

РЕФОРМУВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО
ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ
В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ УКРАЇНИ

ДЕРЖАВНА НАВЧАЛЬНО-НАУКОВА УСТАНОВА
“АКАДЕМІЯ ФІНАНСОВОГО УПРАВЛІННЯ”

**РЕФОРМУВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО
ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ
В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ УКРАЇНИ**

Науково-методичні матеріали

Київ
ДННУ “Академія фінансового управління”
2014

УДК 657.33.021.8(477)(0.034.44)

ББК 66.052/053(4Укр)я6

Р45

ЕЛЕКТРОННЕ ВИДАННЯ КОМБІНОВАНОГО ВИКОРИСТАННЯ

Автори:

Т. І. Єфименко, М. В. Бариніна, Л. В. Гапоненко, В. М. Король,
Л. Г. Ловінська, Н. І. Сушко, О. О. Чечуліна, І. Ю. Чумакова

*Рекомендовано до друку
Вченою радою Державної навчально-наукової установи
“Академія фінансового управління”
(Протокол № 7 від 15 липня 2014 р.)*

Р45 Реформування бухгалтерського обліку та фінансового контролю в державному секторі України : наук.-метод. матеріали / Т. І. Єфименко, М. В. Бариніна, Л. В. Гапоненко та ін. – К. : ДННУ “Акад. фін. управління”, 2014. – 54 с.

ISBN 978-966-2380-86-6

У виданні обґрунтовано напрями реформування і розвитку бухгалтерського обліку та фінансового контролю у вітчизняному державному секторі в контексті реалізації заходів, спрямованих на імплементацію Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом, розглянуто організаційно-методологічні засади й практику побудови надійних систем внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту в органах державного сектору відповідно до міжнародно визнаних стандартів і досвіду країн ЄС.

Для науковців, фахівців у сфері управління державними фінансами, слухачів курсів підвищення кваліфікації, викладачів фінансово-економічних дисциплін, аспірантів та студентів вищих навчальних закладів.

УДК 657:33.021.8(477)(0.034.44)

ББК 66.052/053(4Укр)я6

ISBN 978-966-2380-86-6

© Автори

© ДННУ “Академія фінансового управління”, 2014

ЗМІСТ

1. Розвиток бухгалтерського обліку в органах державного сектору в контексті провадження заходів з імплементації Угоди про асоціацію між Україною та ЄС..... 5
2. Розвиток державного внутрішнього фінансового контролю в контексті реформування вітчизняної системи державного управління і провадження заходів з імплементації Угоди про асоціацію між Україною та ЄС..... 23
3. Організаційно-методологічні засади та практика побудови надійних систем внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту в органах державного сектору відповідно до міжнародно визнаних стандартів та досвіду країн ЄС 36

1. РОЗВИТОК БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ОРГАНАХ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ В КОНТЕКСТІ ПРОВАДЖЕННЯ ЗАХОДІВ З ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ УГОДИ ПРО АСОЦІАЦІЮ МІЖ УКРАЇНОЮ ТА ЄС

Запровадження універсальних стандартів обліку та фінансової звітності – важливий напрямок стабілізації світової грошово-кредитної системи. Саме стандартизація забезпечує врахування процесів глобалізації в удосконаленні її структури та форми організації. Новації менеджменту дають змогу запровадити системи виявлення, попередження та оперативного реагування на кризові тенденції. Як підсумок, передбачається підвищення рівня транспарентності і достовірності фінансової інформації, можливості проведення її порівняльного аналізу, моніторингу і контролю.

Стратегічні програми Президента України та українського Уряду спрямовані на імплементацію світових та європейських стандартів у національну систему бухгалтерського обліку і створення сучасної прозорої інформаційної бази задля оновлення фіскальних відносин та підвищення інвестиційної привабливості нашої країни із врахуванням тенденцій випереджального розвитку фінансового сектору світової економіки. Так, першочерговими реформами “Стратегії реформ – 2020” Президента України стануть податкова реформа, реформа фінансового контролю держави та стабілізації державного бюджету.



Подальший прогрес у сфері управління державними фінансами потребує значних зусиль державних органів, інститутів громадянського суспільства, професіоналів. Інноваційна бюджетно-податкова політика потребує дотримання принципів відкритості, відповідності прогресивним тенденціям світового демократичного цивілізаційного розвитку. Тому для України є дуже важливою підтримка і співпраця з відповідними організаціями на міжнародному рівні у цьому напрямі.

Зміни в світовій фінансовій архітектурі, які відбуваються за допомоги найавторитетнішої організації – ООН, демонструють, що світ і Європа стають дедалі відкритішими для капіталів, фінансових і товарних потоків, інформації, обміну знаннями та ідеями, спеціалістами і людьми. На цьому шляху наразі перебуває й Україна у зв'язку з підписанням Угоди про асоціацію з ЄС, імплементація якої входить до зобов'язань України щодо виконання Плану заходів у рамках Меморандуму про взаєморозуміння між Україною як позичальником та Європейським Союзом як кредитором.

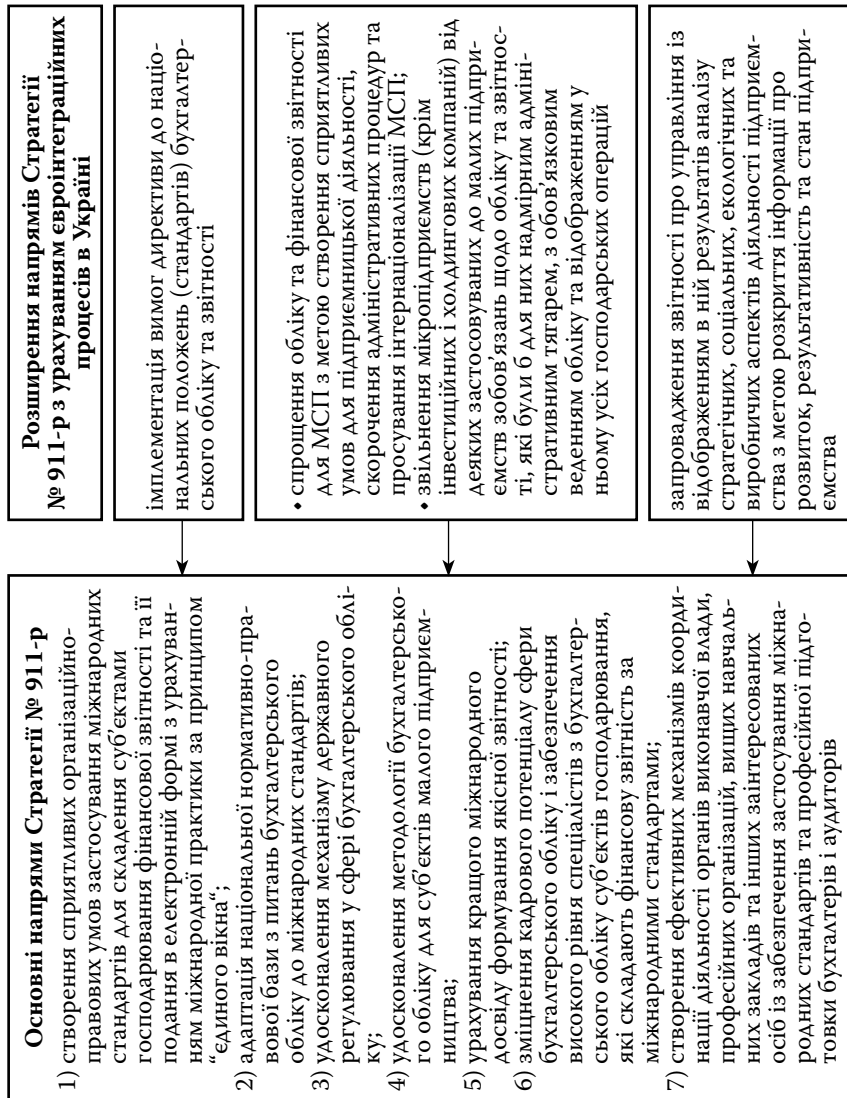
Передбачене Угодою про асоціацію з ЄС співробітництво та обмін досвідом щодо розвитку бухгалтерського обліку і фінансового контролю шляхом гармонізації з міжнародно визнаними стандартами і найкращою практикою ЄС спрямоване на забезпечення прозорості та ефективності у сфері управління державними фінансами. “Стратегія реформ – 2020” Президента України, метою яких є досягнення європейських стандартів життя та гідного місця України в світі, передбачає механізм постійного моніторингу ефективності управління державними фінансами.

Базуючись на ініціативах Президента України і заходах з імплементації Угоди про асоціацію між Україною та ЄС (розпорядження Кабінету Міністрів України (КМУ) від 17.09.2014 №847-р), а також враховуючи результати оцінки потенціалу системи корпоративної звітності в Україні за методикою UNCTAD можна визначити **стратегічні напрями розвитку бухгалтерського обліку в Україні**, якими потрібно доповнити Стратегію застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні, схвалену розпорядженням КМУ від 24.10.2007 № 911-р (Стратегія № 911-р).

Концептуальні підходи до розроблення стратегії розвитку бухгалтерського обліку в Україні

Нові напрями розвитку бухгалтерського обліку в Україні в умовах євроінтеграційних процесів, які не передбачено Стратегією № 911-р

- узгодження норм законодавства України із законодавством ЄС стосовно змісту та подання річної фінансової звітності та звітів про управління різних типів підприємств;
- запровадження системи регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності з адитивними субсидіарності та пропорційності із забезпеченням відповідності адміністративних процедур створеним перевагам (нова модель регулювання: взаємодія усіх регуляторів та участі професійної громадськості у регулюванні бухгалтерського обліку);
- забезпечення запровадження системи обліку, заснованій на справедливій вартості, як для річної, так і для консолідованої фінансової звітності всіма підприємствами або групами підприємств, крім мікропідприємств;
- запровадження звітності про платежі на користь уряду для великих підприємств і суб'єктів суспільного інтересу, зайнятих в добувній промисловості або в заготівлі корінного лісу з метою забезпечення прозорості ефективності використання природних ресурсів держави



Співробітництво з UNCTAD

Пропозиції

Міністерство фінансів України й Академія фінансового управління тісно співпрацюють з UNCTAD-ISAR. Одним із напрямів такої співпраці є надання певних пропозицій щодо підготовки стандарту бухгалтерського обліку і фінансової звітності для мікропідприємств з метою досягнення таких цілей:

Підтримання принципів відкритості, відповідності прогресивним тенденціям світового демократичного цивілізаційного розвитку



1. Удосконалення методології **оцінки потенціалу у галузі підготовки високоякісної корпоративної звітності** за методикою UNCTAD-ISAR:
 - виявлення прогалин у системі обліку та звітності;
 - розроблення заходів щодо їх усунення та стратегії подальшого розвитку

Підтримка бізнесу як ключового фактора сталого розвитку



2. Звільнення мікропідприємств від деяких застосовуваних до малих підприємств зобов'язань щодо обліку та звітності, які були б для них надмірним адміністративним тягарем, з обов'язковим веденням обліку та відображенням у ньому всіх господарських операцій: розроблення міжнародних (європейських) стандартів у сфері обліку та фінансової звітності для мікропідприємств

Стратегія розвитку системи управління державними фінансами

*(розпорядження Кабінету Міністрів України
від 01.08.2013 № 774-р)*

Метою Стратегії є визначення основних напрямів та шляхів розвитку складових системи управління державними фінансами на середньо- та довгостроковий період в рамках комплексного підходу, необхідного для побудови ефективної системи державних фінансів.

Мета модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі – вдосконалення системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі з урахуванням вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору (IPSAS) шляхом запровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі (НП(С)БОДС), перехід на єдині методологічні засади бухгалтерського обліку і звітності, а також створення уніфікованої організаційної та інформаційної облікової системи.

Стратегічний план діяльності Міністерства фінансів України на 2015-й бюджетний рік та два бюджетних періоди, що настають за плановим (2016–2017 роки)

*(наказ Міністерства фінансів України № 1052
від 16.10.2014)*

Стратегічний план діяльності Міністерства фінансів України містить цілі, спрямовані на вдосконалення системи бухгалтерського обліку і фінансової звітності та інших інструментів фінансового менеджменту в структурних підрозділах і установах, що належать до сфери управління Мінфіну:

Ціль 2 діяльності Мінфіну. Вдосконалення системи управління державними фінансами та запровадження ефективного державного стратегічного планування.

Шлях реалізації цілі:

2.1. Впровадження стратегії розвитку системи управління державними фінансами;

2.4. Аналітично-інформаційний супровід плану заходів щодо реалізації Стратегії розвитку системи управління державними фінансами та інтегрованої системи фінансового менеджменту в умовах євроінтеграційних процесів

Ціль 3 діяльності Мінфіну. Вдосконалення системи оподаткування та фінансової звітності, модернізація методології бухгалтерського обліку з урахуванням вимог міжнародних стандартів, підвищення рівня митної безпеки.

Шлях реалізації цілі:

3.2. Застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні та модернізація системи бухгалтерського обліку в державному секторі.

Гармонізація системи бухгалтерського обліку і фінансової звітності у державному секторі з відповідними світовими та європейськими стандартами

Наразі інтенсивно відбувається процес реформування бухгалтерського обліку в державному секторі, визначений Стратегією модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки (постанова КМУ від 16.01.2007 № 34). З 1 січня 2015 р. передбачене запровадження ряду НП(С) БОДС, побудованих на основі IPSAS. Проведена значна робота щодо підготовки Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, гармонізованого з чинною бюджетною класифікацією. Проте ідеологія методу нарахування, закладена у НП(С)БОДС і новому Плані рахунків, є новою для національної системи бухгалтерського обліку, тому процеси реформування супроводжуються низкою складнощів як методологічного, так і технічного характеру. Для їх подолання необхідно здійснити такі подальші заходи:

- розроблення і запровадження методичного забезпечення застосування НП(С)БОДС та нового Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі з урахуванням вимог міжнародних стандартів (IPSAS) і чинних систем бухгалтерського обліку бюджетних установ, фондів та виконання бюджетів;
- удосконалення методів складання та консолідації звітності суб'єктів державного сектору.

Подальші заходи щодо впровадження НП(С)БОДС, побудованих на основі IPSAS



Очікувані результати реалізації реформи

У сфері бухгалтерського обліку в державному секторі відбуваються активні процеси реформування і досягнуто чималих результатів. Проте ми розуміємо, що попереду багато роботи і необхідно постійно відстежувати ці процеси, шукаючи слабкі сторони, задля досягнення таких результатів:

- подальшої адаптації законодавства України з питань бухгалтерського обліку та звітності до міжнародних стандартів (IPSAS);
- удосконалення системи управління державними фінансами;
- збільшення транспарентності даних бухгалтерського обліку і фінансової звітності в державному секторі та можливості їх порівняння з аналогічними даними інших країн;
- модернізації інформаційних і комунікаційних технологій у системі управління державними фінансами;
- удосконалення системи підготовки і перепідготовки кадрів з питань бухгалтерського обліку у державному секторі.

Реформування системи бухгалтерського обліку й фінансової звітності у державному секторі потребує приведення у відповідність із міжнародно визнаними обліковими методологіями організаційної структури бухгалтерського обліку, що формується на рівні окремого суб'єкта державного сектору згідно з **обліковою політикою**.

Відповідно до ст. 1 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність”, в Україні облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, використовуваних підприємством для складання та подання фінансової звітності.

Облікова політика установ державного й комунального секторів визначається в розпорядчому документі, який приймається установою та погоджується органом, до сфери управління якого воно належить, або уповноваженим органом відповідно до установчих документів. У розпорядчому документі про облікову політику слід визначити методи оцінювання, обліку й процедур, які мають застосовуватись установою та щодо котрих нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більш ніж один їх варіант. Облікова політика встановлюється на підставі положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів.

Наказ про облікову політику суб'єкта повинен відображати специфіку способів формування інформації про фінансове

становище та фінансові результати діяльності установи, яка розкривається щодо способів бухгалтерського обліку:

- варіанти котрих передбачені нормативними актами з бухгалтерського обліку;
- опису яких немає в нормативних актах з бухгалтерського обліку;
- принципи котрих визначені нормативними документами, а суб'єкт має особливості їх застосування відповідно до специфіки діяльності;
- інших, ніж встановлені нормативними актами з бухгалтерського обліку, але які дають можливість організації достовірніше відобразити її фінансове становище та фінансові результати діяльності;
- варіанти котрих зумовлені суперечностями та недосконалістю чинних нормативних актів з бухгалтерського обліку.

Інструменти облікової політики – це закони, стандарти, накази, положення, інструкції, методичні розробки та рекомендації, інші внутрішні регламенти суб'єкта державного сектору.

Рівень організації процесу	Інструменти для формування та реалізації положень облікової політики
Державний	Закони, НП(С)БО, положення, нормативи, інструкції
Галузевий (відомчий)	Методичні рекомендації щодо вибору та оптимізації альтернативних варіантів облікової політики; довідкові дані про рівень показників інших підприємств
Локальний (установи)	Наказ про облікову політику; внутрішні регламенти щодо методичного забезпечення обліку окремих об'єктів (інструкції з обліку витрат і калькулювання собівартості; з обліку та руху сировини тощо)
	Перелік облікових номенклатур та їх носіїв; форми первинних документів; графіки руху документів; форма ведення обліку; облікові реєстри та техніка їх ведення; робочий план рахунків; накази, положення та графіки проведення інвентаризації; таблиць-календар, графік складання звітності; перелік і склад фінансової, статистичної та внутрішньої звітності; графік документообігу й організація зберігання та утилізації документів

Рівень організації процесу	Інструменти для формування та реалізації положень облікової політики
Локальний (установи)	Схема організації облікового апарату; форма поділу та кооперування праці; тип організаційної структури облікового апарату; внутрішні організаційні регламенти щодо роботи облікової служби (Положення про бухгалтерську службу, відділи; посадові інструкції; графіки робіт та подання документів)
	Штатний розпис апарату бухгалтерської служби; перелік осіб з правом розпорядчого підпису; номенклатура справ бухгалтерії

Під **об'єктом облікової політики** розуміють будь-яку норму або позицію установи з організації та ведення бухгалтерського обліку, щодо якої існують альтернативні варіанти. Наприклад, таким об'єктом можуть бути форма обліку, форма розрахунків, запаси, основні засоби, дебіторська заборгованість, доходи тощо.

Елементи облікової політики повинні містити складові, які забезпечать ефективне відображення в системі бухгалтерського обліку фінансово-господарських операцій установи та прийняття ефективних управлінських рішень.

Завданням облікової політики є забезпечення отримання достовірної інформації про фінансовий стан установи, результати її діяльності, що необхідно для прийняття відповідних управлінських рішень різними користувачами фінансової звітності суб'єкта державного сектору.

Це потребує одержання детальної інформації, яка не обмежується даними показників фінансової звітності. Для задоволення внутрішніх потреб і надання додаткової інформації керівництву суб'єкта державного сектору, інвесторам та іншим користувачам оформленню облікової політики може передувати підготовка різних документів і матеріалів з організації бухгалтерського обліку задля забезпечення управління суб'єктом на підставі даних бухгалтерського обліку.

Законодавча база, що регулює питання формування облікової політики бюджетних установ

Норма	Зміст
Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 № 996-XIV(ч. 5 ст. 8)	Підприємство самостійно визначає за погодженням з власником (власниками) або уповноваженим ним органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів облікову політику підприємства
Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI (абз. 2 ч. 2 ст. 56)	Бюджетні установи ведуть бухгалтерський облік відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку в порядку, встановленому Міністерством фінансів України
Типове положення про бухгалтерську службу бюджетної установи (постанова КМУ від 26.01.2011 № 59) (пп.7 п. 13)	Головний бухгалтер бюджетної установи подає керівникові установи пропозиції щодо: <ul style="list-style-type: none"> – визначення облікової політики; – зміни обраної облікової політики з урахуванням особливостей діяльності бюджетної установи і технології оброблення облікових даних, у т. ч. системи та форм внутрішньогосподарського (управлінського) обліку та правил документообігу; – додаткової системи рахунків і реєстрів аналітичного обліку, – звітності та контролю за господарськими операціями

Процес формування облікової політики суб'єкта державного сектору

Назва етапу	Зміст заходів із формування облікової політики
I етап – підготовчий	Аналіз середньострокових та перспективних планів суб'єкта державного сектору, оцінювання стратегії визначення тактичних і стратегічних цілей, аналіз чинних норм законодавства в бухгалтерському обліку

Назва етапу	Зміст заходів із формування облікової політики
II етап – визначення об'єктів облікової політики	Визначення складових активів і пасивів суб'єкта державного сектору
III етап – вибір елементів облікової політики за кожним об'єктом	Визначення конкретних методів оцінювання статей фінансової звітності
IV етап – документальне оформлення	Підготовка розпорядчого документа про облікову політику, який є внутрішнім нормативним документом стосовно організації бухгалтерського обліку суб'єктом державного сектору
V етап – завершальний	Упровадження обраної облікової політики, контроль за її дотриманням

У процесі формування облікової політики суб'єкта державного сектору важливе значення має документальне оформлення. З урахуванням IPSAS наказ (положення) про облікову політику є формою регламентації обраних установою принципів, методів і процедур для ведення бухгалтерського обліку, складання й подання фінансової звітності. Він має повною мірою охоплювати всі об'єкти та елементи облікової політики, бути викладеним у зрозумілій та доступній формі. Особливо це важливо для зовнішніх користувачів, які можуть робити висновки про облікову політику окремого суб'єкта державного сектору лише за змістом розпорядчого документа.

Починаючи із 2015 р., наказ про облікову політику має формуватися на базі НП(С)БОДС та завдань, які постають перед суб'єктом державного сектору у зв'язку з переходом на єдині методологічні засади бухгалтерського обліку і звітності, які відповідатимуть IPSAS.

При складанні документа потрібно керуватися відповідними нормативними документами Міністерства фінансів України

та Методичними рекомендаціями щодо облікової політики суб'єкта державного сектору.

Національні положення бухгалтерського обліку у державному секторі в низці випадків надають право вибору щодо порядку, методу обліку, облікових оцінок тощо. Суб'єкт державного сектору має визначити, які саме облікові методи, процедури та показники застосовувати, зафіксувати їх у наказі про облікову політику й дотримуватися надалі цього документа. Під час розроблення цієї політики слід ураховувати вимоги до якісних характеристик бухгалтерського обліку та фінансової звітності, викладені у НП(С)БОДС.

Регламентування облікових процесів у НП(С)БОДС

№ НП(С)БОДС	Назва НП(С)БОДС	Норма, що регламентується
101	Подання фінансової звітності	Визначення облікової політики
		Принципи підготовки та якісні характеристики фінансової звітності
		Склад та елементи фінансової звітності
		Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін
		Події після дати балансу
		Розкриття інформації у фінансовій звітності
102	Консолідована фінансова звітність	Порядок складання та подання консолідованої фінансової звітності
		Загальна консолідована фінансова звітність суб'єктів державного сектору
103	Фінансова звітність за сегментами	Визначення звітних сегментів
		Визначення доходів і витрат звітних сегментів
		Визначення активів і зобов'язань за звітними сегментами

№ НП(С)БОДС	Назва НП(С)БОДС	Норма, що регламентується
105	Фінансова звітність в умовах гіперінфляції	Коригування показників балансу
		Коригування показників звіту про фінансові результати
		Коригування показників звіту про рух грошових коштів та звіту про власний капітал
		Консолідація скоригованих фінансових звітів
121	Основні засоби	Визнання та первісна оцінка основних засобів
		Класифікація основних засобів
		Оцінка після первісного визнання та переоцінка основних засобів
		Амортизація основних засобів
		Зменшення корисності основних засобів
		Вибуття основних засобів
122	Нематеріальні активи	Визнання та первісна оцінка нематеріальних активів
		Класифікація нематеріальних активів
		Оцінка після первісного визнання та переоцінка нематеріальних активів
		Амортизація нематеріальних активів
		Зменшення корисності нематеріальних активів
		Вибуття нематеріальних активів
123	Запаси	Визнання та первісна оцінка запасів
		Класифікація запасів
		Оцінка запасів на дату балансу
		Оцінка вибуття запасів
124	Доходи	Класифікація доходу та його визнання
		Оцінка доходів
		Розкриття інформації про доходи від обмінних та необмінних операцій
125	Зміни облікових оцінок та виправлення помилок	Зміни в облікових оцінках та суттєві помилки
		Зміни в обліковій політиці

№ НП(С)БОДС	Назва НП(С)БОДС	Норма, що регламентується
126	Оренда	Облік фінансової оренди в орендаря
		Облік операційної оренди в орендаря
		Облік фінансової оренди в орендодавця
		Облік операційної оренди в орендодавця
127	Зменшення корисності активів	Визначення та оцінка зменшення корисності активу
127	Зменшення корисності активів	Відновлення корисності активу
		Зменшення та відновлення корисності групи активів, яка забезпечує надходження грошових коштів
128	Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи	Визнання та оцінка зобов'язання
		Класифікація зобов'язань
		Розкриття інформації про зобов'язання, забезпечення, непередбачені активи і непередбачені зобов'язання у примітках до фінансової звітності
129	Інвестиційна нерухомість	Визнання та оцінка інвестиційної нерухомості
		Переведення нерухомості до інвестиційної нерухомості або виведення її зі складу інвестиційної нерухомості
		Вибуття інвестиційної нерухомості
130	Вплив змін валютних курсів	Операції в іноземній валюті
		Фінансова звітність в іноземних валютах
131	Будівельні контракти	Визнання доходів та витрат протягом виконання будівельного контракту
		Оцінка доходів та витрат за будівельним контрактом
132	Виплати працівникам	Поточні та інші виплати працівникам
		Виплати при звільненні

№ НП(С)БОДС	Назва НП(С)БОДС	Норма, що регламентується
133	Фінансові інвестиції	Визнання та первісна оцінка фінансових інвестицій
		Оцінка фінансових інвестицій на дату балансу
		Облік спільної діяльності
134	Фінансові інструменти	Класифікація фінансових інструментів
		Визнання фінансових інструментів
		Оцінка фінансових інструментів
135	Витрати	Хеджування
		Класифікація витрат
		Визнання та оцінка витрат
		Собівартість продукції, робіт, послуг

2. РОЗВИТОК ДЕРЖАВНОГО ВНУТРІШНЬОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В КОНТЕКСТІ РЕФОРМУВАННЯ ВІТЧИЗНЯНОЇ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ І ПРОВАДЖЕННЯ ЗАХОДІВ З ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ УГОДИ ПРО АСОЦІАЦІЮ МІЖ УКРАЇНОЮ ТА ЄС

Стратегія розвитку системи управління державними фінансами

*(розпорядження Кабінету Міністрів України
від 01.08.2013 № 774-р)*

Система управління державними фінансами в Україні є фундаментом забезпечення сталого розвитку країни та гарантованого виконання соціальних зобов'язань перед громадянами. Наявність в країні ефективної системи управління державними фінансами є запорукою стабільності бюджетної системи, а також загальної фінансової безпеки та стійкого економічного зростання.

Протягом останніх років на шляху до побудови ефективної системи управління державними фінансами України було виконано значну частину завдань з реформування сфери державних фінансів і, як наслідок, досягнуто суттєвих позитивних результатів. На даний час усі заходи з подальшого розвитку системи управління державними фінансами визначаються з урахуванням Угоди про асоціацію між Україною та ЄС. Зокрема, заходи з розвитку системи державного внутрішнього фінансового контролю, як важливі складові системи управління державними фінансами, включено до Стратегії розвитку системи управління державними фінансами, схваленої розпорядженням КМУ від 01.08.2013 № 774-р.

Мета розвитку системи державного внутрішнього фінансового контролю – забезпечення якісного ефективного управління ресурсами держави з дотриманням принципів економічності, ефективності, результативності та прозорості.

Міжнародне законодавство у сфері державного внутрішнього фінансового контролю

- вимоги ЄС до управління державними фінансами, що містяться в *Acquis Communautaire* (глава 32/28);
- базові документи Міжнародної організації вищих органів аудиту державних фінансів (INTOSAI), зокрема: Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів; Стандарти аудиту державних фінансів INTOSAI; Керівництва з внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту INTOSAI;
- модель внутрішнього контролю COSO-I та COSO-II (COSO ERM);
- Стандарти внутрішнього аудиту, затверджені Міжнародним інститутом внутрішнього аудиту (IIA).

Застосування такої понятійної бази відповідає процесу адаптації законодавства України до законодавства ЄС (ініціатива Європейської комісії з побудови нової структури державного внутрішнього контролю в країнах – претендентах на вступ до ЄС) та є частиною заходів з імплементації Угоди про асоціацію між Україною та ЄС (розпорядження КМУ від 17.09.2014 № 847-р) (пп. 192–195).

Система державного фінансового контролю в Україні до реформи



В Україні під терміном “контроль” традиційно розуміють ревізійну діяльність, тобто винятково “виявляючі” фіскальні заходи, а внутрішній контроль ототожнюється з контрольно-ревізійною роботою.

На відміну від України, де поняття відповідальності традиційно розуміється як покарання за допущені порушення, в Європі цей термін означає відповідальність за те, що установа досягає належного рівня економії, ефективності і результативності відповідно до визначених нею завдань. Відтак система внутрішнього контролю працює згідно з цими принципами (тобто забезпечено відповідний рівень бухгалтерського обліку, достовірно оцінено вартість процесів, правильно визначено цілі та створено систему контролю на основі ризиків), установою забезпечується достовірність фінансової, статистичної та

управлінської звітності й виконуються встановлені законодавством і керівництвом норми та правила.

Прийняті в установі (органі) регламенти, інструкції та інші документи з внутрішнього контролю можуть лише конкретизувати деякі компоненти, які складають структуру внутрішнього контролю, і не повинні включати іншу інформацію, котра може призвести до неоднозначного трактування елементів системи внутрішнього контролю, у тому числі внутрішніми аудиторами.

Підходи до побудови системи державного внутрішнього фінансового контролю

Вітчизняний

- Контроль сприймається відокремлено від управління, внутрішній контроль ототожнюється з контрольно-ревізійною роботою.
- Під відповідальністю традиційно розуміється покарання за допущені порушення.
- Обізнаність керівників і персоналу державних органів з процедурами внутрішнього контролю, методологією оцінки ризиків та управління ними перебуває на початковому рівні.
- Більшість державних органів не може чітко окреслити мету діяльності, вони не мають різнорівневих

Європейський

- Фінансове управління і контроль (за вітчизняною термінологією “внутрішній контроль”) і внутрішній аудит – дієві інструменти керівника для реалізації власних повноважень, відповідальності, цілей і завдань очолюваного ним органу.
- Загальна відповідальність за систему внутрішнього контролю лежить на керівникові і не може бути їм делегована. Керівник розуміє персональну відповідальність за діяльність і досягнення мети очолюваним ним органом і його підвідомчими установами.

- цілей або останні сформульовані нечітко.
- На рівні структурних підрозділів державних органів бракує адекватної нормативної бази.
- Під відповідальністю розуміється відповідальність за досягнення установою належного рівня економії, ефективності і результативності відповідно до визначених нею завдань.

Чинники, що спонукають до реформування вітчизняної системи ДВФК

- Спрямованість на виявлення порушень і покарання винних осіб, а не на забезпечення належного управління (good governance).
- Превалювання подальшого контролю (ревізій, інспекцій).
- Слабка можливість повернення втрат та усунення інших негативних наслідків порушень.
- Слабкий вплив на досягнення цілей та низький рівень довіри населення до влади.
- Неналежне розуміння керівниками їхньої відповідальності за досягнення цілей у найбільш економний, ефективний і результативний спосіб.
- Відсутність цілісної системи внутрішнього контролю європейського зразка.
- Невідповідність систем управління і контролю міжнародним стандартам.
- Необхідність більш широкого залучення коштів ЕС, міжнародних організацій.
- Зміцнення позитивного іміджу країни.

Вітчизняне законодавство у сфері державного внутрішнього фінансового контролю та внутрішнього аудиту

- Статті 20, 22, 26 Бюджетного кодексу України (Закон України від 08.07.2010 № 2456-VI);
- Концепція розвитку ДВФК на період до 2017 року (розпорядження КМУ від 24.05.2005 № 158-р, від 22.10.2008 № 1347-р та від 23.12.2009 № 1601-р);
- розділ IX Стратегії розвитку системи управління державними фінансами та розділ 8 Плану заходів з реалізації її положень (розпорядження КМУ від 01.08.2013 № 774-р);
- Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади (постанова КМУ від 28.09.2011 № 1001);
- Стандарти внутрішнього аудиту (наказ Мінфіну від 04.10.2011 № 1247);
- Кодекс етики працівника підрозділу внутрішнього аудиту (наказ Мінфіну від 29.09.2011 № 1217);
- Типове положення про бухгалтерську службу бюджетної установи (постанова КМУ від 26.01.2011 № 59);
- Методичні рекомендації з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах (наказ Мінфіну від 14.09.2012 № 995);
- Угода про асоціацію Україна – ЄС.

Система державного фінансового контролю в Україні після реформи



Державний внутрішній фінансовий контроль

Система ДВФК до реформи відповідала цілям адміністративного управління, оскільки фінансування бюджетних установ здійснювалося на утримання, а не на досягнення визначених цілей діяльності. Тому контроль провадився переважно у формі ревізій і перевірок (інспектування), а питання оцінювання ефективності управління, контролю та управління ризиками залишалися поза системою контролю.

Ключовим завданням реформування ДВФК є запровадження в органах державного сектору фінансового управління і контролю, що базується на відповідальності і підзвітності керівника та управлінні ризиками. У такій системі внутрішнього контролю (СВК) об'єктом внутрішнього аудиту є фінансове управління і контроль та управління ризиками.

Побудову СВК слід розглядати у контексті специфічних характеристик діяльності органів державного сектору та сучасних вимог до реформування державного управління: спрямованість на задоволення соціальних чи політичних цілей; належне використання державних коштів; важливість бюджетного процесу; балансування між традиційними (законність, цілісність і прозорість) та новими управлінськими (економність, ефективність та результативність) цінностями; ширший обсяг підзвітності.

Внутрішній контроль – це 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 (стаття 26 Бюджетного кодексу України).

Передбачено вимоги щодо обов'язковості організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах.

Встановлена відповідальність керівників бюджетних установ за побудову внутрішнього контролю.

Внутрішній контроль спрямований на попередження незаконного та неефективного використання бюджетних ресурсів, виникнення помилок чи інших недоліків у діяльності бюджетної установи.

Для керівника ефективна система внутрішнього контролю – це своєрідна “подушка безпеки”, у якій кожен керівник повинен бути зацікавлений.

Проблеми розвитку внутрішнього контролю в установах державного сектору полягають у:

- неусвідомленні керівниками установ відповідальності за організацію внутрішнього контролю, передбачену ст. 26 Бюджетного кодексу України, зокрема, внаслідок неврегульованості на державному рівні питання управлінської підзвітності;

- низькому рівні підтримки розвитку внутрішнього контролю з боку керівництва;
- нерозумінні сутності внутрішнього контролю, а саме – асоціації їх з інспекційною діяльністю;
- формальному підході керівників до визначення цілей бюджетних програм, а відтак – недосконалому управлінні;
- недостатності та недосконалої нормативно-правової бази внутрішнього контролю (в частині організації внутрішнього контролю, відсутності порядків та механізмів здійснення контролю за станом внутрішнього контролю);
- відсутність бюджетних асигнувань в держбюджеті на здійснення заходів із навчання та перепідготовку кадрів у сфері внутрішнього контролю.

Запровадження і реалізація функції внутрішнього аудиту в органах державного сектору України

Внутрішній аудит є абсолютно новим для органів виконавчої влади, а новостворені підрозділи внутрішнього аудиту не в повному обсязі забезпечують виконання завдань, передбачених у постанові № 1001. Тому сьогодні можна говорити про недостатність нормативного забезпечення у цій сфері. Порівнюючи стан запровадження функції внутрішнього аудиту із кращим світовим і європейським досвідом її застосування у державному секторі, варто наголосити на певних труднощах, які супроводжують цей процес.

Передусім, це проблеми методологічного та організаційного характеру. На відміну від європейських країн, Україна здійснює лише перші кроки на шляху запровадження цієї функції, тому питання методології та організації проведення внутрішнього аудиту у прийнятих нормативно-правових документах розроблено недостатньо.

У цьому контексті треба зауважити щодо певної загальності (рамковості) прийнятих Стандартів внутрішнього аудиту, що не дає можливості деталізувати порядок і способи виконання

внутрішніми аудиторами тієї чи іншої законодавчої норми. Це питання має бути вирішене на рівні кожного структурного підрозділу внутрішнього аудиту установи.

Ще однією проблемою є гострий дефіцит кваліфікованих кадрів у сфері внутрішнього аудиту.

Внутрішнім аудитом є діяльність підрозділу внутрішнього аудиту в бюджетній установі, спрямована на удосконалення системи управління, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності бюджетної установи та підвідомчих їй бюджетних установ, поліпшення внутрішнього контролю (ст. 26 Бюджетного кодексу України).

Організаційно-функціональні проблеми в діяльності підрозділів внутрішнього аудиту, пов'язані з виконанням повноважень:

керівником установи:

- утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту шляхом поєднання повноважень та відповідальності за внутрішній контроль та внутрішній аудит;
- неусвідомлення відповідальності за організацію внутрішнього контролю та здійснення діяльності з внутрішнього аудиту (ст. 26 БКУ);
- незрозуміння ролі, відмінності та сутності вну-

підрозділом внутрішнього аудиту:

- незрозуміння мети діяльності з внутрішнього аудиту та, у підсумку, порушення та недоліки у плануванні, організації, проведенні, документуванні результатів аудиторських досліджень, і, як наслідок:
 - 1) лише констатація фактів порушень, а не причини їх вчинення;
 - 2) відсутність підтверджень щодо корисності

- трішнього контролю та внутрішнього аудиту, їх ототожнення з інспекційною діяльністю;
- невжиття заходів, спрямованих на розбудову та удосконалення системи внутрішнього контролю;
 - недотримання вимог законодавства (непідпорядкованість підрозділів внутрішнього аудиту керівникам або формальна підпорядкованість, поєднання в одному підрозділі діяльності з внутрішнього аудиту та інших непридатних їм функцій, відсутність та/або недосконалість внутрішніх документів з внутрішнього аудиту);
 - невідповідність чисельності підрозділів внутрішнього аудиту обсягу покладених на них повноважень;
 - відсутність діяльності по управлінню ризиками з боку структурних підрозділів органу;
 - негативна тенденція до неуккомплектованості підрозділів внутрішнього аудиту;
- наданих рекомендацій для досягнення цілей діяльності організації, покращання системи внутрішнього контролю;
- незастосування ризикоорієнтованого підходу до відбору об'єктів внутрішнього аудиту;
 - невикористання на практиці підрозділами внутрішнього аудиту інструменту допомоги керівнику – аудиту ефективності;
 - недосконалість внутрішньої нормативної бази застосування внутрішнього аудиту (наприклад, дублювання вимог нормативно-правових актів вищого рівня замість розкриття механізмів їх реалізації з урахуванням специфіки діяльності відповідних органів).

- позапланові доручення, у тому числі такі, що не стосуються компетенції підрозділів внутрішнього аудиту.

Проблеми нормативно-правової бази застосування внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту і шляхи їх вирішення

Проблеми:

- наявні нормативно-правові акти мають загальний характер, що призводить до суб'єктивного їх тлумачення;
- недостатність термінології у нормативно-правових актах;
- нечіткість у розподілі повноважень та відповідальності між керівником та внутрішніми аудиторами.

Шляхи вирішення:

- конкретизація вимог до учасників;
- створення розгорнутого глосарію термінів;
- деталізація механізмів застосування нормативно-правових актів.

Роль Центрального підрозділу гармонізації у становленні і розвитку функції внутрішнього аудиту в органах державного сектору

Розвиткові фінансового управління і контролю сприяють:

- підтримка розвитку внутрішнього аудиту;
- гармонізація внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту відповідно до міжнародних стандартів та практик. До інструментів такого розвитку належать:
- нормативно-правове та методологічне забезпечення;

- підготовка кадрів та інформаційне забезпечення (навчальні заходи, семінари, конференції, круглі столи, пілотні проекти, сайт, друковані ЗМІ, створення мережі);
- оцінка якості внутрішнього аудиту;
- оцінка розвитку фінансового управління і контролю та внутрішнього аудиту.

3. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ТА ПРАКТИКА ПОБУДОВИ НАДІЙНИХ СИСТЕМ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ І ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ В ОРГАНАХ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ВІДПОВІДНО ДО МІЖНАРОДНО ВИЗНАНИХ СТАНДАРТІВ ТА ДОСВІДУ КРАЇН ЄС

**Стратегія розвитку системи управління
державними фінансами (розпорядження
КМУ від 01.08.2013 № 774-р) та Концепція
розвитку державного внутрішнього
фінансового контролю (розпорядження КМУ
від 24.05.2005 № 158-р, від 22.10.2008
№ 1347-р та від 23.12.2009 № 1601-р)**

Основою внутрішнього контролю є відповідальність керівника за управління та розвиток органу в цілому

До основних функцій керівника належить:

- планування та організація діяльності;
- формування адекватної структури внутрішнього контролю;
- організація та здійснення діяльності з внутрішнього аудиту;
- нагляд за функціонуванням ефективної системи внутрішнього контролю та здійснення діяльності з управління ризиками для досягнення впевненості, що мета і цілі органу будуть досягнуті, а рішення, включаючи фінансові, виконуватимуться з урахуванням принципів законності, економічності, ефективності, результативності та прозорості;

- звітування про свої дії та результати діяльності очолюваного ним органу, в тому числі про функціонування внутрішнього контролю

Керівник відповідає за всі дії та процеси в органі, в тому числі за внутрішній контроль, що не обмежується лише фінансовими аспектами.

Внутрішній контроль є цілісним процесом, що залежить як від керівництва, так і всього персоналу, та передбачає вжиття комплексу заходів, таких як розподіл (делегування) повноважень, управління ризиками, моніторинг набуття запланованих результатів тощо, спрямованих на забезпечення достатніх гарантій у досягненні визначених цілей діяльності установи, ефективної реалізації нею функцій та завдань.

Система внутрішнього контролю (СВК) має містити мережу підсистем, побудованих з метою забезпечення достатніх гарантій досягнення цілей, особливо в частині:

- результативності діяльності, економності та ефективності використання ресурсів;
- відповідності чинним законам, іншим нормативно-правовим та регулюючим актам, політиці та процедурам;
- незалежності та надійності інформації, рахунків та даних;
- захисту активів від втрат, у тому числі тих, які виникли через зловживання, нерегульованість чи корупцію.

Чотири аспекти внутрішнього контролю (INTOSAI).

Підходи до організації та функціонування системи внутрішнього контролю в установі

- Процесний.
- Ситуаційний.
- Системний:
 - СВК – це єдина інформаційна система, яка забезпечує єднання усіх інших складових системи управління державними

- фінансами; тому частіше внутрішній контроль в установі організується як система;
- ефективність СВК як єдиної інформаційної системи можна задати формулою:

$$E = (P + M) \cdot A,$$

де E – ефект від впровадження СВК, P – внутрішні регламенти установи, M – правила і мотивації до їх застосування, A – професійні якості персоналу.

Основні підходи до побудови моделі СВК

- Класичний, який базується на послідовному усуненні недоліків у діяльності на основі таблиці типових втрат внаслідок відсутності “управлінської” СВК.
- На підставі карти ризиків шляхом застосування технологій ризик-менеджменту для управління ризиками діяльності.
- За методикою COSO – універсальна модель, яка може бути застосована установою з урахуванням рівня регулювання її діяльності, організаційно-функціональної структури, складності процесів тощо.

Існують дві моделі COSO:

- модель COSO I – містить п’ять взаємозалежних компонентів: середовище контролю, оцінку ризиків, заходи контролю, інформацію та комунікацію і моніторинг;
- модель COSO II або COSO – ERM – містить вісім компонентів, взаємопов’язаних між собою основним акцентом надання керівнику рекомендацій щодо необхідності визначення переліку подій (ризиків), що можуть впливати на досягнення стратегічних та операційних цілей організації.

Документи, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 14.09.2012 № 995 з метою сприяння організації внутрішнього контролю

1. Методичні рекомендації з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах.

“Дорожня карта” у побудові внутрішнього контролю є гарантією впевненості керівника у правильності прийняття управлінських рішень, а для управлінців усіх рівнів і внутрішніх аудиторів – допомогою у їхній щоденній роботі при оцінюванні внутрішнього контролю.

2. Методичні рекомендації з організації внутрішнього контролю, розроблені відповідно до міжнародно визнаної структури контролю – моделі COSO I.



- Сутність п'яти елементів внутрішнього контролю, відповідно до яких повинен будуватися внутрішній контроль у бюджетних установах.

3. Методичні рекомендації з організації внутрішнього контролю.

Внутрішнє середовище (середовище контролю) – це наявні 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.

Елементи середовища контролю такі:

- особиста й професійна чесність та етичні цінності керівництва усіх рівнів та працівників;
- принципи і правила управління людськими ресурсами та компетентністю персоналу;
- організаційна структура.

4. Методичні рекомендації з організації внутрішнього контролю.

Управління ризиками – складова частина управління установою, виконання завдань і функцій, здійснюється керівниками всіх рівнів, працівниками установи. Діяльність з управління ризиками в установі полягає в ідентифікації, оцінюванні та визначенні способів реагування на ризики і заходах контролю з метою запобігання або зменшення їх негативного впливу на досягнення установою мети та стратегічних цілей.

Ідентифікація ризиків передбачає:

- визначення та класифікацію ризиків за категоріями та видами;
- систематичний перегляд ідентифікованих ризиків з метою виявлення нових та таких, що зазнали змін.

5. Методичні рекомендації з організації внутрішнього контролю.

Заходи контролю – 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.

Заходи контролю включають:

- авторизацію та підтвердження;
- розподіл обов'язків та повноважень, ротацію персоналу;

- контроль за доступом до ресурсів та облікових записів, а також закріплення відповідальності за збереження і використання ресурсів;
- контроль за достовірністю проведених операцій, перевірка процесів та операцій до та після їх проведення, звірка облікових даних з фактичними;
- оцінку загальних результатів діяльності установи, окремих функцій та завдань;
- інші правила та процедури.

6. Методичні рекомендації з організації внутрішнього контролю.

Інформація та комунікація

- Інформаційний та комунікаційний обмін в установі передбачає збір, документування, передачу інформації та користування нею керівництвом та працівниками установи для належного виконання й оцінювання функцій та завдань.
- Ефективна система інформаційного та комунікаційного обміну передбачає надання повної, своєчасної та достовірної інформації керівництву установи всіх рівнів та працівникам установи.

7. Методичні рекомендації з організації внутрішнього контролю.

Моніторинг – здійснення постійного моніторингу та періодичної оцінки.

- Постійний моніторинг здійснюється у ході щоденної/поточної діяльності установи та передбачає управлінські, наглядові чи інші дії керівників усіх рівнів та працівників установи при виконанні своїх обов'язків з метою визначення та коригування відхилень.
- Періодична оцінка передбачає проведення оцінювання виконання окремих функцій, завдань на періодичній основі працівниками, які не несуть відповідальності за їх реалізацію, та/або підрозділом внутрішнього аудиту установи для

більш об'єктивного аналізу результативності системи внутрішнього контролю.

Кроки щодо налагодження СВК в установі

1. Оцінювання наявного внутрішнього середовища як фундаментальної основи для початку проведення аналізу ризиків:
 - а) розуміння структури і напрямів діяльності організації;
 - б) визначення ризикових сфер;
 - в) обрання способів управління ризиками.
2. Розподіл діяльності установи на певні процеси (технологічні/функціональні, адміністративні, фінансово-господарські) та операції відповідно до визначених для організації мети, функцій та завдань:
 - а) визначення структурних підрозділів та працівників, що забезпечують реалізацію цих процесів та операцій;
 - б) встановлення повноважень та відповідальності працівників у посадових інструкціях.
- 3) Визначення (формування) цілей діяльності організації, які мають бути чітко взаємопов'язані з певними функціями та завданнями її діяльності, а також відобразити результати, яких хоче досягнути організація.
4. **Ідентифікація ризиків** – визначення потенційних подій і обставин за кожним процесом та операцією, які можуть вплинути на здатність установи успішно досягати конкретних цілей:
 - а) ризики – це потенційні події, поява яких може негативно вплинути на успішність реалізації стратегії та досягнення визначених цілей;
 - б) виявлення найбільш ризикових сфер діяльності, зосередження наявних ресурсів для управління найсуттєвішими з них, встановлення відповідальних працівників за управління ризиками у відповідних сферах;

5. **Оцінка ризиків** передбачає визначення працівниками установи або спеціально створеною робочою групою ймовірності їх виникнення та значущості (рівня впливу на процес чи операцію).
6. Визначення **способів реагування на ризики** або **управління ризиками** структурних підрозділів та працівників, що забезпечують реалізацію цих процесів та операцій.
 - а) Є чотири основні способи/форми реагування на ризик:
 - i. зменшити;
 - ii. прийняти;
 - iii. розділяти;
 - iv. уникнути;
 - б) Зважаючи на результати оцінювання ризиків, керівництво установи приймає рішення, у якій формі реагувати на ризики.
7. Обрання заходів контролю для забезпечення результату діяльності, виходячи з **критеріїв**:
 - доцільності – належні заходи контролю у відповідному місці та відповідно до ризику, якого це стосується;
 - послідовності та періодичності – всі працівники постійно й уважно дотримуються правил і не порушують їх за відсутності керівництва чи за наявності великих навантажень;
 - економності – кошти на проведення заходів контролю не повинні перевищувати очікуваного ефекту;
 - повноти та обґрунтованості – заходи контролю мають безпосередньо стосуватися цілей контролю;
8. Налагодження в установі постійного моніторингу, який повинен забезпечити адекватне та невідкладне запровадження рекомендацій і пропозицій для усунення наявних та попередження можливих недоліків СВК.
9. Організація інформаційного та комунікаційного забезпечення – системи збору, документування, передання інформації та користування нею для прийняття управлінських рішень.

Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади (постанова КМУ від 28.09.2011 № 1001)

- З 01.01.2012 у системі центральних органів виконавчої влади (ЦОВВ) було утворено підрозділи внутрішнього аудиту.
- Основним завданням підрозділу внутрішнього аудиту є надання керівникові ЦОВВ, його територіальному органу об'єктивних і незалежних висновків та рекомендацій щодо: функціонування системи внутрішнього контролю, системи управління та їх удосконалення; запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів; запобігання виникненню помилок, недоліків у діяльності ЦОВВ.
- Органи Державної фінансової інспекції України здійснюють контроль за станом внутрішнього аудиту шляхом оцінки якості внутрішнього аудиту ЦОВВ не частіше ніж раз на рік. За результатами такої перевірки керівникові ЦОВВ надаються рекомендації з удосконалення внутрішнього аудиту.

Національні стандарти внутрішнього аудиту



Основні внутрішні документи з внутрішнього аудиту

- Положення про підрозділ ВА: вимоги щодо дотримання відповідних законодавчих актів; основні завдання підрозділу; право керівника підрозділу звітувати безпосередньо керівнику установи, за рішенням керівника установи входити до складу колегії такої установи (інших дорадчих органів) та брати участь у її роботі.

- Посадові інструкції працівників підрозділу ВА: завдання, функції та обов'язки працівників, їхні права, вимоги щодо освіти, знань, навичок та досвіду роботи, передбачені законодавством для кожної структурної одиниці підрозділу; право безперешкодного доступу працівників до документів, інформації та баз даних, які стосуються проведення ВА.
- Внутрішні документи з питань проведення ВА: порядок планування і проведення ВА, документування, реалізації їх результатів та, за рішенням керівника підрозділу, інші аспекти ВА.

Компетентність та підвищення кваліфікації працівників внутрішнього аудиту

- Працівники підрозділу внутрішнього аудиту повинні володіти необхідними знаннями та мати досвід роботи для виконання своїх функціональних обов'язків.
- Працівники підрозділу зобов'язані постійно удосконалювати свої знання, підвищувати кваліфікацію, у тому числі шляхом самоосвіти.
- Підвищення кваліфікації працівників підрозділів ВА здійснюється шляхом їх направлення до установ, які організують та проводять навчальні заходи з державного управління та аудиту.

Незалежність та об'єктивність внутрішнього аудиту

- Організаційна незалежність забезпечується через:
 - затвердження керівником установи положення про підрозділ ВА та піврічного плану діяльності внутрішнього аудиту;
 - інформування керівником підрозділу ВА керівника установи про стан виконання плану діяльності ВА та інших завдань, а також про наявність обмежень в проведенні ВА чи ресурсах.

- Функціональна незалежність передбачає недопущення виконання працівниками підрозділу внутрішнього аудиту функцій, не пов'язаних із здійсненням ВА та не визначених у положенні про підрозділ ВА.
- Об'єктивність вимагає від працівників внутрішнього аудиту провадити діяльність неупереджено, без формування свого висновку під впливом третіх осіб та уникати конфлікту інтересів.

Напрями проведення внутрішнього аудиту

- оцінка діяльності установи щодо ефективності функціонування системи внутрішнього контролю, ступеня виконання і досягнення цілей, визначених у стратегічних та річних планах, ефективності планування і виконання бюджетних програм та результатів їх виконання, якості надання адміністративних послуг та виконання контрольно-наглядових функцій, завдань, визначених актами законодавства, а також ризиків, які негативно впливають на виконання функцій і завдань установи (аудит ефективності);
- оцінка діяльності установи щодо законності та достовірності фінансової і бюджетної звітності, правильності ведення бухгалтерського обліку (фінансовий аудит);
- оцінка діяльності установи щодо дотримання актів законодавства, планів, процедур, контрактів з питань стану збереження активів, інформації та управління державним майном (аудит відповідності).

Планування діяльності з внутрішнього аудиту

- Планування діяльності з ВА – це процес, що здійснюється підрозділом ВА та включає комплекс дій, спрямованих на формування, погодження та затвердження піврічних планів проведення ВА.
- Піврічні плани проведення ВА формуються на підставі оцінки ризиків у діяльності установи та визначають теми ВА.

- При плануванні проведення ВА працівником підрозділу ВА береться до уваги система управління ризиками, що застосовується в установі.

Ведення бази даних

- Підрозділом ВА установи складається та ведеться база, яка містить дані щодо об'єктів ВА.
- База даних повинна містити таку інформацію:
 - найменування установи, в якій проводився ВА;
 - код за ЄДРПОУ;
 - місцезнаходження установи;
 - дату попереднього ВА;
 - відомості про стан реагування на висновки та рекомендації за результатами ВА.

Організація внутрішнього аудиту

- ВА передбачає здійснення оцінки, результатом якої є отримання необхідних та достатніх аудиторських доказів з метою надання висновків відповідно до цілей ВА.
- Цілі ВА формуються працівником підрозділу ВА та визначають його очікувані результати.
- Організація ВА передбачає розподіл трудових ресурсів, планування ВА та складання за його результатами програми.

Проведення внутрішнього аудиту

- Проведення ВА передбачає збір аудиторських доказів працівниками підрозділу ВА із застосуванням методів, методичних прийомів і процедур, що забезпечують обґрунтованість висновків за його результатами.
- Джерелами аудиторських доказів є:
 - дані первинних документів і звітів, у яких відображається основна інформація про операції, системи та процеси;
 - облікові реєстри;

- фінансова, бюджетна, статистична, податкова та інші види звітності;
- звіти про виконання паспортів бюджетних програм;
- інвентаризаційні матеріали (описи, порівняльні відомості);
- розрахунки, декларації, кошториси, калькуляції, договори, контракти, накази, розпорядження;
- матеріали контрольних заходів;
- дані, отримані за результатами експертних перевірок, лабораторних аналізів, контрольних замірів, проведених за участю працівників підрозділу ВА;
- інші документи та матеріали, необхідні для проведення ВА.

Документування процесу та результатів внутрішнього аудиту

- Документальне оформлення внутрішнього аудиту складається з двох видів документів – робочих та офіційних.
- Робочі документи – це записи (форми, таблиці), за допомогою яких працівник підрозділу ВА фіксує використані прийоми та процедури ВА, тести, отриману інформацію і відповідні висновки, зроблені під час його проведення. До робочої документації вноситься інформація, яка підтверджує висновки, викладені в аудиторському звіті.
- Офіційним документом є аудиторський звіт – документ, складений за результатами ВА, який містить відомості про хід ВА, стан системи внутрішнього контролю, аудиторський висновок. До аудиторського звіту додаються рекомендації щодо вдосконалення діяльності установи залежно від характеру виявлених проблем.

Моніторинг рекомендацій за результатами внутрішнього аудиту

- Керівник підрозділу ВА забезпечує організацію здійснення моніторингу впровадження рекомендацій (встановлює

вимоги у внутрішніх документах з питань проведення ВА) для упевненості в тому, що відповідальні за діяльність особи розпочали ефективні дії, спрямовані на їх виконання, або керівництво установи взяло на себе ризик невиконання таких рекомендацій.

- Проведення моніторингу впровадження аудиторських рекомендацій передбачає здійснення заходів працівниками підрозділу ВА щодо отримання інформації від відповідальних осіб за діяльність про реалізацію аудиторських рекомендацій.

Звітування про діяльність підрозділу внутрішнього аудиту

- Керівник підрозділу ВА раз на півріччя в терміни, визначені керівником установи, у письмовій формі звітує перед ним про результати діяльності підрозділу ВА.
- Звіт про результати діяльності підрозділу ВА повинен включати:
 - стан виконання плану діяльності з ВА та/або причини його невиконання;
 - інформацію про позапланові ВА;
 - резюме кожного завершеного планового та позапланового ВА;
 - суттєві проблемні питання, у тому числі виявлені за результатами виконання аудиторських завдань у попередні періоди, що потребували негайного вжиття заходів, яких проведено не було;
 - результати впровадження рекомендацій;
 - обмеження, що виникали під час проведення ВА;
 - інформацію про наявність та стан виконання програми забезпечення та підвищення якості ВА.

Формування та зберігання справ внутрішнього аудиту

- Матеріали справи – сукупність документів, зібраних та складених у процесі планування, проведення, оформлен-

ня результатів ВА та моніторингу впровадження рекомендацій.

- Порядок формування справ ВА, їх зберігання, використання, знищення та передачі у разі звільнення керівника підрозділу ВА розробляється керівником підрозділу з урахуванням вимог законодавства та затверджується розпорядчим документом установи.
- Справи формуються з присвоєнням номера та обов'язковою реєстрацією в журналі обліку аудиторських звітів і складаються з розпорядчих документів на проведення ВА, його програми, офіційної та робочої документації з додатками, відомостей про заходи, вжиті за результатами ВА, та іншої інформації, пов'язаної з впровадженням рекомендацій.

Надання інформації про результати внутрішнього аудиту

- Інформація про результати ВА надається за зверненням органів державної влади з дотриманням установлених вимог законодавства та внутрішніх документів з питань проведення ВА щодо розголошення інформації з обмеженим доступом та конфіденційної інформації.
- У разі надходження звернення від Державної фінансової інспекції України керівник підрозділу ВА забезпечує підготовку інформації про результати ВА та інших відомостей, що стосуються його проведення, для подання керівнику установи та направлення протягом 10 робочих днів з дня надходження такого звернення.

Взаємодія підрозділу внутрішнього аудиту з органами державної влади

- У разі виявлення підрозділом ВА під час проведення ВА фактів нецільового використання бюджетних коштів, марнотратства, зловживання службовим становищем, порушень фінансово-бюджетної дисципліни, які призвели

до втрат чи збитків та/або які мають ознаки злочину, керівник підрозділу ВА письмово інформує керівника установи про необхідність інформування правоохоронних органів про такі факти або передачі їм матеріалів ВА.

Скарги на дії працівників підрозділу внутрішнього аудиту

- Скарги на дії працівників підрозділу ВА, що надходять до установи, розглядаються в установленому законодавством порядку.
- Якщо за результатами розгляду скарги установою встановлено факт невідповідності офіційної документації, складеної за результатами ВА, дійсному стану справ та/або порушення працівником підрозділу ВА законодавства, що вплинуло на об'єктивність висновків, керівник установи призначає повторний ВА.

Забезпечення і підвищення якості внутрішнього аудиту, оцінка якості внутрішнього аудиту

- Керівником підрозділу ВА щорічно складається програма забезпечення та підвищення якості ВА, що ним підписується та затверджується керівником установи.
- Програма забезпечення та підвищення якості ВА включає проведення періодичних внутрішніх оцінок та заходи за результатами зовнішніх оцінок якості ВА.
- Керівник підрозділу ВА сприяє виконанню програми забезпечення та підвищення якості ВА.
- Внутрішня оцінка якості ВА передбачає моніторинг діяльності з ВА, що проводиться керівником підрозділу ВА, періодичний аналіз діяльності підрозділу ВА, котрий здійснюється працівниками підрозділу ВА шляхом самооцінки або іншими працівниками установи, що володіють практичними знаннями у сфері ВА.

Кодекс етики працівника підрозділу внутрішнього аудиту (наказ Мінфіну від 29.09.2011 № 1217)

- Кодекс етики – задекларована в принципах система моральних і професійних цінностей та правил поведінки працівників підрозділу внутрішнього аудиту або посадових осіб, на котрих покладено повноваження щодо здійснення внутрішнього аудиту і якими добровільно взято зобов'язання на їх дотримання у професійній діяльності.
- Кодекс стосується працівників підрозділу внутрішнього аудиту або посадових осіб, на яких покладено повноваження щодо здійснення внутрішнього аудиту та поширюється дія постанови Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 № 1001.

Принцип сумлінності

- Суворе дотримання працівником правил поведінки при виконанні ним службових обов'язків та у стосунках зі співробітниками. Поведінка працівника не повинна викликати жодної підозри або сумніву у представників громадськості.

Принцип незалежності та об'єктивності

- Полягає у незалежності працівника від будь-яких зацікавлених груп або обставин, що загрожують інтересам органу, в якому він працює, чи виконанню працівником службових обов'язків, перешкоджають йому бути об'єктивним під час провадження професійної діяльності.

Принцип конфіденційності

- Полягає у неухильному дотриманні працівником встановлених законодавством України вимог до використання та надання інформації, отриманої під час виконання службових обов'язків.

Принцип професійної компетентності

- Полягає у застосуванні працівником знань, навичок та досвіду, необхідних для виконання службових обов'язків.

НАУКОВЕ ВИДАННЯ

**РЕФОРМУВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ
ТА ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ
В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ УКРАЇНИ**

Науково-методичні матеріали

Відповідальний за випуск

В. Д. Королюк

Редактор

С. В. Зюбенко

Коректор

Н. Г. Пузиренко

Комп'ютерна верстка

І. М. Кіриличева

Формат 60×84/16. Ум. друк. арк. 3,25. Наклад 300 прим.

Видавець: Державна навчально-наукова установа “Академія фінансового управління”
04119, м. Київ, вул. Дегтярівська, 38–44, тел./факс: (044) 277-51-15.
Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 4348 від 08.08.2012.

Для нотаток

Для нотаток
