

## ПРОБЛЕМИ ВПРОВАДЖЕННЯ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ СУМЛІННОГО УПРАВЛІННЯ ДЕРЖАВНИМИ ФІНАНСАМИ В УКРАЇНСЬКУ ПРАКТИКУ

У поточний період в Україні відбувається реформа управління державними фінансами. Протягом останніх років для забезпечення розвитку системи державного внутрішнього фінансового контролю прийнято законодавчі та нормативно-правові акти з питань управління державними фінансами, зокрема Бюджетний кодекс України в новій редакції, яким встановлено основні засади організації та здійснення фінансового управління і контролю, підзвітності і відповідальності керівників бюджетних установ, внутрішнього аудиту, а також контролю за їх станом. Для імплементації його положень Кабінетом Міністрів України та Мінфіном прийнято понад 70 актів законодавства, у т.ч. стратегію розвитку системи управління державними фінансами [1].

Проблеми управління фінансами громадського сектора знаходяться у центрі уваги багатьох вчених. У дисертаційній роботі О. В. Дейнека визначено напрямки вдосконалення системи оцінки ефективності функціонування фінансів державного сектора економіки України, зокрема, обґрунтовано необхідність застосування розробленої моделі оцінки ефективності функціонування фінансів державного сектора економіки; виявлено взаємозв'язок масштабів та ефективності функціонування суб'єктів державного сектора економіки з метою підвищення рівня ефективності даного сегмента; запропоновано здійснювати контроль за рівнем ефективності за допомогою динамічного нормативу та розроблено структурно-логічну схему цільового планування фінансів державного сектора економіки, реалізація якої дозволить виявити можливі резерви для підвищення рівня ефективності функціонування даної ланки фінансової системи [2].

В статті Н. А. Дехтяр, О. В. Дейнеки досліджено сутність фінансів державного сектора економіки та визначено їх місце в системі державних фінансів України [3, с. 61]. У публікаціях Ю. Б. Слободяник досліджено проблеми забезпечення контролю якості державного аудиту [4], проаналізовано сучасний стан системи контролю державних фінансів в Україні, визначено основні фактори, що впливають на її ефективність, розмежовано поняття внутрішнього і зовнішнього державного аудиту [5, с. 162].

У колективній монографії під редакцією д.е.н., проф. О. О. Непочатенко проаналізовано останні зміни законодавства України в сфері бюджетного регулювання і контролю [6, с. 157 – 162]. Визначено, що ці зміни значно ускладнюють трансформацію системи контролю державних фінансів в напрямку

запровадження державного аудиту, спричиняють гальмування процесу демократичних реформ, започаткованих в державі.

Утім, високо оцінюючи роботи вказаних авторів, слід зазначити, що недостатньо увагу приділяється проблемам впровадження у вітчизняну практику міжнародних стандартів державного фінансового контролю [7, с. 251; 8, с. 253].

Метою статті є виробка рекомендацій із використання у вітчизняній практиці рекомендацій INTOSAI по добросовісному управлінню (INTOSAI GOV), що містять ряд вказівок державним структурам, зокрема по організації внутрішнього контролю і бухгалтерського обліку.

У системі стандартів Міжнародної організації Вищих органів фінансового контролю номери 9000 – 9999 зарезервовані для документів, які мають назву INTOSAI GOV (керівництво із сумлінного управління), що використовуються замість ISSAI. У них містяться рекомендації з внутрішнього контролю, бухгалтерського обліку та інших питань, що входять до сфери адміністративної відповідальності (табл.).

На рівні Європейського союзу стандарти INTOSAI GOV 9100 стали основою для створення моделі системи внутрішнього фінансового державного контролю (PIFC), розробленою Європейською комісією (Генеральний департамент з питань бюджету) для національних урядів країн ЄС.

Відповідно до INTOSAI GOV 9100 внутрішній контроль - комплексний процес, що реалізовується керівництвом і персоналом організації, призначений для скорочення ризиків, а також забезпечення належних гарантій того, що в ході реалізації завдань організації досягатимуться наступні загальні цілі: ведення діяльності впорядкованим, етичним, економічним, ефективним і результативним чином; виконання зобов'язань підзвітності; дотримання законодавства і інструкцій; захист ресурсів від втрати, нецільового використання і ушкодження.

Внутрішній контроль розглядається не як одна подія або обставина, а послідовність дій, що охоплюють усю діяльність організації. Впровадження засобів внутрішнього контролю вимагає значних ініціативних зусиль з боку керівництва, а також значного об'єму контактів керівництва з іншими співробітниками. Якщо вище керівництво вважає внутрішній контроль важливим, інші співробітники організації будуть це відчувати і відповідати добросовісною підтримкою встановлених засобів контролю. Наприклад, створення підрозділу внутрішнього аудиту, як елементу системи внутрішнього контролю, є з боку керівництва

Система стандартів INTOSAI GOV (побудовано з даними [9])

INTOSAI керівництво із сумлінного управління (INTOSAI GOV) INTOSAI Guidance for Good Governance	
INTOSAI GOV 9100–9199 - Внутрішній контроль (Internal Control)	
INTOSAI GOV 9100	Директиви для стандартів внутрішнього контролю громадського сектора
INTOSAI GOV 9110	Керівництво для звітування про ефективність засобів внутрішнього контролю: досвід вищих органів контролю в реалізації засобів внутрішнього контролю
INTOSAI GOV 9120	Внутрішній контроль: Забезпечуючи Фонди для відповідальності в Уряді
INTOSAI GOV 9130	Директиви для стандартів внутрішнього контролю громадського сектора: подальша інформація відносно управління ризиком організації
INTOSAI GOV 9140	Внутрішній контроль незалежності в громадському секторі
INTOSAI GOV 9150	Координація і співпраця між вищими органами контролю і внутрішніми аудиторами в громадському секторі
INTOSAI GOV 9200–9299 – Стандарти бухгалтерського обліку (Accounting Standards)	
INTOSAI GOV 9250	Інтегрована структура фінансової відповідальності (IFAF)

чітким сигналом про важливість внутрішнього контролю.

Незалежно від того, наскільки грамотно здійснюється планування і реалізація засобів внутрішнього контролю, вони не здатні забезпечити керівництву організації повну гарантію досягнення цілей останньої. Невпевненість і ризики відносяться до майбутнього, яке ніхто не здатний передбачити з повною визначеністю. На здатність організації до досягнення її цілей можуть впливати чинники поза контролем або впливом організації. Обмеження пов'язані також з наступними чинниками: судження людини при ухваленні рішення може бути невірним; в результаті елементарних помилок можуть виникати кризові ситуації; засоби контролю можуть не функціонувати в результаті зіткнення позицій декількох чоловік; керівництво здатне недобросовісно відмінити принципи внутрішнього контролю. Тому при оцінці ризиків слід розглядати усі можливі ризики (включаючи ризик шахрайства і корупції). Організації слід прагнути до адекватного балансу між попередньою і поточною контрольною діяльністю.

Не доцільно доручати контроль усіма ключовими етапами транзакції або діями одній особі. Ризик помилки, зайвих витрат або незаконних дій, пов'язаних з ситуацією, коли одна особа контролює усі ключові етапи транзакції або події зростає. В зв'язку з цим ключові обов'язки і відповідальність за санкціонування, обробку, реєстрацію і розгляд транзакцій і подій повинні розподілятися між людьми. Змова здатна скоротити або повністю зруйнувати ефективність діяльності по внутрішньому контролю. Для її запобігання важливо налагодити процес підзвітності, в ході якого органи державної або муніципальної влади, а також їх співробітники

несуть відповідальність за свої рішення і дії, у тому числі, при розпорядженні бюджетними коштами і з усіх питань ефективності діяльності. Підзвітність здійснюється шляхом розробки, підтримки і надання надійної і актуальної фінансової і нефінансової інформації, а також за допомогою добросовісного розкриття вказаної інформації у своєчасній звітності як внутрішнім, так і зовнішнім зацікавленим особам.

Згідно INTOSAI GOV 9110 витрати на внутрішній контроль не повинні перевищувати отримуваної вигоди. Під витратами розуміється фінансове вираження ресурсів, використаних на досягнення певної мети, а також економічне вираження втрачених можливостей, наприклад, затримка у виконанні роботи, зниження рівня послуг, що надаються, або продуктивності, погіршення трудової дисципліни тощо.

Система внутрішнього контролю і усі транзакції і значні події мають бути чітко задокументовані, і документація має бути завжди доступна для вивчення. Країні доцільно мати законодавство, що встановлює загальні вимоги і цілі здійснення ефективного внутрішнього контролю.

Оскільки державна, економічна, промислова, нормативна і оперативна ситуація постійно міняється, оцінка ризиків має бути процесом постійним і безперервним. Відповідно INTOSAI GOV 9130 управління ризиками організації – це процес, спрямований на виявлення можливих подій, здатних вплинути на організацію і на утримання рівня ризику в прийнятних межах для забезпечення належних гарантій досягнення цілей організації. Елементи управління ризиками: умови усередині організації, установка цілей, виявлення подій, оцінка ризиків, реагування на ризики, контрольні дії, інформація і її передача, моніторинг. Форми реагування на виявлені ризики зводяться до

такого: перенесення ризику, ліквідація ризику, припинення діяльності, визнання ризику допустимим. Контрольні процедури передбачають наявність: засобів контролю, спрямованих на запобігання зловживанням; направляючих засобів контролю; засобів контролю, спрямованих на виявлення порушень; засобів контролю, спрямованих на пом'якшення негативної ситуації.

Стандарти INTOSAI GOV 9140 і 9150 були розглянуті, а потім затверджені на XX Конгресі INTOSAI в Йоханнесбурзі в листопаді 2010 р. INTOSAI GOV 9140 регулює, серед іншого, критерії незалежності і об'єктивності внутрішнього аудиту в державному секторі, а також шляхи побудови системи незалежного і об'єктивного внутрішнього аудиту. INTOSAI GOV 9150 розмежовує роль і відповідальність внутрішнього аудитора і вищими органами фінансового контролю (ВОФК) в системі державного контролю, і визначає переваги, ризики, основи, різновиди, етапи і зміст співпраці і між внутрішніми аудиторами і ВОФК.

Для сприяння організації та здійснення внутрішнього контролю в бюджетних установах Міністерством фінансів України затверджено Методичні рекомендації з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах [10].

Зазначені Методичні рекомендації підготовлені на підставі посібника із стандартів внутрішнього контролю для державного сектору, розробленого Комітетом з внутрішнього контролю Міжнародної організації вищих контролюючих органів (INTOSAI GOV9100), в основу якого покладено модель COSO, та визначають основні елементи внутрішнього контролю, а саме:

- аспекти внутрішнього середовища (особиста і професійна чесність, а також етичні цінності керівництва і працівників, організаційна структура та розподіл обов'язків, правила управління людськими ресурсами);
- підходи до ідентифікації ризиків та оцінки, визначення способів реагування на них;
- заходи контролю (процедури авторизації, візування, розподіл повноважень, контроль за доступом до ресурсів та облікових записів, достовірністю проведених операцій та інші);
- інформаційний і комунікаційний обмін;
- проведення постійного моніторингу діяльності установи та періодичної оцінки.

Модель ризику і контролю COSO [11] була розроблена Комітетом спонсорських організацій Комісії Тредвея (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) в США у кінці 80-их років минулого століття під час краху сотень фінансових інститутів, який приніс мільярдні збитки інвесторам, дебіторам і уряду. Моделі, запропоновані COSO, послужили основою для ряду інших моделей ризику і контролю, розроблених в інших країнах організаціями, аналогічними COSO, і

різними консультативними фірмами. У її рамках ризик визначається як загроза того, що деяка подія або дія негативно вплине на здатність організації успішно досягти своїх цілей або реалізувати свої стратегії. Джерела ризику поділяються на внутрішні і зовнішні.

Внутрішні джерела ризику: працівники, які можуть помилятися, недбало відноситися до роботи, шахраювати; обладнання, яке може дати збій або вийти з ладу; невірно поставлені цілі тощо. Зовнішні джерела ризику, які персоніфікуються, є: конкуренти, постачальники, клієнти. Інші зовнішні джерела ризику, які не персоніфікуються: законодавство, політичні події, громадська думка, стан економіки і фінансів, зокрема, загроза різкої девальвації валюти. Окрім цілей, які організація встановлює перед собою, вона має певні обов'язки, що накладаються на неї державою і інвесторами:

- надійність і інтегрованість інформації – організація зобов'язана надавати інформацію різним зацікавленим особам (інвесторам, державі, дебіторам) для ухвалення рішень відносно неї. Для отримання надійних періодичних узагальнених даних потрібне, щоби поточна інформація, генерована на усіх робочих місцях, була надійною і не суперечливою;
- виконання внутрішніх політик, планів, процедур, а також зовнішніх законів і норм. Очевидно, що дотримання державних законів є обов'язком організації. Встановивши свої внутрішні норми, організація тим самим зобов'язується виконувати їх;
- захист активів. Інвестори надають організації свої активи для використання в цілях отримання прибутку (чи інших цілей у разі неприбуткових організації). Організація, зі свого боку, зобов'язана захищати ці активи;
- економічне і ефективне використання ресурсів;
- досягнення цілей, встановлених для поточної діяльності і спеціальних програм.

Висновки:

1. Узагальнено зміст системи стандартів INTOSAI GOV, які являють собою керівництво із сумлінного управління державними фінансами у сфері внутрішнього контролю і стандартів бухгалтерського обліку. Вони визначають порядок звітування про ефективність засобів внутрішнього контролю, формування інтегрованої структури фінансової відповідальності, використання інформації відносно управління ризиком організації, контролю незалежності в громадському секторі, координації і співпраці між вищими органами контролю і внутрішніми аудиторами в громадському секторі.

2. Визначено напрями використання моделі ризику і контролю COSO для управління фінансами державного сектора в частині ідентифікації джерел ризику, цілей і обов'язків організації.

3. Впровадження стандартів INTOSAI GOV9100 і моделі COSO в українську практику передбачає визначення аспектів зовнішнього і внутрішнього середовища функціонування суб'єктів державного

сектора, підходів до ідентифікації ризиків і способів реагування на них, заходів контролю, інформаційного і комунікаційного обміну, проведення постійного моніторингу діяльності установи та періодичної оцінки тощо.

Перспективами подальших досліджень є розробка рекомендацій із формування інтегрованої структури фінансової відповідальності органів державного управління.

### Література

1. **Стратегія** розвитку системи управління державними фінансами: розпорядження Кабінету Міністрів України від 1 серпня 2013 р. № 774-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/774-2013-%D1%80>

2. **Дейнека О. В.** Ефективність функціонування фінансів державного сектора економіки України [Текст] : автореф. дис. ... к. е. н. : спец. 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит / О. В. Дейнека; Державний вищий навчальний заклад „Українська академія банківської справи Національного банку України”. – Суми, 2010. – 21 с. 3. **Дехтяр Н. А.** Основи функціонування фінансів державного сектора як складової фінансової системи [Текст] / Н. А. Дехтяр, О. В. Дейнека // Вісник Української академії банківської справи. – 2009. – № 1(26). – С. 58 – 64. 4. **Слободяник Ю. Б.** Контроль якості державного аудиту [Електронний ресурс] / Ю. Б. Слободяник // Междисциплинарные исследования в науке и образовании. – 2012. – № 1 К. – Режим доступу : URL: [www.es.rae.ru/mno/158-1171](http://www.es.rae.ru/mno/158-1171) 5. **Слободяник Ю. Б.** Внутрішній і зовнішній державний аудит: організаційно-правові аспекти [Текст] / Ю. Б. Слободяник // Економічний простір. – 2011. – № 49. – С. 159 – 165. 6. **Аспекти** соціально-економічного розвитку транзитивної економіки [Текст] : монографія / [Ю. Б. Слободяник та інш.] ; ред. д.е.н., проф. О. О. Непочатенко. – Умань : Вид. „Сочинський”, 2011. – Ч. 1. – 288 с. 7. **Слободяник Ю. Б.** Професійні стандарти державного аудиту / Ю. Б. Слободяник // Вісник Університету банківської справи Національного банку України 2012. – № 3 (15). – С. 249 – 252. 8. **Ангеліна І. А.** Проблеми впровадження міжнародних стандартів державного фінансового контролю / І. А. Ангеліна // Вісник ДонНУЕТ. – Серія „Економічні науки”. – 2012. – № 4. – С. 249 – 254. 9. **INTOSAI Guidance for Good Governance (INTOSAI GOV).** Retrived from: <http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/intosai-guidance-for-good-governance-intosai-gov.html> 10. **Прозатвердження** 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 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/MF12080.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF12080.html) 11. **Управління** ризиками організацій. Інтегрована модель. Концептуальне

основи. – The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, 2004. – 14 с. – [http://www.coso.org/documents/coso\\_ERM\\_ExecutiveSummary\\_Russian.pdf](http://www.coso.org/documents/coso_ERM_ExecutiveSummary_Russian.pdf)

### **Ангеліна І. А. Проблеми впровадження міжнародних стандартів сумлінного управління державними фінансами в українську практику**

Узагальнено зміст системи стандартів INTOSAI GOV, які являють собою керівництво із сумлінного управління державними фінансами у сфері внутрішнього контролю і стандартів бухгалтерського обліку. Визначено напрями використання моделі ризику і контролю COSO для управління фінансами державного сектора в частині ідентифікації джерел ризику, цілей і обов’язків організації. Розроблено заходи з впровадження стандартів INTOSAI GOV і моделі COSO в українську практику.

*Ключові слова:* державні фінанси, сумлінне управління, міжнародні стандарти

### **Ангелина И. А. Проблемы внедрения международных стандартов добросовестного управления государственными финансами в украинскую практику**

Обобщено содержание системы стандартов INTOSAI GOV, которые представляют собой руководство по добросовестному управлению государственными финансами в сфере внутреннего контроля и стандартов бухгалтерского учета. Определены направления использования модели риска и контроля COSO для управления финансами государственного сектора в части идентификации источников риска, целей и обязанностей организации. Разработаны мероприятия по внедрению стандартов INTOSAI GOV и модели COSO в украинскую практику.

*Ключевые слова:* государственные финансы, добросовестное управление, международные стандарты

### **Anhelina I. A. Problems of Introduction of International Standards of Conscientious State Financial Management in Ukrainian Practice**

The maintenance of the INTOSAI GOV standardssystem, which show by itself guidance from a conscientious state financial management in the field of internal control and standards of record-keeping, is generalized. The directions of the use of risk and control model COSO are determined for the financial management of state sector in part of authentication of sources of risk, aims and duties of organization. The measures are worked out on introduction of standards of INTOSAI GOV and models of COSO in Ukrainian practice.

*Keywords:* state finances, conscientious management, international standard

Стаття надійшла до редакції 21.03.2014

Прийнято до друку 25.06.2014