. наук. шк. аудиту; Нац. центр обліку та аудиту. Київ: ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2015. 375 с.
27. Індикатори стану внутрішнього контролю установи державного сектору України: методичний посібник для керівників установ та державних внутрішніх аудиторів / Міністерство фінансів України. URL: <https://minfin.gov.ua>
28. Максимова В. Ф. Теоретичні та методологічні засади формування цілісної системи внутрішнього контролю в управлінні промисловим підприємством: дис. ... д-ра екон. наук: 08.06.04 / Одеський держ. економічний ун-т. Одеса, 2006. 581 с.
29. Методичний посібник організації внутрішнього контролю та управління ризиками / Головна інспекція міністерства оборони України спільно з Генеральним штабом Збройних сил України та командуванням військово-морських сил Збройних сил України. Київ, 2019. 143 с.

**Внутрішній контроль у бюджетних установах:  
у таблицях та рисунках**

---

30. Офіційний сайт Міністерства фінансів України. URL: <https://minfin.gov.ua>

31. Практичні вказівки щодо впровадження фінансового управління і контролю та посилення управлінської підзвітності (відповідальності) в органах державної влади України / Ян ван Тайнен, Рудніцька Р. М., Манфред ван Кестерен, Чорнуцький С. П., Сидоренко Д. А.; Європейський інститут державного управління та аудиту. Київ, 2015. 56 с.

32. Пашкевич М. С. Контроль: незалежний, внутрішній, державний: навч. посіб.: у 2 ч. Ч. 1. / М-во освіти і науки України, Нац. гірн. ун-т. Дніпро: НГУ, 2017. 182 с.

33. Посібник з питань організації внутрішнього контролю розпорядниками коштів державного бюджету / Міністерство фінансів України. Київ, 2019. 34 с.

34. Пушкарьова О. Ю. Механізм побудови ефективної системи внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів. *Причорноморські економічні студії*. 2019. Випуск 47. С. 151–157.

35. Старенька О. М. Роль міжнародних вимог в організації системи внутрішнього контролю. *Вісник соціально-економічних досліджень: зб. наук. праць* / за ред.: М. І. Зверькова (голов. ред.) та ін. Одеса: Одеський національний економічний університет, 2019. № 1 (69). С. 129–138.

36. Сравнение концепций внутреннего контроля. URL: <https://bankir.ru/publikacii/20070118/sravneniekonsercii-vnytrennego-kontrolya-1383854>

37. Стефанюк І., Бардаш С. Система внутрішнього контролю: склад та підходи до модифікації // Ринок цінних паперів України. *Вісник Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку*. 2009. № 9–10. С. 11–21.

38. Шевчук О. А. Державний фінансовий контроль бюджетних установ: навч. посібник. Київ: КНТЕУ, 2007. 216 с.

39. ISSAI GOV 9100 Керівні принципи щодо стандартів внутрішнього контролю для державного сектору. URL: <http://www.issai.org/media> (574, 1033) / INTOSAI\_GOV\_9100\_E.pdf <http://www.intosai.org> › standarty-audita

**Список використаних джерел**

- 
40. The Institute of Internal Auditors (IIA): вебсайт. URL: <https://www.theiia.org>
41. Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission: веб-сайт. URL: <https://www.coso.org>
42. Association of Insurance & Risk Managers (AIRMIC): вебсайт. URL: <https://www.airmic.com>
43. American Risk & Insurance Association (ARIA): вебсайт. URL: <http://www.aria.org/whatisaria.htm>
44. Bovens. M. Analyzing and Assessing Accountability: A Conceptual Framework. European Law Journal, 2007. 13(4), pp. 447–468.
45. Federation of European Risk Management Associations (FERMA): вебсайт. URL: <https://www.ferma.eu/about/about-ferma>
46. Global Association of Risk Professionals (GARP): вебсайт. URL: <http://www.garp.org/#!/about>
47. International Federation of Risk and Insurance Management Associations (IFIRMA): вебсайт. URL: <http://www.ifirma.org/>
48. International Organization for Standardization (ISO): вебсайт. URL: <https://www.iso.org/home.html>
49. Institute of Risk Management (IRM): вебсайт. URL: <https://www.theirm.org/about/our-story.aspx>
50. GAO: вебсайт. URL: <https://www.gao.gov/products/GAO-14-704G>

*Навчальне видання*

Міщенко Тетяна Михайлівна

**ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ:  
У ТАБЛИЦЯХ ТА РИСУНКАХ**

*Навчальний посібник*

Відповідальний за випуск

*А. В. Лавренюк*

Редактор

*І. Є. Врублевська*

Форматування та  
комп'ютерна верстка

*Н. М. Шамардак*

Здано до друку 07.07.2022. Формат 75×108/16  
Папір офсетний № 1. Гарнітура “Times New Roman”  
Друк. арк. 14.9  
Наклад 300 прим. Замовлення № 1001

*Підготовлено до друку Видавничо-поліграфічним центром  
Університету ДФС України  
08205, вул. Університетська, 31, м. Ірпінь, Київська обл., Україна*

*Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи  
до державного реєстру видавців, виготовлювачів і  
розповсюджувачів видавничої продукції  
Серія ДК № 5104 від 20.05.2016*