



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



МІНІСТЕРСТВО  
ФІНАНСІВ  
УКРАЇНИ

# МЕТОДОЛОГІЧНІ ВКАЗІВКИ З ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ УКРАЇНИ

Київ, 2019

## ЗМІСТ

<b>ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ</b> .....	<b>4</b>
Вступ.....	4
Мета та застосування Методологічних вказівок.....	4
Структура Методологічних вказівок.....	5
<b>Методологічні вказівки 1 (МВ 1): Професійні стандарти внутрішнього аудиту та правові норми</b> .....	<b>8</b>
1.1. Законодавчі визначення внутрішнього аудиту та об'єкта внутрішнього аудиту .....	8
1.2. Сутність міжнародних та вітчизняних напрямів проведення внутрішнього аудиту.....	9
1.3. Структура та ієрархія національних нормативно-правових актів у сфері внутрішнього аудиту.....	12
<b>Методологічні вказівки 2 (МВ 2): Роль та відповідальність внутрішніх аудиторів (Характеристики)</b> .....	<b>17</b>
2.1. Принципи професійної діяльності з внутрішнього аудиту.....	17
2.2. Постійний професійний розвиток внутрішніх аудиторів .....	222
<b>Методологічні вказівки 3 (МВ 3): Цикл діяльності з внутрішнього аудиту</b> .....	<b>244</b>
<b>Методологічні вказівки 4 (МВ 4): Планування діяльності з внутрішнього аудиту</b> .....	<b>277</b>
МВ 4.1: Визначення всієї сукупності об'єктів аудиту (простору аудиту). Категоризація об'єктів аудиту .....	30
МВ 4.2: Визначення у просторі аудиту ризиків, що можуть негативно вплинути на досягнення установою цілей.....	34
МВ 4.3: Оцінка ризиків за критеріями впливу та ймовірності їх виникнення .....	39
МВ 4.4: Визначення у просторі аудиту пріоритетних об'єктів аудиту на підставі факторів ризику .....	45
МВ 4.5: Формування та затвердження планів діяльності з внутрішнього аудиту (внесення змін до них) .....	50
<b>Методологічні вказівки 5 (МВ 5): Процес проведення внутрішнього аудиту (основні кроки внутрішнього аудиту)</b> .....	<b>60</b>
МВ 5.1: Попереднє дослідження об'єкта аудиту та планування внутрішнього аудиту.....	662
МВ 5.2: Проведення аудиту та аналіз .....	73
МВ 5.3: Підготовка аудиторського звіту .....	81
МВ 5.4: Відстеження результатів впровадження аудиторських рекомендацій .....	93
<b>Методологічні вказівки 6 (МВ 6): Управління та оцінка якості внутрішнього аудиту</b> .....	<b>97</b>

6.1. Здійснення внутрішніх оцінок якості внутрішнього аудиту .....	97
6.2. Здійснення зовнішніх оцінок якості внутрішнього аудиту .....	106
6.3. Розробка Програми забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту .....	107
<b>Методологічні вказівки 7 (МВ 7): Поведінка внутрішнього аудитора у випадку виявлення фактів шахрайства та корупції .....</b>	<b>110</b>
7.1. Міжнародні та вітчизняні визначення понять шахрайства та корупції .....	110
7.2. Форми та ознаки шахрайства .....	112
7.3. Повноваження і відповідальність керівництва у запобіганні фактів шахрайства .....	113
7.4. Роль, повноваження і відповідальність внутрішніх аудиторів у разі виникнення підозри шахрайства .....	114
7.5. Оцінка ризиків шахрайства .....	115
7.6. Інформування керівником підрозділу внутрішнього аудиту керівника установи та правоохоронні органи при виникненні підозри шахрайства .....	117
<b>Методологічні вказівки 8 (МВ 8): Взаємодія підрозділу внутрішнього аудиту з внутрішніми та зовнішніми зацікавленими сторонами .....</b>	<b>121</b>
8.1. Взаємовідносини керівника підрозділу внутрішнього аудиту із керівником установи .....	11211
8.2. Взаємовідносини підрозділу внутрішнього аудиту із відповідальними за діяльність .....	11255
8.3. Взаємовідносини підрозділу внутрішнього аудиту з Міністерством фінансів .....	11266
8.4. Взаємовідносини підрозділу внутрішнього аудиту з іншими державними органами .....	11288
<b>ДОДАТКИ .....</b>	<b>130</b>
Зразок Положення про підрозділ внутрішнього аудиту .....	131
Зразок посадової інструкції головного спеціаліста підрозділу внутрішнього аудиту .....	142
Зразок примірної декларації внутрішнього аудиту .....	147
Зразок примірного положення про аудиторський комітет .....	151
Програма розвитку внутрішніх аудиторів державного сектору України .....	158
Зразок Програми забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту .....	163

# ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ

## Вступ

Методологічні вказівки з внутрішнього аудиту в державному секторі України базуються на Міжнародних стандартах професійної практики внутрішнього аудиту, розроблених Інститутом внутрішніх аудиторів (ІА).

Для державного сектору України адаптовано Міжнародні стандарти внутрішнього аудиту (ІА) у Національні стандарти внутрішнього аудиту, які включають (аналогічно міжнародним стандартам): Стандарти якісних характеристик (Attribute Standards), що визначають властиві ознаки, які притаманні діяльності як підрозділам, так і окремим посадовим особам, що здійснюють діяльність із внутрішнього аудиту; а також Стандарти діяльності (Performance Standards), які описують сутність внутрішнього аудиту та містять критерії якості, у відповідності до яких може оцінюватись функція внутрішнього аудиту.

Методологічні вказівки описують положення Національних стандартів внутрішнього аудиту – Стандартів якісних характеристик (глави 1-3 розділу II, глави 3-6 розділу IV) та Стандартів діяльності (глави 1-7 розділу III, глави 1-2 розділу IV).

Орієнтовані на висвітлення теоретичних та практичних аспектів здійснення діяльності з внутрішнього аудиту, Методологічні вказівки покликані сприяти підвищенню професійного рівня внутрішнього аудитора, а також поліпшенню якості діяльності з внутрішнього аудиту в цілому.

## **Мета та застосування Методологічних вказівок**

Метою розробки Методологічних вказівок є роз'яснення вимог Національних стандартів внутрішнього аудиту для належного їх застосування та впровадження у практичній діяльності підрозділів внутрішнього аудиту, а також надання коментарів щодо зв'язку Національних стандартів внутрішнього аудиту з Міжнародними стандартами внутрішнього аудиту (ІА). Крім того, Методологічні вказівки містять пояснення відмінностей положень Міжнародних стандартів внутрішнього аудиту (ІА) від Національних стандартів внутрішнього аудиту.

У Методологічних вказівках містяться приклади застосування положень Національних стандартів внутрішнього аудиту у відповідних напрямках діяльності з внутрішнього аудиту, а також наводяться як обов'язкові, так і рекомендовані настанови щодо форм та зразків складання документів.

Методологічні вказівки призначені для внутрішніх аудиторів системи міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, обласних та Київської міської державних адміністрацій, інших головних розпорядників коштів державного бюджету. Крім того, Методологічні вказівки можуть використовувати органи місцевого самоврядування, яким законодавством рекомендовано запровадити діяльність із внутрішнього аудиту, а також інші розпорядники бюджетних коштів, які згідно з вимогами

Бюджетного кодексу України створили підрозділи внутрішнього аудиту та поширили у своїй діяльності вимоги Національних стандартів внутрішнього аудиту.

### Структура Методологічних вказівок

У наведеній нижче таблиці представлено перелік складових Методологічних вказівок:

Номер МВ	Назва МВ
1	Професійні стандарти внутрішнього аудиту та правові норми
2	Роль та відповідальність внутрішніх аудиторів (Характеристики)
3	Цикл діяльності з внутрішнього аудиту
4	Планування діяльності з внутрішнього аудиту (основні кроки планування діяльності з внутрішнього аудиту): 4.1. Визначення простору внутрішнього аудиту, категоризація об'єктів внутрішнього аудиту 4.2. Визначення у просторі внутрішнього аудиту ризиків 4.3. Оцінка ризиків за критеріями впливу та ймовірності їх виникнення 4.4. Визначення у просторі внутрішнього аудиту пріоритетних об'єктів внутрішнього аудиту 4.5. Формування та затвердження планів, внесення до них змін
5	Процес проведення внутрішніх аудитів (основні кроки внутрішнього аудиту) 5.1. Попереднє дослідження об'єкта внутрішнього аудиту та планування внутрішнього аудиту 5.2. Проведення внутрішнього аудиту та аналіз 5.3. Підготовка аудиторського звіту 5.4. Відстеження результатів впровадження аудиторських рекомендацій
6	Управління та оцінка якості внутрішнього аудиту
7	Поведінка внутрішнього аудитора у випадку виявлення фактів шахрайства та корупції
8	Взаємодія підрозділу внутрішнього аудиту з внутрішніми та зовнішніми зацікавленими сторонами

■ Стандарти якісних характеристик (Attribute Standards)

■ Стандарти діяльності (Performance Standards)

Методологічні вказівки містять посилання на законодавчі та інші нормативно-правові акти, як регулюють діяльність підрозділів внутрішнього аудиту (відповідних посадових осіб).

Нижче наведено перелік скорочень та умовних позначень, які

застосовуються у Методологічних вказівках:

- внутрішні аудитори, працівники підрозділів внутрішнього аудиту* – працівники підрозділів внутрішнього аудиту (посадові особи, на які покладено повноваження щодо проведення внутрішнього аудиту) міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, їх територіальних органів та бюджетних установ, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, обласних та Київської міської державних адміністрацій, інших головних розпорядників коштів державного бюджету;
- [Кодекс етики внутрішніх аудиторів\\*](#) – Кодекс етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 29.09.2011 № 1217 та зареєстрований в Міністерстві юстиції України 17.10.2011 за № 1195/19933 (із змінами);
- [Міжнародні стандарти внутрішнього аудиту \(ІА\), МСВА\\*\\*](#) – Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту (International Professional Practices Framework, IPPF), підготовлені Інститутом внутрішніх аудиторів (The Institute of Internal Auditors, ІА) редакція: січень 2017 року;
- Методичні вказівки, МВ* – Методологічні вказівки з внутрішнього аудиту в державному секторі України;
- Методичні рекомендації з організації внутрішнього контролю* – Методичні рекомендації з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 14.09.2012 № 995 (із змінами);
- [Національні Стандарти внутрішнього аудиту, НСВА\\*](#) – Стандарти внутрішнього аудиту, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 04.10.2011 № 1247 та зареєстровані в Міністерстві юстиції України 20.10.2011 за № 1219/19957 (із змінами);
- [Порядок оцінки функціонування внутрішнього аудиту\\*](#) – Порядок здійснення Міністерством фінансів України оцінки функціонування системи внутрішнього аудиту, затверджений наказом Мінфіну від 03.05.2017 № 480 та зареєстрований в Мін'юсті 24.05.2017 за № 663/30531 (зі змінами);
- [постанова № 1001, Порядок № 1001\\*](#) – постанова Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 № 1001 "Деякі питання здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту" (із змінами);
- установа* – міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, їх територіальні органи та бюджетні установи, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, обласні та Київська міська державні адміністрації, інші головні розпорядники коштів державного бюджету;
- [Форма звітності про результати діяльності підрозділів внутрішнього аудиту\\*](#) – Звітність "Звіт (зведений звіт) про результати діяльності підрозділу внутрішнього аудиту в міністерстві, іншому центральному органі виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери

\* далі по тексту усіх МВ здійснюється автоматичне відкриття нормативно-правих актів в мережі Інтернет, на які є посилання у відповідних МВ

\*\* далі по тексту усіх МВ здійснюється автоматичне відкриття перекладених на українську мову міжнародних документів, на які є посилання у відповідних МВ (на такі як Міжнародні стандарти внутрішнього аудиту (ІА), Кодекс етики Інституту внутрішніх аудиторів (ІА) (редакція: січень 2017 року), Стандарти аудиту INTOSAI (редакція: травень, 2003))

управління міністерства, іншого центрального органу виконавчої влади, в Раді міністрів Автономної Республіки Крим, в обласній, Київській або Севастопольській міській державній адміністрації", затверджена наказом Міністерства фінансів України від 27.03.2014 № 347 та зареєстрована в Міністерстві юстиції України 11.04.2014 за № 410/25187 (зі змінами).



– за таким умовним позначенням наводяться витяги з Національних стандартів внутрішнього аудиту;



– за таким умовним позначенням наведено міжнародний досвід у сфері внутрішнього аудиту, практичні приклади за різними напрямками аудиторської діяльності, цитується вітчизняна законодавча термінологія;



– за таким умовним позначенням наведено важливу інформацію та рекомендації, на які слід особливо звертати увагу внутрішньому аудитору

## Методологічні вказівки 1 (МВ 1): Професійні стандарти внутрішнього аудиту та правові норми

МВ 1 стосуються наступних:

**МСВА:**

- 1000: Цілі, повноваження та обов'язки;
- 1010: Визнання обов'язкових керівництв у статуті внутрішнього аудиту;
- 2100: Сутність роботи внутрішнього аудиту

**НСВА:**

- глава 1 розділу II: Основні внутрішні документи з питань внутрішнього аудиту
- глава 1 розділу III: Напрями проведення внутрішнього аудиту

**МВ 1 включають:**

- вітчизняні визначення внутрішнього аудиту та об'єкта внутрішнього аудиту;
- сутність міжнародних та національних напрямів внутрішнього аудиту, рекомендації щодо їх застосування у відповідних сферах діяльності;
- структуру та ієрархію нормативно-правових актів, які мають дотримуватись внутрішні аудиторів при здійсненні діяльності з внутрішнього аудиту;
- повноваження та відповідальність керівника підрозділу внутрішнього аудиту

### 1.1. Законодавчі визначення внутрішнього аудиту та об'єкта внутрішнього аудиту



Відповідно до статті 26 [Бюджетного кодексу України](#) *внутрішнім аудитом* є діяльність, спрямована на удосконалення системи управління, внутрішнього контролю, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності розпорядника бюджетних коштів і підприємств, установ та організацій, що належать до сфери його управління, та яка передбачає надання незалежних висновків і рекомендацій. Для здійснення внутрішнього аудиту розпорядник бюджетних коштів в особі керівника утворює самостійний структурний підрозділ внутрішнього аудиту, що є підпорядкованим і підзвітним безпосередньо такому керівнику.



З огляду на визначення внутрішнього аудиту, *об'єктом внутрішнього аудиту* у відповідності до пункту 2 Порядку № 1001 є діяльність державного органу, його територіальних органів, підприємств (у тому числі суб'єктів господарювання, державна частка у статутному капіталі яких перевищує 50 відсотків чи становить величину, яка забезпечує державі право вирішального впливу на господарську діяльність таких суб'єктів господарювання), установ та організацій, що належать до сфери його управління, в повному обсязі або з окремих питань (на окремих етапах), та заходи, що здійснюються керівниками таких органів, підприємств, установ та організацій для забезпечення ефективного функціонування системи внутрішнього контролю (дотримання принципів законності та ефективного використання бюджетних коштів та інших активів, досягнення результатів



відповідно до встановленої мети, виконання завдань, планів і вимог щодо їх діяльності).

## 1.2. Сутність міжнародних та вітчизняних напрямів проведення внутрішнього аудиту

Міжнародними стандартами внутрішнього аудиту (ІА) не передбачено напрямів внутрішнього аудиту на відміну від Національних стандартів внутрішнього аудиту, які визначають три напрями внутрішнього аудиту: аудит ефективності, фінансовий аудит, аудит відповідності.



*В той же час аудиторська функція у країнах ЄС покриває децю ширший спектр напрямів проведення внутрішніх аудитів та його форм.*

*У кожній окремій країні особливості реалізації функції внутрішнього аудиту, зокрема застосування напрямів внутрішнього аудиту, дуже тісно взаємопов'язані з особливостями систем адміністративного устрою, державного управління та контролю, а також із викликами подій у державному секторі.*

*У низці країн ЄС три вищезазначені напрями додатково розмежовано/поглиблено відповідно до специфіки їх фокусування, а також доповнено новими напрями внутрішнього аудиту. Наприклад, у деяких європейських країнах як окремий напрям визначено аудит ІТ-систем, а в рамках аудиту ефективності окремо деталізовано такі «піднапрями» як операційний аудит/аудит систем (спрямований на оцінку якості процедур внутрішнього контролю в середині операційних процесів) або адміністративний аудит (у фокусі якого ефективність управлінських рішень, досягнення цілей установи та ризики, що негативно впливають на виконання функцій і завдань установи).*

*Стандартами аудиту INTOSAI визначено, що державний аудит складається з двох основних видів – фінансового аудиту відповідності та правильності (regularity audit), в рамках якого передбачено серед інших і функції аудиту відповідності, та аудиту ефективності (performance audit), який зосереджується на трьох принципах: економічності (economy) – мінімізації ресурсів для досягнення визначених цілей; ефективності (efficiency) отриманні найбільшого ефекту з точки зору кількості та якості продукту у співвідношенні із затратами на його виробництво; результативності (effectiveness) – ступеню досягненню мети в контексті суспільної проблеми (потреби суспільства). Зазначені принципи є основою для здійснення аудитів ефективності (Модель трьох «Е»).*

*В цілому у міжнародній практиці напрями, за якими здійснюються внутрішні аудити, не мають чіткого розмежування. Багато питань внутрішнього аудиту мають елементи, які можуть охоплюватися різними напрямими внутрішніх аудитів. У Нідерландах аудиторські групи працюють у командах із числа фахівців з операційного аудиту (один з «піднаправів» аудиту ефективності), ІТ-аудиту і фінансового аудиту для надання відповіді на питання аудиту з різних точок зору. У Португалії внутрішні аудитори*

проводять аудит відповідності, аудит систем, аудит ефективності та ІТ-аудит. Внутрішні аудиторі Великої Британії здійснюють аудит відповідності, ІТ-аудит, фінансовий аудит, аудит ефективності та оцінку програм. А у Польщі внутрішні аудиторі мають право проводити фінансовий аудит, аудит ефективності та аудит відповідності.

Відповідно до глави 1 розділу III Національних стандартів внутрішнього аудиту до меж проведення внутрішнього аудиту відносяться наступні сфери діяльності:

## Глава 1. Напрями проведення внутрішнього аудиту

### 1.1. Сфера застосування внутрішнього аудиту охоплює такі напрями діяльності:

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).

1.2. У разі негативного висновку за результатами фінансового аудиту чи аудиту відповідності за рішенням керівника установи може бути призначено проведення аудиту ефективності.

Виходячи із визначення *аудиту ефективності*, цей напрям проведення внутрішнього аудиту включає найбільш широкий спектр об'єктів внутрішнього аудиту та проблемних сфер, що вимагає від внутрішнього аудитора належного рівня знань та навичок щодо аудиторських методів та методичних прийомів, а також досвіду у різних сферах діяльності.

Своєю чергою, *фінансовий аудит* фокусується виключно на фінансових процесах (зосереджуючись на механізмах контролю в них), фінансових операціях, бухгалтерському обліку та звітності. Методи його проведення та підготовки звіту (аудиторських висновків) в цілому стандартизовані, а необхідні для його проведення знання обмежується сферами бюджетного процесу, бухгалтерського обліку, здійснення державних закупівель та права.


Сутність *аудиту відповідності* фактично зведено до контролю за процедурами і транзакціями, що здійснюються в установі, на предмет їх відповідності правилам, законодавству та стандартам. При цьому в ході проведення такого виду внутрішнього аудиту не досліджуються питання ефективності та якості, достовірності фінансової звітності.



У *Стандартах аудиту INTOSAI* та *практиках деяких країн ЄС* цей різновид внутрішнього аудиту взагалі не розглядається як окремий напрям, а є складовою фінансового аудиту законності та правильності.

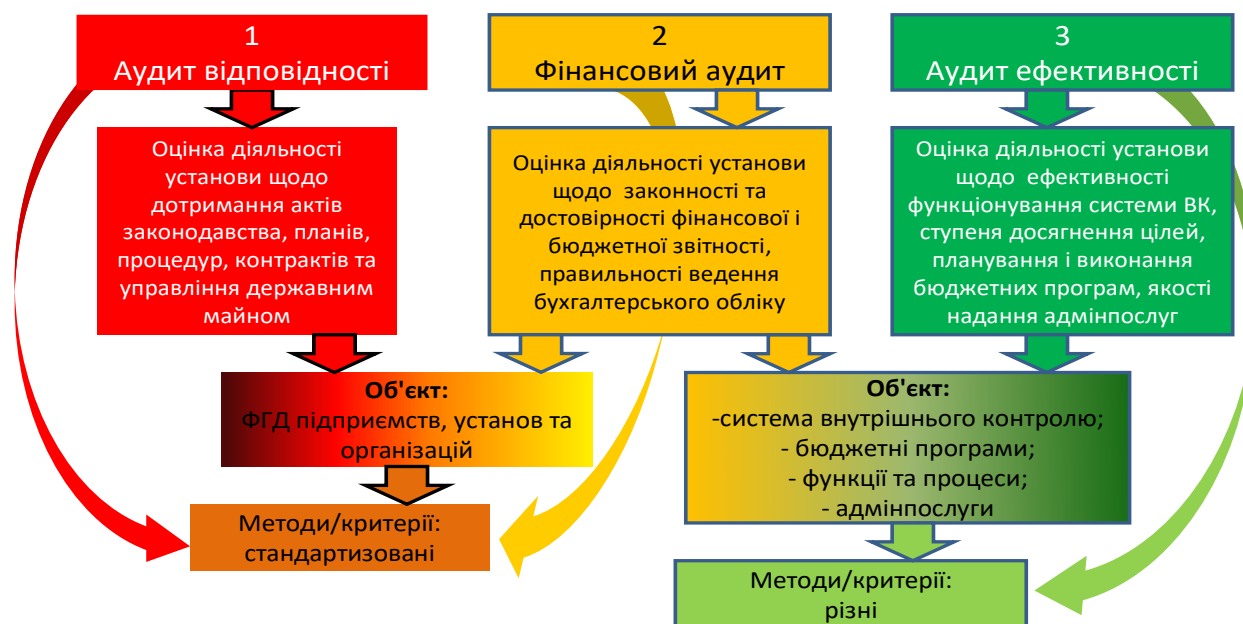
З огляду на це, країни, які перебувають на етапі розвитку діяльності з внутрішнього аудиту, зазвичай зосереджуються саме на аудитах відповідності і лише по мірі розвитку функції внутрішнього аудиту поступово опановують більш широкий спектр напрямів внутрішнього аудиту та його форм.

На практиці фінансові аудити можуть не виділятися в окремий напрям, а можуть бути інтегрованими в інші напрями внутрішнього аудиту: в аудити відповідності чи аудити ефективності, або застосовуватись одночасно усі три види аудиту в одному. Внутрішній аудит, що поєднує різні сфери напрямів, називають комплексним. І хоча Національні стандарти внутрішнього аудиту термінологічно не визначають поняття «комплексний внутрішній аудит», фактично ними передбачена можливість поєднання декількох напрямів внутрішнього аудиту в ході проведення одного внутрішнього аудиту.


 *Остаточне рішення щодо реалізації того чи іншого напрямку внутрішнього аудиту є предметом професійності внутрішніх аудиторів і воно має прийматися у кожному випадку окремо під час планування діяльності з внутрішнього аудиту.*

Схематично особливості визначених Національними стандартами внутрішнього аудиту напрямів внутрішнього аудиту зображено нижче:

#### НАПРЯМИ ПРОВЕДЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ



Завдяки певним особливостям фінансових аудитів та аудитів відповідності, пов'язаним насамперед із тим, що в основу їх методології покладено методи документальних і фактичних перевірок, внутрішні аудитори часто асоціюють ці напрями внутрішнього аудиту з інспектуванням (ревізіями).

 *Проте не слід ототожнювати фінансові аудити та аудити відповідності з ревізіями, оскільки у цих двох видів діяльності різні цілі та завдання. Інспектування має забезпечувати виявлення фактів порушення законодавства, встановлення винних у їх допущенні*

посадових осіб, також за його результатами керівництву установи пред'являються вимоги, а не надаються рекомендації. Тоді як внутрішній аудит – це незалежний огляд, метою якого є комплексна оцінка системи внутрішнього контролю, виявлення її слабких місць та надання рекомендацій, спрямованих на удосконалення системи внутрішнього контролю.

У наведеній нижче таблиці проаналізовано основні відмінності внутрішнього аудиту від ревізій:

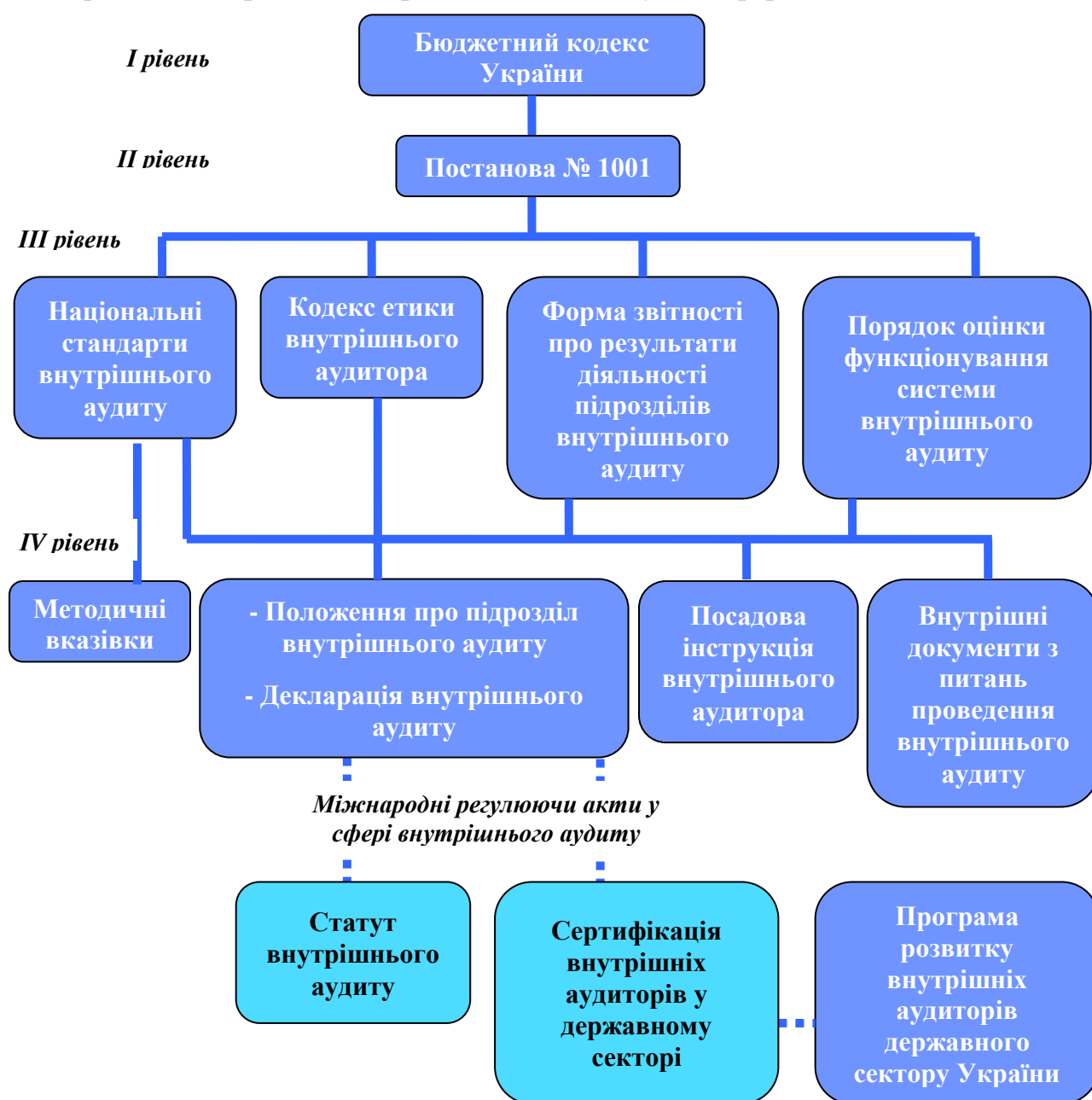
<b>Характеристики</b>	<b>Внутрішній аудит</b>	<b>Ревізія</b>
<i>мета</i>	попередження порушень, надання керівнику установи висновків та рекомендацій для удосконалення системи внутрішнього контролю та управління, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання державних ресурсів, виникнення помилок чи інших недоліків у діяльності установи	виявляти та фіксувати порушення, встановлювати винних у їх допущенні посадових осіб, надавати керівництву установ, контроль за діяльністю яких здійснювався, обов'язкові вимоги
<i>питання</i>	економічність, ефективність, результативність; адекватність системи внутрішнього контролю; гарантія досягнення мети діяльності установи	законність і відповідність
<i>об'єкт</i>	система внутрішнього контролю (функції, процеси та операції)	фінансові операції
<i>період</i>	не обмежується	минуле
<i>методи</i>	різні (залежно від цілей аудиту)	стандартизовані
<i>критерії</i>	різні (для кожного окремого напрямку внутрішнього аудиту визначаються свої критерії оцінки)	стандартні критерії, що підходять для усіх ревізій
<i>наукова база</i>	бухгалтерський облік, економіка, право, менеджмент, політологія, соціологія тощо	економіка, бухгалтерський облік
<i>інформування про наслідки</i>	керівника установи, за необхідності - інші внутрішні зацікавлені сторони	керівництво установ, контроль за діяльністю яких здійснювався, зовнішні сторони (наприклад Кабінет Міністрів України)

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

У вітчизняному законодавстві наразі затверджено низку нормативно-правових актів у сфері внутрішнього аудиту, які відповідають міжнародно-визнаним стандартам та методологіям, а також найкращим практикам ЄС.

Нижче схематично представлено структуру та ієрархію національних

документів у сфері внутрішнього аудиту (включаючи ці Методологічні вказівки). Крім того на схемі наведено зв'язок цих документів з існуючими міжнародними нормативно-правовими актами у цій сфері:



Вітчизняна система документів з внутрішнього аудиту складається з чотирьох рівнів. На першому рівні – **Бюджетний кодекс України**, який має найвищу юридичну силу в структурі нормативних документів у сфері внутрішнього аудиту. Так, статтею 26 Бюджетного кодексу України визначено сутність внутрішнього аудиту, встановлено обов'язковість його запровадження усіма розпорядниками бюджетних коштів, а також передбачена відповідальність керівника установи за організацію та здійснення діяльності з внутрішнього аудиту в своєму закладі та в підвідомчих установах.

На другому рівні – **постанова № 1001**, яку прийнято Кабінетом Міністрів України для реалізації вимог статті 26 Бюджетного кодексу України, а також відповідний Порядок № 1001, затверджений постановою № 1001. У них визначено базові засади для утворення та функціонування підрозділів



внутрішнього аудиту – порядок їх утворення, критерії для визначення чисельності внутрішніх аудиторів, основні завдання, функції та повноваження керівника і працівників підрозділів внутрішнього аудиту, вимоги стосовно звітування про результати діяльності підрозділів внутрішнього аудиту та зовнішнього оцінювання їх діяльності.

*На третьому рівні* – для практичної реалізації вимог постанови № 1001 наказами Мінфіну затверджено:

- національні **Стандарти внутрішнього аудиту**, які визначають єдині підходи до планування, організації та проведення внутрішніх аудитів, документування їх результатів, підготовки аудиторських звітів, висновків та рекомендацій, порядку звітування керівнику, здійснення внутрішніх оцінок якості внутрішнього аудиту;

- **Кодекс етики внутрішніх аудиторів**, що визначає морально-етичні принципи професійної діяльності працівників підрозділу внутрішнього аудиту та правила поведінки внутрішнього аудитора;

- **Форму звітності про результати діяльності підрозділів внутрішнього аудиту**, яка встановлює єдині підходи до складання та подання до Мінфіну такої звітності;

- **Порядок оцінки функціонування системи внутрішнього аудиту**, яким визначено механізм організації, проведення, оформлення та реалізації результатів оцінки функціонування системи внутрішнього аудиту (зовнішньої оцінки якості внутрішнього аудиту).

*На четвертому рівні* – **ці** **Методологічні вказівки та внутрішні документи з питань внутрішнього аудиту**, а також міжнародні регулюючі акти у сфері внутрішнього аудиту (**Статут внутрішнього аудиту**) та **сертифікація внутрішніх аудиторів у державному секторі**, їх зв'язок з вітчизняними внутрішніми документами з внутрішнього аудиту.

Методологічні вказівки підготовлені для розуміння внутрішніми аудиторами сутності вимог законодавства з внутрішнього аудиту, зокрема постанови № 1001, Національних стандартів внутрішнього аудиту.

Вимоги щодо обов'язковості розробки керівником підрозділу внутрішнього аудиту внутрішніх документів з питань внутрішнього аудиту та їх затвердження керівником установи передбачено главою 1 розділу II Національних стандартів внутрішнього аудиту:

#### **Глава 1. Основні внутрішні документи з питань внутрішнього аудиту**

**1.1. Основні завдання та функції підрозділу внутрішнього аудиту, права, повноваження і обов'язки керівника та працівників підрозділу внутрішнього аудиту визначаються відповідно до законодавства у внутрішніх документах установи, що затверджуються у встановленому порядку.**

**1.2. Основними внутрішніми документами з питань внутрішнього аудиту є положення про підрозділ внутрішнього аудиту, посадові інструкції працівників підрозділу внутрішнього аудиту, внутрішні документи з питань проведення внутрішнього аудиту.**

**Основні внутрішні документи з питань внутрішнього аудиту розробляються керівником підрозділу з урахуванням цих Стандартів та Порядку.**

**Основні внутрішні документи з питань внутрішнього аудиту в обов'язковому порядку містять:**

**положення про підрозділ внутрішнього аудиту – вимоги щодо дотримання Бюджетного кодексу України, Порядку, цих Стандартів та Кодексу етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту, затвердженого Міністерством фінансів України; 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 внутрішнього аудиту – завдання, функції та обов'язки працівників підрозділу внутрішнього аудиту, їх права, вимоги щодо освіти, знань, навичок та досвіду роботи, передбачені законодавством для кожної структурної одиниці підрозділу внутрішнього аудиту; право безперешкодного доступу працівників підрозділу внутрішнього аудиту до документів, інформації та баз даних, які стосуються проведення внутрішнього аудиту;**

**внутрішні документи з питань проведення внутрішнього аудиту – порядок планування і проведення внутрішніх аудитів, документування, реалізації їх результатів та, за рішенням керівника підрозділу, інші аспекти внутрішнього аудиту.**

Внутрішні документи з внутрішнього аудиту (положення про підрозділ внутрішнього аудиту, посадові інструкції його працівників та внутрішні документи з питань проведення внутрішнього аудиту) є необхідною складовою діяльності підрозділів внутрішнього аудиту та встановлюють вимоги щодо здійснення функції внутрішнього аудиту безпосередньо в установі. Крім того, такі документи містять критерії для оцінювання якості внутрішнього аудиту керівником підрозділу внутрішнього аудиту.

Вимоги внутрішніх документів із внутрішнього аудиту є обов'язковими для застосування та виконання усіма внутрішніми аудиторами відповідної установи. Відповідальність за відповідність вищому законодавству норм та положень внутрішніх документів із внутрішнього аудиту несе керівник підрозділу внутрішнього аудиту.

Для розуміння ролі внутрішнього аудиту в установі зазначені внутрішні документи повинні бути доведені до відповідних працівників установи. Тому в цих документах має бути чітко визначено мету та завдання підрозділу внутрішнього аудиту, його повноваження та відповідальність, інші важливі аспекти діяльності з внутрішнього аудиту.

Розробка внутрішніх документів із внутрішнього аудиту здійснюється з урахуванням специфіки діяльності відповідної установи та на підставі вимог нормативно-правових актів вищого рівня (зокрема, постанови № 1001, Національних стандартів внутрішнього аудиту, Кодексу етики внутрішніх аудиторів, Форми звітності про результати діяльності підрозділів внутрішнього аудиту), а також з урахуванням роз'яснень і коментарів, наведених у цих Методологічних вказівках.

Зразки Примірного положення про підрозділ внутрішнього аудиту та Примірної посадової інструкції головного спеціаліста підрозділу внутрішнього аудиту наведено у додатках 1, 2. Зазначені внутрішні документи підготовлено на підставі нормативно-правових актів, які регулюють діяльність підрозділів внутрішнього аудиту (функціональна складова).



*Відповідно до Міжнародних стандартів внутрішнього аудиту (ІА) цілі, повноваження та обов'язки функції внутрішнього аудиту визначаються у Статуті внутрішнього аудиту (Стандарт ІА 1000), який є збірником професійних норм та правил для функції внутрішнього аудиту і розглядається як угода між керівником установи та керівником підрозділу внутрішнього аудиту. У цьому документі визначаються мета і завдання внутрішнього аудиту, його роль та межі внутрішнього аудиту, принципи незалежності внутрішнього аудиту, описуються повноваження і відповідальність керівника та працівників підрозділу внутрішнього аудиту, встановлюються обмеження їх діяльності. Статут внутрішнього аудиту підписується керівником установи та керівником підрозділу внутрішнього аудиту. Копія цього документу може надсилатися Центральному підрозділу гармонізації.*

З метою посилення незалежності підрозділів внутрішнього аудиту пунктом 5<sup>1</sup> Порядку № 1001 (зі змінами) запроваджено підписання керівником державного органу, його територіального органу, бюджетної установи з керівником підрозділу внутрішнього аудиту відповідного органу або установи декларації внутрішнього аудиту. Така декларація за своєю суттю є схожим документом до Статуту внутрішнього аудиту, що застосовується у міжнародній практиці. У додатку 2.1 наведено зразок примірної декларації внутрішнього аудиту, підготовлений з урахуванням концептуальних документів Єврокомісії у сфері державного внутрішнього фінансового контролю, матеріалів Міжнародного інституту внутрішніх аудиторів та найкращих практик ЄС у цій сфері.



*Існуючі в країнах ЄС стратегії підготовки внутрішніх аудиторів передбачають навчання персоналу підрозділів внутрішнього аудиту як наступний етап розвитку професійних компетенцій молодих фахівців, отриманих ними у вищих навчальних закладах, і подальше підвищення цих компетенцій за допомогою сертифікації внутрішніх аудиторів державного сектору.*

На сучасному етапі в Україні розроблено Програму професійного розвитку внутрішніх аудиторів державного сектору України (яка наводиться у додатку 3 до цих МВ), розробка якої обумовлена необхідністю систематизації навчального процесу внутрішніх аудиторів. Згідно з цією Програмою внутрішні аудитори за рівнем свого професійного розвитку розділені на чотири блоки, які є аналогічні тим, що застосовуються Інститутом внутрішніх аудиторів для сертифікації останніх. Більш детальну інформацію про Програму професійного розвитку внутрішніх аудиторів державного сектору України наведено у [МВ 2 «Роль та відповідальність внутрішніх аудиторів \(Характеристики\)»](#).



## Методологічні вказівки 2 (МВ 2): Роль та відповідальність внутрішніх аудиторів (Характеристики)

МВ 2 стосуються наступних:

**МСВА:**

- 1100: Незалежність та об'єктивність;
- 1110: Організаційна незалежність;
- 1120: Індивідуальна об'єктивність;
- 1130: Обмеження незалежності та об'єктивності;
- 1200: Професійна компетентність та належна ретельність;
- 1210: Професійна компетентність;
- 1220: Належна професійна ретельність;
- 1230: Постійний професійний розвиток

**НСВА:**

- глава 3 розділу II: Незалежність та об'єктивність внутрішнього аудиту;
- глава 2 розділу II: Компетентність та підвищення кваліфікації працівників підрозділів внутрішнього аудиту

МВ 2 включають рекомендації щодо:

- застосування принципів професійної діяльності з внутрішнього аудиту – сумлінності, незалежності та об'єктивності, конфіденційності, професійної компетентності;
- забезпечення постійного професійного розвитку внутрішніх аудиторів

### 2.1. Принципи професійної діяльності з внутрішнього аудиту

У вітчизняному законодавстві принципи професійної діяльності з внутрішнього аудиту визначено у Кодексі етики внутрішнього аудитора та Національних стандартах внутрішнього аудиту.

Вітчизняний Кодекс етики внутрішнього аудитора враховує цінності та принципи [Кодексу етики Інституту внутрішніх аудиторів \(ІА\)](#) та являє собою задекларовану в принципах систему моральних і професійних цінностей та правил поведінки внутрішніх аудиторів.

Кодексом етики Інституту внутрішніх аудиторів (ІА) передбачено, що внутрішні аудитори мають застосовувати та дотримуватися наступних принципів:

• *чесність* - чесність внутрішніх аудиторів є основою, на якій ґрунтується довіра до судження аудитора;

• *об'єктивність* - внутрішні аудитори демонструють найвищий рівень об'єктивності під час збору, оцінювання та повідомлення інформації щодо діяльності чи процесу, який перевіряється. Внутрішні аудитори роблять зважену оцінку всіх релевантних обставин та у своїх судженнях несхильні до неналежного впливу своїх власних інтересів чи інтересів інших осіб;

• *конфіденційність* - внутрішні аудитори визнають право власності на інформацію, яку вони отримують у ході виконання завдання, та її цінність і не розкривають інформацію без відповідних на те повноважень, за винятком випадків, коли таке розкриття вимагається правовим чи професійним обов'язком;

• *професійна компетентність* - внутрішні аудитори застосовують знання, навички та досвід, необхідні для надання послуг внутрішнього аудиту.

Відповідно до вітчизняного Кодексу етики внутрішнього аудитора, внутрішні аудитори повинні застосовувати та дотримуватись наступних принципів професійної діяльності:

- сумлінності,
- незалежності та об'єктивності,
- конфіденційності,
- професійної компетентності.

Внутрішній аудитор повинен сприяти практичному втіленню цих принципів, а також дбати про позитивний імідж підрозділу внутрішнього аудиту, сприяти його авторитету в установі.

**Принцип сумлінності** розкрито у пункті 2.4 розділу II Кодексу етики внутрішнього аудитора (Кодекс етики Інституту внутрішніх аудиторів (ІА) – принцип чесності).

**Принцип незалежності та об'єктивності** визначено у пункті 2.5 розділу II Кодексу етики внутрішнього аудитора, а також у главі 3 розділу II Національних стандартів внутрішнього аудиту (Кодекс етики Інституту внутрішніх аудиторів (ІА) – принцип об'єктивності):

### **Глава 3. Незалежність та об'єктивність внутрішнього аудиту**

#### **3.1. Внутрішній аудит здійснюється незалежно та об'єктивно.**

**3.2. Організаційна незалежність передбачає пряме підпорядкування та підзвітність підрозділу внутрішнього аудиту керівнику установи.**

#### **3.3. Організаційна незалежність забезпечується через:**

затвердження керівником установи положення про підрозділ внутрішнього аудиту та плану діяльності внутрішнього аудиту;

інформування керівником підрозділу внутрішнього аудиту керівника установи про стан виконання плану діяльності внутрішнього аудиту та інших завдань, а також про наявність обмежень в проведенні внутрішнього аудиту чи ресурсах.

**3.4. Функціональна незалежність передбачає недопущення виконання працівниками підрозділу внутрішнього аудиту функцій, не пов'язаних із здійсненням внутрішнього аудиту.**

**3.5. Керівник установи забезпечує вжиття заходів щодо запобігання неправомірному втручання третіх осіб у планування і проведення внутрішнього аудиту та підготовку звіту про його результати.**

**3.6. Об'єктивність вимагає від працівників внутрішнього аудиту провадити свою діяльність неупереджено, без формування свого висновку під впливом третіх осіб та уникати конфлікту інтересів.**

#### **3.7. Працівники підрозділу внутрішнього аудиту інформують керівника**

підрозділу внутрішнього аудиту про сфери діяльності установи, в якій вони працювали на керівних посадах або працюють (працювали у період, який охоплюється внутрішнім аудитом) його близькі особи, для прийняття ним рішення про можливість проведення таким працівником внутрішнього аудиту у зазначених сферах діяльності установи.

Незалежність досягається шляхом проведення справедливої та неупередженої оцінки, яка є невід'ємною частиною здійснення належної діяльності з внутрішнього аудиту, що забезпечується, зокрема, шляхом підтримки цієї функції керівником установи, який має достатньо владних повноважень для гарантування незалежності підрозділу внутрішнього аудиту.

Незалежність підрозділу внутрішнього аудиту забезпечується шляхом:

1) прямого підпорядкування та підзвітності підрозділу внутрішнього аудиту керівнику установи (організаційна незалежність), а також недопущення виконання працівниками підрозділу внутрішнього аудиту функцій, не пов'язаних із здійсненням внутрішнього аудиту (функціональна незалежність);



*Незалежність втрачається, якщо підрозділ внутрішнього аудиту входить до складу інших структурних підрозділів (зокрема, підрозділів з питань запобігання та виявлення корупції або кадрових чи фінансових служб) або обов'язки зі здійснення внутрішнього аудиту покладаються на посадових осіб, що виконують інші функції. Таке поєднання функцій є не лише прямим порушенням постанови № 1001 та Національних стандартів внутрішнього аудиту, а й створює конфлікт інтересів, оскільки діяльність інших структурних підрозділів установи є об'єктом внутрішнього аудиту для дослідження підрозділом внутрішнього аудиту.*

*До того ж, поєднання діяльності з внутрішнього аудиту з функцією запобігання та виявлення корупції порушує вимоги одразу двох постанов Кабінету Міністрів України – постанови № 1001 та [постанови від 04.09.2013 № 706](#), якою затверджено Типове положення про уповноважений підрозділ (особу) з питань запобігання та виявлення корупції.*

2) приділення керівником установи достатньої уваги результатам роботи внутрішніх аудиторів (своєчасний розгляд аудиторських звітів та рекомендацій, надання достатнього часу для проведення внутрішніх аудитів) та заходам, які вимагають впровадження аудиторських рекомендацій.

Зі свого боку внутрішні аудитори також зобов'язані зберігати свою незалежність шляхом проведення внутрішніми аудиторами об'єктивних аудиторських досліджень. Аудиторські звіти, висновки та рекомендації повинні складатися внутрішніми аудиторами на підставі об'єктивної оцінки інформації, спиратися виключно на докази, зібрані з дотриманням вимог законодавства.

Внутрішній аудитор повинен запобігати та вживати заходи щодо недопущення виникнення реального, потенційного конфлікту інтересів (визначення цих термінів наведено у [Законі України "Про запобігання корупції"](#)), а також уникати конфліктних ситуацій, рішуче присікати будь-які спроби створення ситуацій для можливості надходження пропозицій щодо отримання неправомірної вигоди або подарунка.

Відповідно до пункту 14 Порядку № 1001 у разі виникнення обставин, які перешкоджають виконанню працівниками або керівником підрозділу внутрішнього аудиту їх обов'язків, втручання у їх діяльність посадових або інших осіб, працівники підрозділу або керівник підрозділу письмово інформують про це керівника державного органу, його територіального органу або бюджетної установи, в якому утворено такий підрозділ, а також аудиторський комітет (у разі його утворення) для здійснення заходів відповідно до законодавства.

**Принцип конфіденційності** визначено у пункті 2.6 розділу II Кодексу етики внутрішнього аудитора (аналогічний принцип міститься у Кодексі етики Інституту внутрішніх аудиторів (ІА)).

**Принцип професійної компетентності** визначено у пункті 2.7 розділу II Кодексу етики внутрішнього аудитора та пункті 2.1. глави 2 розділу II Національних стандартів внутрішнього аудиту (аналогічний принцип міститься у Кодексі етики Інституту внутрішніх аудиторів (ІА)):

**Глава 2. Компетентність та підвищення кваліфікації працівників підрозділів внутрішнього аудиту**

**2.1. Працівники підрозділу внутрішнього аудиту повинні володіти необхідними знаннями та мати досвід роботи для виконання своїх функціональних обов'язків відповідно до вимог, визначених Порядком.**

<...>

Професійна компетентність є відповідальністю керівника підрозділу внутрішнього аудиту та кожного внутрішнього аудитора.

Професіоналізм та компетентність передбачає, що внутрішній аудитор повинен мати високий рівень професійної підготовки, відноситися до виконання посадових обов'язків професійно, старанно, своєчасно і якісно, володіти комунікаційними здібностями, навиками невербального спілкування, демонструвати належні письмові здібності щодо підготовки аудиторських звітів, висновків та рекомендацій, проявляти ініціативу в роботі.

Професіоналізм стосується знань та компетентності у застосуванні внутрішніми аудиторами вимог законодавства, а також надання аудиторської думки, яка ґрунтується на нормах законодавства (в міжнародній практиці під терміном «аудиторська думка» розуміється «професійна думка», у цих Методологічних вказівках застосовується визначення «оціночний висновок»). Професіоналізм досягається у разі, якщо двоє чи більше внутрішніх аудиторів, які працюють у схожих умовах, формують подібну або порівнювану аудиторську думку, яка необхідна на будь-якому етапі роботи внутрішнього аудитора. Наприклад, при визначенні найбільш ризикових об'єктів аудиту, визначенні аудиторських методів та методичних прийомів, обсягів аудиторських доказів тощо.

Професійне відношення стосується навиків та компетенції, яким слідує внутрішній аудитор при виконанні професійних обов'язків. Особливо професійне відношення має застосовуватися при виконанні складних аудиторських завдань, зокрема в частині визначення об'ємів роботи для

досягнення цілей внутрішнього аудиту, оцінювання ризиків та ефективності заходів контролю, ймовірності та значущості помилок, можливих фактів фінансових порушень, шахрайства, корупції.



*Водночас професійне відношення не означає, що внутрішній аудитор має надати керівнику установи абсолютну гарантію того, що на об'єкті внутрішнього аудиту не виникне помилок, порушень, невідповідності чи упуцень. Професійне відношення означає, що внутрішній аудитор забезпечить проведення якісного аудиторського дослідження, яке буде базуватися на надійній та достатній доказовій базі.*

Досвід є основою для якісного проведення внутрішніх аудитів. Відповідальність за набуття внутрішніми аудиторами досвіду несе керівник підрозділу внутрішнього аудиту. З цією метою він повинен забезпечити належний нагляд за діяльністю внутрішніх аудиторів, у тому числі тих, які мають незначний професійний досвід, а також вживати заходів, щоб усі внутрішні аудитори:

- досконало володіли законодавством у сфері внутрішнього аудиту (постановою № 1001, Національними стандартами внутрішнього аудиту тощо), цими Методологічними вказівками, аудиторськими методами та методичними прийомами, а також вміло їх застосовували у практичній діяльності;
- знали нормативно-правові акти, що регулюють діяльність установи, в якій працюють внутрішні аудитори, а також підприємств, установ та організацій, що належать до сфери управління цієї установи;
- мали знання у сфері державного управління, державних фінансів, бухгалтерського обліку та фінансової звітності, державних закупівель, права;
- володіли достатніми знаннями у сфері внутрішнього контролю, зокрема щодо оцінки ризиків (у тому числі стосовно оцінювання ризиків ІТ-систем, корупційних ризиків, ризиків шахрайства), способів їх управління, визначення заходів контролю з метою впливу на ризики.



*В той же час внутрішній аудитор не повинен володіти досвідом та знаннями особи, в коло прямої відповідальності якої входить виявлення та розслідування фактів корупції та шахрайства (МВ 7 «Поведінка внутрішнього аудитора у випадку виявлення фактів шахрайства та корупції» більш детально описують роль та відповідальність внутрішніх аудиторів щодо виявлення можливих фактів корупції та шахрайства).*

Для якісного проведення аудиторського завдання керівник підрозділу внутрішнього аудиту повинен сформувати аудиторську групу, до складу якої мають увійти фахівці, які володіють знаннями та досвідом, необхідними для досягнення цілей внутрішнього аудиту. Крім того при формуванні аудиторських груп керівник підрозділу внутрішнього аудиту має чітко розподілити ролі, завдання та визначити межі відповідальності серед членів аудиторської групи.

Водночас керівник підрозділу внутрішнього аудиту має право на отримання допомоги від інших компетентних посадових осіб установи, якщо внутрішнім аудиторам бракує знань та навиків, необхідних для проведення

внутрішніх аудитів. Така допомога може стосуватися таких сфер діяльності як соціологія, статистика, ІТ-системи, інженерія або інші специфічні напрями діяльності, притаманні відповідній галузі. При прийнятті рішення щодо залучення професійної допомоги від інших посадових осіб (як всередині установи, так і від інших зовнішніх установ), керівник підрозділу внутрішнього аудиту, виходячи із особливостей проведення внутрішнього аудиту, повинен оцінити компетентність, незалежність та об'єктивність таких посадових осіб (включаючи наявність конфлікту інтересів).

## **2.2. Постійний професійний розвиток внутрішніх аудиторів**

Вимоги щодо обов'язковості підвищення кваліфікації внутрішніми аудиторами передбачені пунктом 2.2 глави 2 розділу II Національних стандартів внутрішнього аудиту:

**Глава 2. Компетентність та підвищення кваліфікації працівників підрозділів внутрішнього аудиту**

<...>

**2.2. Працівники підрозділу повинні постійно удосконалювати свої знання, підвищувати кваліфікацію, у тому числі шляхом самоосвіти.**

Підвищення кваліфікації працівників підрозділів внутрішнього аудиту здійснюється шляхом їх направлення до установ, які організовують та проводять навчальні заходи з державного управління та аудиту.


**2.3. Обов'язковість проходження працівниками підрозділів внутрішнього аудиту підвищення кваліфікації встановлюється:**

за ініціативою керівника установи;

за ініціативою керівника підрозділу внутрішнього аудиту;

за ініціативою Міністерства фінансів України (далі - Мінфін) у разі засвідчення незадовільного стану внутрішнього аудиту, систематичного неякісного складання звітності про результати внутрішнього аудиту, за результатами оцінки якості внутрішнього аудиту в установі.

Внутрішній аудитор відповідальний за постійне підвищення професійної кваліфікації. Тому він має оновлювати та поглиблювати знання у сфері внутрішнього аудиту, зокрема щодо законодавчих змін у цій сфері, міжнародного досвіду, тенденцій розвитку внутрішнього аудиту у державному секторі, інструментів та процедур внутрішнього аудиту. Також для професійного розвитку внутрішньому аудитору необхідно підвищувати рівень знань у сфері державних фінансів та закупівель, бухгалтерського обліку та фінансової звітності, державного управління, права, антикорупційного законодавства.

 *У міжнародній практиці сертифіковані внутрішні аудитори для щорічного підтвердження своєї кваліфікації повинні проходити 40 годин різних форм постійного професійного розвитку.*

Наразі постійний професійний розвиток вітчизняні внутрішні аудитори забезпечують шляхом участі у курсах підвищення кваліфікації, семінарах, навчаннях, тренінгах, наукових конференціях, круглих столах, брифінгах, які організовуються Мінфіном та іншими компетентними органами, а також

шляхом самоосвіти.

З метою забезпечення ефективного розвитку внутрішнього аудиту розроблено Програму розвитку внутрішніх аудиторів державного сектору України (наведено у додатку 3 до цих МВ), згідно із якою внутрішні аудитори за рівнем свого професійного розвитку розділені на чотири блоки (ці блоки є аналогічні тим, що застосовуються Інститутом внутрішніх аудиторів для сертифікації останніх):

- **блок А.** Початківці або молоді внутрішні аудитори (без досвіду або із досвідом до 2 років та без документального підтвердження проходження блоку А) мають пройти 2-тижневе навчання (1 тиждень – теорія, 1 тиждень – практика);

- **блок В.** Внутрішні аудитори середнього рівня (із досвідом від 2 до 3 років та/або із документальним підтвердженням проходження блоку А) здобувають знання впродовж 3-5 днів.

- **блок С.** Внутрішні аудитори вищого/спеціалізованого рівня (із досвідом більше 3 років та із документальним підтвердженням проходження блоків А та В). Для отримання документального підтвердження проходження за цим блоком внутрішній аудитор має пройти навчання впродовж тижня за однією із обраних ним тем;

- **блок Д.** Керівники підрозділів внутрішнього аудиту та керівники аудиторських груп (виконують управлінську функцію, мають достатні знання і досвід та/або із документальним підтвердженням проходження блоків А та В) проходяться навчання впродовж 2-3 днів.



## Методологічні вказівки 3 (МВ 3): Цикл діяльності з внутрішнього аудиту

**МВ 3 стосуються наступних:**

**МСВА:**

- 2000: Управління функцією внутрішнього аудиту;
- 2100: Сутність роботи внутрішнього аудиту;
- 2200: Планування завдання;
- 2300: Виконання завдання;
- 2400: Звітування результатів;
- 2500: Моніторинг подальших заходів

**НСВА (розділ III):**

- глава 2: Планування діяльності з внутрішнього аудиту;
- глава 4: Організація внутрішніх аудитів;
- глава 5: Проведення внутрішнього аудиту;
- глава 6: Документування ходу та результатів внутрішнього аудиту;
- глава 7: Моніторинг врахування рекомендацій за результатами внутрішнього аудиту

**МВ 3 включають:**

- опис циклу діяльності з внутрішнього аудиту, починаючи від початку планування діяльності з внутрішнього аудиту та закінчуючи відстеженням результатів внутрішнього аудиту

Організаційно цикл діяльності з внутрішнього аудиту наведено нижче.





### **Етап 1. Планування діяльності з внутрішнього аудиту.**

Планування діяльності з внутрішнього аудиту на основі ризиків забезпечується керівником підрозділу внутрішнього аудиту та здійснюється як на довгострокову перспективу (стратегічний план діяльності на 3 роки) так і щорічно (операційний план діяльності). Процес складання планів діяльності з внутрішнього аудиту на основі ризиків включає п'ять окремих кроків. [Методологічні вказівки 4 \(МВ 4\)](#) присвячені опису даного етапу.

### **Етап 2: Планування та проведення аудиторського дослідження.**

Внутрішній аудит передбачає реалізацію ряду логічних та послідовних кроків із оцінки існуючих систем управлінського контролю. Кроки, передбачені при проведенні внутрішнього аудиту, можна розглядати як основу професійної діяльності. Кроки включають: планування, практичну роботу, розробку висновків та рекомендацій. [Методологічні вказівки 5.1 – 5.2](#) присвячені цим крокам.

### **Етап 3: Звітування по результатам досягнення мети аудиторського дослідження.**

Після реалізації кроків, передбачених 2 етапом, отримані результати та рекомендації повинні бути доведені (прозвітовані) вищому керівництву

установи та/або іншим зацікавленим сторонам. [Методологічні вказівки 5.3](#) присвячені основним крокам внутрішніх аудиторів у процесі підготовки аудиторського звіту та представленню його керівництву.

**Етап 4:** *Відстеження результатів впровадження аудиторських рекомендацій.*

Керівник внутрішнього аудиту та керівництво установи повинні забезпечити умови, необхідні для впровадження аудиторських рекомендацій (**процедури відстеження**). [Методологічні вказівки 5.4](#) присвячені опису процесу розробки правил складання та відстеження рекомендацій.

## Методологічні вказівки 4 (МВ 4): Планування діяльності з внутрішнього аудиту

**МВ 4 стосуються наступних: МСВА:**

- 2000: Управління функцією внутрішнього аудиту;
- 2010: Планування;
- 2020: Надання інформації та затвердження;
- 2030: Управління ресурсами

**НСВА:**

- глава 2 розділу III: Планування діяльності з внутрішнього аудиту;
- глава 3 розділу III: Ведення бази даних

**МВ 4 включають рекомендації щодо ризик-орієнтованого планування в частині:**

- визначення та розподілу простору аудиту за категоріями (МВ 4.1);
- ідентифікації у просторі аудиту подій, що створюють ризики, визначення підходів до ідентифікації ризиків у разі запровадження в установі системи управління ризиками та при її відсутності (МВ 4.2);
- оцінки визначених ризиків щодо ймовірності їх виникнення та впливу (МВ 4.3);
- визначення пріоритетних об'єктів аудиту за допомогою набору властивих факторів ризику (МВ 4.4);
- формування планів діяльності з внутрішнього аудиту на підставі результатів

ризик-орієнтованого відбору об'єктів аудиту (МВ 4.5)

Ресурси внутрішнього аудиту (трудові, фінансові) є обмеженими, а тому повинні бути спрямовані на сфери, які є найбільш важливими для ефективного управління установою. Відбір підрозділом внутрішнього аудиту важливих та актуальних для установи об'єктів аудиту та визначення пріоритетності їх дослідження є процесом планування діяльності з внутрішнього аудиту.

Процес планування повинен забезпечувати системний підхід до діяльності з внутрішнього аудиту та вимагає від внутрішніх аудиторів знань та досвіду в різних сферах, у тому числі таких як оцінка ризиків та внутрішній контроль.

Підходи до складання планів діяльності з внутрішнього аудиту визначено у главі 2 розділу III Національних стандартів внутрішнього аудиту:

### **Глава 2. Планування діяльності з внутрішнього аудиту**

**2.1. Планування діяльності з внутрішнього аудиту – це процес, що здійснюється підрозділом внутрішнього аудиту та включає комплекс дій, спрямованих на формування та затвердження планів проведення внутрішнього аудиту.**

**2.2. Плани проведення внутрішнього аудиту формуються на підставі оцінки ризиків у діяльності установи та визначають теми внутрішніх аудитів.**

**2.3. При плануванні проведення внутрішнього аудиту працівником підрозділу внутрішнього аудиту береться до уваги система управління ризиками, що застосовується в установі.**

У разі відсутності в установі системи управління ризиками працівником підрозділу внутрішнього аудиту застосовується власне судження про ризики в діяльності установи після консультацій, проведених з керівництвом установи та посадовими особами установи, які безпосередньо відповідають за функції, процеси, що

охоплюються внутрішнім аудитом (далі – відповідальні за діяльність).

**2.4. Оцінка ризиків передбачає визначення ймовірності настання подій та розміру їх наслідків, які негативно впливатимуть на:**

**виконання завдань і досягнення цілей установою, визначених у стратегічних та річних планах установи;**

**ефективність планування, виконання та результату виконання бюджетних програм;**

**якість надання адміністративних послуг та здійснення контрольно-наглядових функцій, завдань, визначених для установи актами законодавства;**

**стан збереження активів та інформації;**

**стан управління державним майном;**

**правильність ведення бухгалтерського обліку та достовірність фінансової і бюджетної звітності.**

**2.5. Періодичність та інші критерії відбору об'єктів для проведення планових внутрішніх аудитів визначаються підрозділом внутрішнього аудиту та затверджуються керівником установи.**

<...>

**2.7. До плану не включаються внутрішні аудити за тією самою темою (з тих самих питань і за той самий період), за якою було проведено внутрішній аудит підрозділом внутрішнього аудиту та з моменту проведення яких пройшло менше ніж один календарний рік.**

**2.8. Під час розроблення бюджетних запитів, проектів кошторисів, фінансових планів і штатних розписів керівник підрозділу внутрішнього аудиту готує та подає керівнику установи пропозиції з обґрунтованими розрахунками потреби в ресурсах для забезпечення виконання підрозділом внутрішнього аудиту планів роботи.**

**Для ефективного використання трудових ресурсів керівник підрозділу внутрішнього аудиту визначає необхідні обсяги часу на проведення всіх внутрішніх аудитів та завантаженість працівників підрозділу внутрішнього аудиту для проведення внутрішніх аудитів, які затверджуються керівником установи.**

**2.9. Керівник підрозділу внутрішнього аудиту подає план діяльності з внутрішнього аудиту на розгляд і затвердження керівнику установи з інформацією про ресурси, необхідні для їх виконання, у тому числі повідомляє про істотні зміни в планах, які мали місце впродовж звітного періоду. У разі обмеження підрозділу внутрішнього аудиту у ресурсах керівник підрозділу внутрішнього аудиту письмово інформує про це керівника установи із зазначенням наслідків таких обмежень та подає відповідні пропозиції щодо вирішення зазначеного питання.**

<...>

**2.12. Дія цього Стандарту не поширюється на повторні внутрішні аудити, що проводяться установою для перевірки фактів, викладених у скарзі на дії працівників підрозділу внутрішнього аудиту, що надійшла до установи, а також для перевірки ефективності впровадження аудиторських рекомендацій.**

**2.13. У разі утворення за рішенням керівника міністерства та іншого центрального органу виконавчої влади підрозділів внутрішнього аудиту в їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління цих міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, запроваджуються єдині регламенти планування внутрішнього аудиту.**

Як міжнародні, так і Національні стандарти внутрішнього аудиту вимагають від керівника підрозділу внутрішнього аудиту розробки плану на підставі ризик-орієнтованого відбору об'єктів аудиту. Водночас, обмеженість

ресурсів підрозділу внутрішнього аудиту (людських, фінансових) не дозволяє одночасно охопити внутрішнім аудитом усі об'єкти аудиту. Тому основна проблема, з якою стикається підрозділ внутрішнього аудиту – як при обмежених ресурсах обрати для дослідження найбільш ризикові об'єкти аудиту.

Спочатку необхідно визначити та оцінити ризики по всій сукупності об'єктів аудиту. Надалі – визначити об'єкти аудиту з високим рівнем ризику та встановити пріоритетність дослідження об'єктів аудиту за допомогою набору властивих факторів ризику з урахуванням визначеної частоти проведення планових внутрішніх аудитів та спроможності підрозділу внутрішнього аудиту щодо охоплення об'єктів аудиту.



*У міжнародній практиці плани складаються на:*

- довгострокову перспективу – стратегічний план (як правило, на 3-5 років);
- короткострокову перспективу – операційний план (або річний план, який формується, як правило, на 1 рік) на підставі завдань та результатів виконання Стратегічного плану.

Національним законодавством також передбачено складання планів на довгострокову перспективу (стратегічний план на 3 роки) та на короткострокову перспективу (операційний план на рік).

**Методичні вказівки (МВ 4) «Планування діяльності з внутрішнього аудиту» включають наступні розділи:**

- визначення простору аудиту (МВ 4.1);
- ідентифікація подій та визначення ризиків (МВ 4.2);
- оцінка ризиків за ймовірністю та впливом (МВ 4.3);
- визначення пріоритетних об'єктів аудиту за допомогою факторів ризику (МВ 4.4);
- формування та затвердження планів діяльності з внутрішнього аудиту (внесення до них змін) (МВ 4.5).

При підготовці МВ 4 «Планування діяльності з внутрішнього аудиту» використано Керівництво «Оцінка ризиків при плануванні аудиту», яке розроблене Співтовариством з взаємного вивчення та обміну досвідом в управлінні державними фінансами РЕМ РАЛ (квітень 2014 року) з метою допомоги внутрішнім аудиторам найкращим методом оцінити ризики при плануванні діяльності з внутрішнього аудиту.

## Методологічні вказівки 4.1 (МВ 4.1): Визначення простору аудиту

**МВ 4.1 стосуються наступних:**

**МСВА:**

– 2010: Планування

**НСВА:**


– глава 3 розділу III:  
Ведення бази даних

Визначення «простору аудиту» (або «всесвіту аудиту») є відправною точкою для розробки плану діяльності з внутрішнього аудиту.

У міжнародній практиці під поняттям «простір аудиту» розуміється загальна сфера застосування функції внутрішнього аудиту та сукупність об'єктів аудиту та суб'єктів аудиту.

Простір аудиту – це простий спосіб визначення всього, чи сукупності всього, що можливо окремо дослідити під час внутрішнього аудиту. Простір аудиту ідентифікує та описує частини напрямів діяльності установи, функцій чи процесів, систем, програм тощо, які можуть підлягати внутрішньому аудиту.

Визначення поняття «об'єкта аудиту» в національному законодавстві наведено в пункті 2 Порядку № 1001, а саме:

 **об'єктом внутрішнього аудиту** є діяльність державного органу, його територіальних органів, підприємств (у тому числі суб'єктів господарювання, державна частка у статутному капіталі яких перевищує 50 відсотків чи становить величину, яка забезпечує державі право вирішального впливу на господарську діяльність таких суб'єктів господарювання), установ та організацій, що належать до сфери його управління, в повному обсязі або з окремих питань (на окремих етапах), та заходи, що здійснюються керівниками таких органів, підприємств, установ та організацій для забезпечення ефективного функціонування системи внутрішнього контролю (дотримання принципів законності та ефективного використання бюджетних коштів та інших активів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, виконання завдань, планів і вимог щодо їх діяльності).

Відповідно до Національних стандартів внутрішнього аудиту дані щодо сукупності об'єктів аудиту заносяться до Баз даних (відповідає міжнародному поняттю – «простір аудиту»). Обов'язок щодо формування Баз даних покладено на підрозділ внутрішнього аудиту, а Зведеної бази даних – на підрозділ внутрішнього аудиту центрального апарату відповідного органу. До Зведеної бази даних заносяться дані щодо об'єктів аудиту, закріплених за підрозділом внутрішнього аудиту центрального апарату відповідного органу та підрозділами внутрішнього аудиту, утвореними у його територіальних органах та бюджетних установах.

Процес складання Баз (Зведеної бази) даних об'єктів аудиту, а також повноваження підрозділу внутрішнього аудиту щодо її формування та ведення визначено у главі 3 розділу III Національних стандартів внутрішнього аудиту:

### Глава 3. Ведення бази даних

#### 3.1. Підрозділом внутрішнього аудиту установи складається та ведеться база,

яка містить дані щодо об'єктів внутрішнього аудиту.

**3.2. База даних повинна містити таку інформацію:**

**найменування, місцезнаходження, код за ЄДРПОУ установ;  
найменування та код програмної класифікації видатків та кредитування всіх бюджетних програм, адміністративні послуги, що надаються установою, контрольно-наглядові функції;**

**тему, дату проведення попереднього внутрішнього аудиту та період, за який він проводився;**

**відомості про стан реагування на висновки та рекомендації за результатами внутрішнього аудиту.**

**База даних за потреби може додатково містити іншу інформацію з врахуванням особливостей діяльності установи.**

**3.3. Підрозділ внутрішнього аудиту міністерства, іншого центрального органу виконавчої влади забезпечує формування зведеної бази даних об'єктів внутрішнього аудиту, що включає базу даних підрозділу внутрішнього аудиту, утвореного у центральному апараті міністерства, іншого центрального органу виконавчої влади, та бази даних підрозділів внутрішнього аудиту, утворених у територіальних органах, бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерства, іншого центрального органу виконавчої влади.**

**3.4. Зведена база даних передбачає наявність даних про усі об'єкти внутрішнього аудиту, закріплені за підрозділами внутрішнього аудиту, утвореними в установі.**

З урахуванням вимог Національних стандартів внутрішнього аудиту щодо складання та ведення Баз даних, а також специфіки діяльності відповідної установи керівник підрозділу внутрішнього аудиту самостійно вирішує якою буде структура Баз даних (простору аудиту).

На практиці структура Баз даних (простору аудиту) складається з двох частин:

- об'єктів аудиту, які можливо окремо дослідити під час проведення аудиту. До об'єктів аудиту відносяться напрями діяльності, бюджетні програми, адміністративні послуги, контрольно-наглядові функції, завдання, функції чи процеси, визначені актами законодавства. Об'єкти аудиту включаються до простору аудиту за принципом функціонального аналізу діяльності відповідного органу, а також підприємств, установ та організацій, які належать до сфери його управління (горизонтальний розподіл);

- суб'єктів аудиту, на яких проводяться внутрішні аудити. До суб'єктів аудиту належать структурні підрозділи центрального апарату відповідного органу, а також підприємства, установи та організації, що належать до сфери його управління. Суб'єкти аудиту включаються за принципом організаційної структури та підпорядкування (зверху – вниз) – центральний, обласний чи районний рівні (вертикальний розподіл).

Наразі більшість підрозділів внутрішнього аудиту при формуванні простору аудиту широко використовує вертикальний розподіл. Такий підхід до визначення простору аудиту завжди є найзручнішим, проте він може виявитися не самим ефективним способом при плануванні.

Тому важливо структурувати простір аудиту не лише за вертикальним розподілом, а також за горизонтальним, який базується виключно на напрямках

діяльності установи, визначених законодавством завданнях, функціях чи процесах тощо. Саме ці об'єкти аудиту найбільше впливають на діяльність установ центрального, обласного чи районного рівнів.

Для зручності доцільно розділяти простір аудиту за такими категоріями:

- **організаційною структурою** (наприклад, структурні підрозділи установи – департаменти, управління, відділи, сектори);

- **загальними процесами** – стандартні процеси, які притаманні діяльності кожної установи (наприклад, державні закупівлі, бухгалтерський облік і фінансова звітність, управління об'єктами державної власності, капітальне будівництво, ІТ-системи, управління персоналом);

- **функціональними процесами** – специфічні процеси, які характерні лише для відповідних органів (наприклад, у сфері дорожнього господарства до простору аудиту може включатися процес будівництва, реконструкції, ремонту та утримання автомобільних доріг або процес видачі дозволів на розміщення, будівництво споруд, об'єктів дорожнього сервісу, автозаправних станцій, прокладення інженерних мереж). На відміну від загальних процесів, функціональні процеси можуть не покривати діяльність усіх суб'єктів аудиту, а реалізовуватись лише в окремих з них;

- **місцем розташування** (установи центрального, обласного чи районного рівнів).

Національними стандартами внутрішнього аудиту (пунктом 3.2 глави 3 розділу III) передбачено внесення до Баз даних в обов'язковому порядку відомостей щодо теми, дати проведення попереднього внутрішнього аудиту та періоду, за який має проводитись аудит, а також інформації про стан реагування на висновки та рекомендації за результатами внутрішнього аудиту. Крім того, до Баз даних, за потреби, може вноситися інша інформація з врахуванням особливостей діяльності установи.

Для розподілу Баз даних (простору аудиту) за категоріями використовуються такі документальні джерела інформації, зокрема:

- законодавчі та нормативно-правові акти, що регулюють діяльність відповідних органів, а також установ, підприємств, організацій, які належать до сфери його управління. В таких документах визначено завдання та функції, права та обов'язки, правовий статус та підпорядкування;


- стратегічні та операційні плани (річні, піврічні, квартальні), в яких описуються мета (місія) та стратегічні цілі, завдання та заходи з їх реалізації, кінцеві результати (індикатори) виконання завдань, визначаються відповідальні виконавці (співвиконавці);

- внутрішні документи установи (організаційна структура, положення про структурні підрозділи, посадові інструкції, відповідні порядки та регламенти). В таких документах міститься перелік структурних підрозділів, визначено повноваження та відповідальність (підзвітність) керівництва та працівників, розподіл повноважень та відповідальності (підзвітності), їх закріплення за виконавцями (співвиконавцями), встановлено порядок складання та подання звітності про результати діяльності, включаючи результативні показники щодо



досягнення поставлених завдань, рівні, форми та терміни звітування, визначено порядки планування, організації, здійснення окремих процесів;

- паспорти бюджетних програм, фінансові плани державних підприємств, звітність (річна та періодична фінансова, інша нефінансова звітність), які містять показники діяльності установ/підприємств;
- аудиторські звіти підрозділу внутрішнього аудиту та акти/звіти зовнішніх контролюючих органів, в яких міститься інформація щодо недоліків системи внутрішнього контролю та фактів порушень, а також наданих висновків та рекомендацій/обов'язкових вимог.


 *Опрацювання таких документів допоможе підрозділу внутрішнього аудиту виявити зміни у просторі аудиту та провести комплексну оцінку і актуалізацію всіх об'єктів/суб'єктів аудиту, включених до простору аудиту.*

Також вивчення документів сприяє належному розумінню діяльності установи, взаємозв'язку між функціями та процесами, а також впливає на правильне визначення об'єктів аудиту у просторі аудиту та ефективність процесу планування діяльності з внутрішнього аудиту в цілому.

В рамках визначення простору аудиту доцільно проводити консультації з вищим керівництвом установи та відповідальними за діяльність для висловлення ними думки щодо повноти визначених підрозділом внутрішнього аудиту напрямів діяльності, функцій чи процесів, а також діючих в установі заходів контролю та системи внутрішнього контролю в цілому.

З метою ідентифікації усіх напрямів діяльності, функцій, процесів тощо під час проведення консультацій доцільно з'ясувати, зокрема:

- основні цілі діяльності установи та ролі структурних підрозділів в їх досягненні, ефективність та результативність роботи структурних підрозділів;
- основні ризики, з якими стикається керівництво установи при досягненні визначених цілей діяльності;
- інші питання, що цікавлять вище керівництво установи, на які слід звернути увагу підрозділу внутрішнього аудиту.

 *В сучасних умовах, коли постійно змінюється внутрішнє середовище (наприклад, у наслідок перерозподілу завдань та функцій між відповідними державними органами або ліквідації чи реорганізації підприємств, установ та організацій, передачі в сферу управління іншого державного органу) доцільно здійснювати перегляд та внесення відповідних змін до Баз даних не рідше одного разу на рік, до початку процесу формування планів на наступний плановий період.*

## Методологічні вказівки 4.2 (МВ 4.2): Ідентифікація подій та визначення ризиків

**МВ 4.2 стосуються наступних:**

**МСВА:**

– 2010: Планування

**НСВА:**

– глава 2 розділу III: Планування діяльності з внутрішнього аудиту

Наступним кроком після визначення простору аудиту є визначення подій, що можуть спричиняти ризики, які негативно впливають на діяльність установи та досягнення нею визначених цілей.

На цьому етапі внутрішній аудитор вже чітко розуміє важливі та актуальні сфери діяльності установи для правильності формування думки про ризики у діяльності установи, а також визначення вдалого аудиторського підходу та необхідних ресурсів для проведення аудитів.

Щодо кожного об'єкта/суб'єкта аудиту, включеного до простору аудиту, ідентифікуються події (зовнішні та внутрішні), що можуть вплинути на досягнення установою визначених цілей та які, залежно від впливу, поділяються на можливості (позитивний вплив на досягнення установою визначених цілей) та ризики (негативний вплив на досягнення установою визначених цілей). Можливості та ризики доцільно обговорити з керівництвом установи та відповідальними за діяльність.

У таблиці представлено класифікацію подій, що можуть створювати ризики.

<b>Ризики:</b>					
Операційні	ІТ-системи та зв'язок	Законодавчі	Фінансові	Кадрові	Репутаційні
<b>Приклади подій, що створюють ризики</b>					
невиконання функцій, процесів, операцій; відсутність/недостатність контролю за реалізацією процесу, операції; відсутність співробітників, транспорту; втрата матеріально-технічного обладнання	відсутність інтернету, телефонного зв'язку; недоступні або недостовірні дані; вірусні атаки на основне програмне забезпечення; знищення найбільш важливих облікових записів або відсутність до них доступу; несанкціонований виток чутливої інформації	недотримання вимог законодавства; відсутність, суперечність або нечітка регламентація суттєвих положень законодавства; неналежна претензійна-позовна діяльність; судові позови, порушення контрактів (угод), зупинення важливої діяльності	зменшення фінансування; наявність фактів корупції та шахрайства; нецільового та неефективного використання державних ресурсів; відсутність грошових коштів на здійснення операцій; штрафи, пені; втрата коштів чи активів	втрата кваліфікованих працівників (плинність кадрів, звільнення, вихід на пенсію); не здійснення заходів з навчання та підвищення кваліфікації персоналу; довготермінові вакансії	негативне висвітлення діяльності установи у ЗМІ; втрата довіри зі сторони зацікавлених сторін через операційні недоліки; незадоволення працівників установ (скарги, звернення, у тому числі на гарячі телефонні лінії); негативна інформація від державних органів, правоохоронних органів

Для визначення ризиків підрозділ внутрішнього аудиту враховує широкий спектр як фінансових, так і нефінансових відомостей, зокрема:

- інформацію про типові/системні порушення та недоліки, встановлені за результатами попередніх внутрішніх аудитів;
- повідомлення структурних підрозділів відповідного органу, а також підприємств, установ та організацій, що належать до сфери його управління, про проблемні питання та ризики у їх діяльності;
- інформацію зі ЗМІ, інтернету, скарг, звернень державних органів, народних депутатів, правоохоронних органів, зовнішніх контролюючих органів;
- інформацію щодо звітності (наприклад, із фінансової та бюджетної звітності, звітів про виконання паспорту бюджетної програми, звітів про виконання фінансових планів державних підприємств).

Також, аудиторській оцінці передують аналіз документальних джерел, які допоможуть внутрішньому аудитору виявити ризики, зокрема:

- нормативно-правових актів, які регулюють діяльність установи;
- внутрішніх документів (наприклад, положень про структурні підрозділи, в яких визначено завдання та функції, права та обов'язки працівників, порядки та регламенти, які визначають відповідні функції/процеси/процедури);
- стратегічних планів діяльності, річних, піврічних, квартальних планів діяльності установи;
- щорічних звітів про діяльність установи;
- аудиторських звітів за результатами проведення попередніх аудитів;
- актів/звітів зовнішніх контрольних заходів (ревізій, перевірок, державних фінансових аудитів), проведених зовнішніми контролюючими органами (Рахунковою палатою, органами державного фінансового контролю тощо).

Під час визначення ризиків також корисними є знання та досвід, отримані внутрішніми аудиторами за результатами попередніх внутрішніх аудитів.

Як міжнародними, так і Національними стандартами внутрішнього аудиту передбачено, що у разі запровадження в установі системи управління ризиками, підрозділ внутрішнього аудиту застосовує її при плануванні діяльності з внутрішнього аудиту (абзац перший пункту 2.3 глави 2 розділу III):

## **Глава 2. Планування діяльності з внутрішнього аудиту**

<...>

**2.3. При плануванні проведення внутрішнього аудиту працівником підрозділу внутрішнього аудиту береться до уваги система управління ризиками, що застосовується в установі.**

У разі відсутності в установі системи управління ризиками працівником підрозділу внутрішнього аудиту застосовується власне судження про ризики в діяльності установи після консультацій, проведених з керівництвом установи та посадовими особами установи, які безпосередньо відповідають за функції, процеси, що охоплюються внутрішнім аудитом (далі – відповідальні за діяльність).

Підхід до визначення ризиків буде відрізнятися, якщо керівником установи запроваджено систему управління ризиками.

У тих випадках, коли діяльність з управління ризиками в установі вже існує, підрозділ внутрішнього аудиту повинен:

- дослідити наявність внутрішніх документів, які регламентують діяльність з управління ризиками та дотримання вимог цих документів керівництвом та працівниками установи, а також своєчасність надання керівництву та працівникам установи інформації з питань управління ризиками;

- проаналізувати сформовані відповідальними за діяльність реєстри ризиків з метою розуміння визначених ризиків, дослідити повноту виявлення відповідальними за діяльність ризиків;

- проаналізувати, які ризики було класифіковано відповідальними за діяльність, обрані ними способи реагування на ризики, оцінити співпадіння обраних способів реагування на ризики з аудиторським судженням;

- зрозуміти «апетит на ризик» керівництва установи, дослідити, які заходи контролю було запроваджено відповідальними за діяльність для зменшення ризиків, оцінити їх достатність (на думку внутрішніх аудиторів) – до якого рівня заходи контролю забезпечують зниження залишкових ризиків та як співвідносяться залишкові ризики та прийнятний рівень ризику;

- проаналізувати ефективність запроваджених відповідальними за діяльність заходів контролю щодо зменшення ризиків з точки зору їх впливу на залишкові ризики. При аналізі слід використовувати інформацію, одержану як із зовнішніх джерел, так і наявну інформацію у підрозділі внутрішнього аудиту;

- виявити неідентифіковані відповідальними за діяльність ризики та залишкові ризики, які, незважаючи на запроваджені заходи контролю, залишаються високими.



- **невід'ємний ризик** – рівень ризику до (або без аналізу інформації про) вжиття керівництвом та відповідальними за діяльність заходів контролю щодо його зменшення;

- **залишковий ризик** – рівень ризику після (або без аналізу інформації про) вжиття керівництвом та відповідальними за діяльність заходів контролю щодо його зменшення. В окремих випадках залишковий ризик може дорівнювати невід'ємному ризику (наприклад, коли новостворена установа та/або відсутня інформація про ефективність заходів контролю). При ризик-орієнтованому плануванні підрозділ внутрішнього аудиту цікавить рівень залишкового ризику;

- **прийнятний ризик** (або «ризик – апетит», «апетит на ризик») – рівень ризику, що приймається керівництвом установи як несуттєвий. В окремих випадках застосування ефективних заходів контролю дозволяє знижувати рівень ризику до прийнятного рівня (наприклад, в розвинутих та добре контрольованих системах внутрішнього контролю та управління ризиками).

Наразі у більшості вітчизняних державних органів не налагоджено систему управління ризиками на послідовній та структурованій основі. У разі відсутності належної системи управління ризиками підрозділ внутрішнього

аудиту застосовує власне судження про ризики в діяльності установи (абзац другий пункту 2.3 глави 2 розділу III Національних стандартів внутрішнього аудиту):

## Глава 2. Планування діяльності з внутрішнього аудиту

<...>

**2.3. При плануванні проведення внутрішнього аудиту працівником підрозділу внутрішнього аудиту береться до уваги система управління ризиками, що застосовується в установі.**

У разі відсутності в установі системи управління ризиками працівником підрозділу внутрішнього аудиту застосовується власне судження про ризики в діяльності установи після консультацій, проведених з керівництвом установи та посадовими особами установи, які безпосередньо відповідають за функції, процеси, що охоплюються внутрішнім аудитом (далі – відповідальні за діяльність).

У тих випадках, коли діяльність з управління ризиками в установі відсутня (або коли така діяльність відповідає початковому рівню), внутрішньому аудиторю доведеться самотійно визначати події, які призводять до виникнення ризиків, проводити оцінку ризиків щодо ймовірності їх виникнення та впливу на досягнення визначених цілей діяльності установи. Така робота є набагато складнішою та вимагає більше часу, ніж аналіз діяльності з управління ризиками, яка вже здійснюється в установі.



*Навіть, коли підрозділу внутрішнього аудиту доводиться самотійно визначати та оцінювати ризики, завжди слід враховувати думку керівництва установи щодо прийнятного рівня ризику.*

За результатами визначення ризиків знадобиться внесення змін до простору аудиту (в частині його розподілу за категоріями). Саме тому бажано одночасно ідентифікувати ризики та розділяти простір аудиту за відповідними категоріями або проводити «мозкові штурми» можливих подій, які допомагають визначати категорії у просторі аудиту.


У міжнародній практиці під час самотійного визначення ризиків підрозділом внутрішнього аудиту ініціюється проведення «сесій мозкових штурмів», на які запрошуються керівництво та працівники установи, де в формі діалогу та обміну думками обговорюються ризики, з якими вони стикаються у своїй діяльності, і виробляються рішення щодо їх усунення.

Загалом під час планування важливо врахувати думку керівництва установи та відповідальних за діяльність щодо ключових подій та ризиків, які впливають на діяльність установи. Адже об'єктивність оцінки ризиків може бути зменшена і, як наслідок, відібрані до плану об'єкти аудиту будуть не актуальними, а їх результати не цікавими для керівництва установи.

Під час проведення консультацій обговорюються питання щодо:

- достатності, недостатності або надмірного рівня деталізації об'єктів аудиту;
- правильності аудиторського судження про невід'ємний рівень ризику;
- вжитих керівництвом та відповідальними за діяльність заходів щодо системного управління ризиками, їх вплив на рівень залишкового ризику тощо.

Консультації можуть проводитися шляхом особистого обговорення або направлення запитів керівництву установи та відповідальним за діяльність. Результати консультацій (особистого обговорення та опрацювання відповідей на запити) документально оформлюються шляхом заповнення та уточнення матриці оцінки ризиків та/або реєстру ризиків.

 *Загалом корисно провести семінар (коротку навчальну сесію) з керівництвом та працівниками установи щодо управління ризиками (зокрема, розглянути питання стосовно підходів до визначення ризиків, проведення оцінки ризиків за відповідними критеріями, визначення рівня ризику за допомогою балів). Проведення таких заходів може підштовхнути керівництво установи до розробки власного процесу управління ризиками в рамках здійснення діяльності з внутрішнього контролю.*



## Методологічні вказівки 4.3 (МВ 4.3): Оцінка ризиків за ймовірністю та впливом

**МВ 4.3 стосуються наступних:**

**МСВА:**

– 2010: Планування

**НСВА:**

– глава 2 розділу III:  
Планування діяльності з  
внутрішнього аудиту

Після визначення ризиків, здійснюється їх оцінка щодо ймовірності настання подій, що створюють ризики (оцінка ймовірності), та розміру їх наслідків (оцінка впливу) на досягнення установою визначених цілей.

Ціллю цього етапу є визначення об'єктів аудиту з найбільш високим рівнем ризику для установи.

Під час оцінки ризиків внутрішній аудитор оцінює лише окремі ризики (у разі відсутності в установі системи оцінки ризиків). Водночас, підрозділ внутрішнього аудиту повинен сприяти запровадженню в установі процесу оцінки ризиків (шляхом проведення семінарів, тренінгів тощо, надання консультацій та роз'яснень з цих питань тощо).

Національними стандартами внутрішнього аудиту передбачено здійснення оцінки ризиків за ймовірністю настання подій та розміру їх наслідків, які негативно впливають на досягнення установою визначених цілей (пункт 2.4 глави 2 розділу III):

### Глава 2. Планування діяльності з внутрішнього аудиту

<...>

**2.4. Оцінка ризиків передбачає визначення ймовірності настання подій та розміру їх наслідків, які негативно впливатимуть на:**

**виконання завдань і досягнення цілей установою, визначених у стратегічних та річних планах установи;**

**ефективність планування, виконання та результату виконання бюджетних програм;**

**якість надання адміністративних послуг та здійснення контрольно-наглядових функцій, завдань, визначених для установи актами законодавства;**

**стан збереження активів та інформації;**

**стан управління державним майном;**

**правильність ведення бухгалтерського обліку та достовірність фінансової і бюджетної звітності.**

Оцінка ймовірності передбачає визначення можливості виникнення ризику, а оцінка впливу – фінансові та нефінансові наслідки для установи у випадку настання ризику. Оцінка впливу є більш складним процесом, ніж оцінка ймовірності, однак проведення таких оцінок є важливим аспектом при оцінюванні ризиків. Рівень ризику визначається за допомогою присвоєння ризикам відповідних балів.



*Водночас, не доцільно визначати бали лише математичним способом – слід оцінювати ризики та визначати бали за допомогою визначених критеріїв для оцінки впливу та оцінки ймовірності. Частіше використовується*

трирівнева система присвоєння балів, але такий підхід може призвести до переоцінки ризиків за шкалою «середніх» значень. Тому, при оцінці ризиків доцільно застосовувати 4-бальну або 5-бальну шкалу.

Оцінка ідентифікованих ризиків здійснюється на предмет ймовірності їх настання за визначеними критеріями (приклади критеріїв ймовірності наводяться у таблиці):

Рівень	Критерії ймовірності настання ризику	Бал
Рідко/майже не можливо	Ймовірність виникнення дуже низька (з вірогідністю 0-20 %)	1
Малоймовірно	Ймовірність виникнення віддалена (з вірогідністю 21-40 %)	2
Середній	Ймовірність виникнення у майбутньому (з вірогідністю 41-60 %)	3
Можливо	Ймовірність виникнення на протязі одного-двох років (з вірогідністю 61-80 %)	4
Часто/очікується	Зараз існує або очікується (з вірогідністю 81-100 %)	5

Для оцінки впливу може бути розроблено багато критеріїв, але бажано обмежитися трьома або чотирма найбільш важливими, зокрема, використовуються наступні критерії для оцінки впливу:

- фінансовий вплив (фінансові наслідки для установи у випадку виникнення ризику);
- репутаційний вплив (вплив на репутацію установи, керівника або в цілому на репутацію країни з точки зору міжнародних рейтингів, донорів тощо);
- нормативно-правовий вплив (виникнення ризику може призводити до порушень вимог законодавства, застосування фінансових санкцій, штрафів тощо);
- операційний вплив (ступінь впливу ризику на реалізацію установою завдань та функцій, досягнення нею цілей);
- кадровий вплив (неочікувана втрата ключових спеціалістів може істотно вплинути на виконання установою завдань та функцій, досягнення нею цілей).

На прикладі представлено визначення балів для чотирьох критеріїв впливу:


Приклади визначення балів для критеріїв впливу				
Рівень (бал)	Фінансовий вплив	Кадровий вплив	Операційний вплив	Репутаційний вплив
<b>Низький (1)</b>	Фінансово-матеріальний вплив нижче 100 тис. грн	Незапланована відсутність (хвороба тощо) деяких ключових працівників у одному підрозділі може призвести до затримки у роботі цього	Обмежене або мінімальне зниження спроможностей може заважати продовженню виконання завдань та функцій за одним напрямом діяльності. Швидке відновлення у роботі	Некомпетентність (неналежне управління або суттєве порушення вимог законодавства) можуть призвести до зниження довіри з боку громадськості на місцевому рівні. Період відновлення



		підрозділу		довіри є коротким
<b>Середній (2)</b>	Фінансово-матеріальний вплив вище 100 тис. грн, але нижче 500 тис. грн	Незапланована відсутність (хвороба тощо) деяких ключових працівників у одному підрозділі може призвести до суттєвих збоїв у роботі цього підрозділу	Суттєве зниження/втрата спроможностей може заважати продовженню виконання завдань та функцій за одним/декількома напрямами діяльності. Швидке відновлення у роботі	Некомпетентність (неналежне управління або несистемні факти шахрайства/корупції у невеликих масштабах) можуть призвести до зниження довіри з боку громадськості на центральному рівні. Період відновлення довіри є коротким або помірним
<b>Високий (3)</b>	Фінансово-матеріальний вплив вище 500 тис. грн, але нижче 1 млн грн	Незапланована відсутність (хвороба тощо) більшості ключових працівників у одному підрозділі може призвести до значних збоїв у роботі цього підрозділу	Значне зниження/втрата спроможностей може заважати продовженню виконання завдань та функцій за двома і більше напрямами діяльності. Повільне відновлення у роботі	Некомпетентність (неналежне управління або системні факти шахрайства/корупції) можуть призвести до різкого зниження довіри з боку громадськості або важливих партнерів на центральному та міжнародному рівні. Період відновлення довіри є помірним
<b>Дуже високий (4)</b>	Значний фінансово-матеріальний вплив вище 1 млн грн	Серйозні травми, загибель працівника	Відсутність можливості продовжувати звично виконувати завдання та функції. Повсюдний збій за всіма напрямами діяльності. Суттєва втрата спроможностей. Повільне відновлення у роботі	Некомпетентність (неналежне управління або існування фактів шахрайства/корупції у великих масштабах) може призвести до втрати довіри з боку громадськості та важливих партнерів на центральному та міжнародному рівні. Період відновлення довіри є тривалим

Оцінку впливу та оцінку ймовірності (присвоєння балів) можна здійснювати різними методами, зокрема, шляхом:

- визначення середніх показників на підставі індивідуальних письмових оцінок проведених різними працівниками підрозділу внутрішнього аудиту;
- колегіальної оцінки ризиків на підставі думки кожного працівника підрозділу внутрішнього аудиту, загального обговорення та узгодження щодо присвоєним ризикам балів. Наприклад, колективну оцінку ризиків можна проводити під час проведення робочих зустрічей, нарад у підрозділі внутрішнього аудиту.


 Незалежно від застосованого методу оцінки ризиків, рівень сприйняття ризику працівниками є різним – деякі працівники схильні уникати ризиків, в той час як інші – готові йти на ризик. Якщо одним працівником оцінено ризик як «високий», а іншим – як «низький», то результат не повинен визначатися як

середньоарифметичне значення рівня (балу) ризику, слід шляхом переговорів дійти консенсусу.

Під час оцінки ризиків може виникнути потреба в уточненні (внесенні змін до) простору аудиту та/або формулюванні ризиків, тому доцільно проводити ідентифікацію ризиків та їх оцінку у взаємопов'язаний спосіб.

Загальна оцінка ризику (загальний бал) визначається шляхом множення оцінки ймовірності та оцінки впливу, як це наведено у таблиці «Матриця оцінки ризиків»:

Матриця оцінки ризиків							
Рівень (бал)			ЙМОВІРНІСТЬ				
			Рідко/майже не можливо	Малоймовірно	Середня	Можливо	Часто/ очікується
			1	2	3	4	5
ВПЛИВ	Низький	1	Низький (а) (1)	Низький (а) (2)	Низький (а) (3)	Низький (а) (4)	Середній (я) (5)
	Середній	2	Низький (а) (2)	Низький (а) (4)	Середній (я) (6)	Середній (я) (8)	Високий (а) (10)
	Високий	3	Низький (а) (3)	Середній (я) (6)	Середній (я) (9)	Високий (а) (12)	Дуже високий (а) (15)
	Дуже високий	4	Низький (а) (4)	Середній (я) (8)	Високий (а) (12)	Дуже високий (а) (16)	Дуже високий (а) (20)

 В установах з розвинутими системами внутрішнього контролю керівники приймають письмове рішення, який рівень ризику є прийнятним. В інших випадках таке рішення приймається за результатами консультацій керівника підрозділу внутрішнього аудиту з керівником установи. Загалом можуть бути прийняті різні рішення щодо того, які поєднання значень рівня ризику будуть вважатися – «низьким», «середнім», «високим» або «дуже високим».

У таблиці «Матриця оцінки ризиків» ризики з рівнем від 1 до 4 вважаються «низькими» (і на цьому рівні ризик вважається прийнятним, позначено синім кольором), з рівнем від 5 до 9 – «середні» ризики (жовтий колір), з рівнем від 10 до 12 – «високі» ризики (помаранчевий колір) та з рівнем від 15 до 20 – «дуже високі» ризики (червоний колір).

Після визначення загальної оцінки ризику (загального балу) відповідно до «Матриці оцінки ризиків», формується реєстр ризиків за наведеною формою.

Реєстр ризиків				
№ з/п	Визначені ризики (наводяться у причинно-наслідковому зв'язку)	Оцінка ймовірності	Оцінка впливу	Загальна оцінка ризику за ймовірністю та впливом
1	2	3	4	5

--	--	--	--	--

У разі відсутності в установі системи управління ризиками, при заповненні реєстру ризиків підрозділ внутрішнього аудиту застосовує власне судження про ризики та управління ними.

Перед складанням планів здійснюється актуалізація (уточнення) переліку ризиків з урахуванням змін, що відбулися після останнього його перегляду. Інколи корисно формувати перелік ризиків з «чистого листа» з подальшим порівнянням одержаних результатів з раніше складеним переліком ризиків.



*Слід розуміти різницю між поняттями «управління ризиками» та «оцінкою ризиків внутрішнього аудиту».*

**Управління ризиками** є невід'ємною складовою діяльності з внутрішнього контролю, що належить до повноважень та відповідальності керівництва установи та відповідальних за діяльність.

*В рамках процесу управління ризиками керівництво установи та відповідальні за діяльність:*

- визначають можливі події та ідентифікують ризики, які впливають на досягнення установою цілей, здійснюють класифікацію ризиків за категоріями та видами, проводять оцінку ризиків за критеріями ймовірності їх виникнення та суттєвості впливу, визначають способи реагування на ризики;

- розробляють та впроваджують заходи контролю щодо зменшення впливу ризиків.

*Сутність такої діяльності описано у Концепції з внутрішнього контролю, підготовленої Комітетом спонсорських організацій Комісії Тредвея (COSO, 1992; COSO II, 2004). Для запровадження системи управління ризиками у вітчизняних органах державної влади розроблено Методичні рекомендації з організації внутрішнього контролю, які враховують підходи щодо побудови внутрішнього контролю, передбачені цією Концепцією.*

**Оцінка ризиків внутрішнього аудиту** – етап планування діяльності з внутрішнього аудиту, на якому визначаються об'єкти аудиту з найбільш високим рівнем ризику для установи. Результати оцінки ризиків слугують базою для формування плану діяльності з внутрішнього аудиту.

*Водночас, підходи до визначення та оцінювання ризиків є однаковими як для керівництва установи та відповідальних за діяльність, так і для підрозділу внутрішнього аудиту.*

Основна відмінність між процесом управління ризиками у діяльності установи та процесом оцінки ризиків внутрішнього аудиту полягає у тому, що керівникам та відповідальним за діяльність необхідно оцінити невід'ємні ризики з метою розробки та впровадження заходів контролю щодо зниження впливу ризику. Водночас, підрозділ внутрішнього аудиту для визначення пріоритетних об'єктів аудиту має оцінити залишкові ризики (ризики, які залишилися після прийняття рішення керівництвом установи та відповідальними за діяльність щодо заходів контролю по зменшенню впливу ризику).



*При цьому за вимогами Міжнародних стандартів внутрішнього аудиту (ІА) внутрішні аудитори повинні утримуватись від прийняття на себе управлінських обов'язків, тобто від фактичного управління ризиками. Оскільки внутрішній аудитор не несе відповідальність за заходи, що здійснюються керівником установи для забезпечення створення та функціонування системи внутрішнього контролю, а також розробку та впровадження заходів контролю з метою впливу на ризики. Така діяльність проводиться керівництвом установи та відповідальними за діяльність незалежно від аудиторських дій.*

*Водночас, підрозділ внутрішнього аудиту надає керівництву установи та відповідальним за діяльність власну думку щодо повноти визначення ними невід'ємних ризиків, доцільності та дієвості обраних способів реагування на ризики, ефективності розроблених заходів контролю щодо зменшення впливу на залишковий ризик.*

## Методологічні вказівки 4.4 (МВ 4.4): Визначення пріоритетних об'єктів аудиту за допомогою факторів ризику

**МВ 4.4 стосуються наступних:**

**МСВА:**

– 2010: Планування

**НСВА:**

– глава 2 розділу III:  
Планування діяльності з  
внутрішнього аудиту

Після оцінювання ризиків за ймовірністю та впливом за допомогою відповідних бальних оцінок потрібно визначити у просторі аудиту пріоритетні об'єкти аудиту, здійснити відбір потенційних об'єктів аудиту, а також визначити частоту проведення планових внутрішніх аудитів. Така діяльність є базисом для розробки стратегії внутрішнього аудиту за відповідними напрямками діяльності. Саме тому цей процес називають «оцінкою потреб аудиту».

У міжнародній практиці для визначення пріоритетності об'єктів аудиту використовується набір факторів ризику щодо аналізу важливості кожного об'єкта аудиту, включеного до простору аудиту. Зокрема, ціллю даного етапу є визначення властивих факторів ризику для відповідного об'єкта аудиту. Поряд з використанням терміну «фактори ризику» також застосовується поняття «фактори відбору», що більш точно відображає сутність цього етапу – відбір тих об'єктів аудиту, дослідження яких є найбільш доцільним.

У Національних стандартах внутрішнього аудиту «фактори ризику» трактуються як «критерії відбору об'єктів для проведення планових внутрішніх аудитів». Такі критерії мають визначатися підрозділом внутрішнього аудиту за всіма напрямками внутрішнього аудиту (аудиту ефективності, фінансового аудиту, аудиту відповідності) та затверджуватися керівником установи (пункт 2.5 глави 2 розділу III).

### Глава 2. Планування діяльності з внутрішнього аудиту

<...>

**2.5. Періодичність та інші критерії відбору об'єктів для проведення планових внутрішніх аудитів визначаються підрозділом внутрішнього аудиту та затверджуються керівником установи.**



*Слід розрізняти також періодичність проведення планових внутрішніх аудитів (час, який пройшов від попереднього аудиту) як критерій відбору об'єктів аудиту, а також періодичність як частоту проведення планових внутрішніх аудитів, що визначається за результатами оцінки ризиків, визначення пріоритетності об'єктів аудиту за допомогою факторів ризику. Наприклад, об'єкти аудиту, яким присвоєно високий ступінь пріоритету мають досліджуватися частіше, а об'єкти аудиту з середнім/низьким – рідше.*

За результатами оцінки ризиків часто виявляється, що одна з груп (наприклад, з «середньою» оцінкою) є найбільшою за обсягом, хоча містить дуже різноманітні об'єкти аудиту. Водночас наявність ризиків, навіть з «високою» та «дуже високою» оцінкою, не може бути єдиним фактором

відбору об'єктів аудиту для включення до плану. Тому, для визначення пріоритетності об'єктів аудиту у міжнародній практиці додатково застосовуються фактори ризику, до яких відносяться наступні:

- *фінансова важливість/матеріальність* (охоплені внутрішнім аудитом обсяги державних ресурсів, доходів і прибутку, наданих послуг тощо. Зокрема, суб'єкти аудиту з високим ступенем ризику, що використовують незначну частину бюджету, можуть бути менш пріоритетними для цілей аудиту, ніж суб'єкти аудиту із середнім рівнем ризику, які використовують 50 % бюджету);

- *складність діяльності* (напрями діяльності, які важче реалізувати належним чином, тому ймовірність того, що вони будуть виконані неякісно та несвоєчасно є вищою. Зокрема, вартість будівельних проектів нерідко є вищою від запланованої, а тривалість проектів більшою, ніж очікувалось);

- *загальна політика внутрішнього контролю* відповідно до визначення, наведеного у Методичних рекомендаціях з організації внутрішнього контролю (якість процедур контролю, імплементованих у процес: у випадку слабкої системи внутрішнього контролю ймовірність шахрайства та помилок є набагато більшою, а тому є предметом для аудиту. При наявності сильної загальної політики внутрішнього контролю встановлено чіткі цілі діяльності, визначено функції та обов'язки працівників, відповідальність і підзвітність керівників та працівників; дотримуються етичні норми поведінки; налагоджено належну систему управління; визначено ефективну політику управління персоналом; відсутні повідомлення про помилки, порушення та недоліки);

- *репутаційна чутливість* (деякі сфери є об'єктом прискіпливої уваги з боку ЗМІ, громадян, Уряду тощо, і якщо у них виникають проблеми, вони можуть створювати високий ризик для репутації установи в цілому);

- *масштаб змін* (зміни основних елементів середовища, наприклад, таких як законодавчі зміни, кадрові зміни, зміни у процесах та процедурах тощо, завжди мають наслідком підвищення ризику);

- *надійність керівництва* (досвідчені керівники, як правило, вирішують проблеми більш ефективно та досягають кращих результатів, а також знають та розуміють проблеми/ризиків у діяльності та приймають відповідні рішення щодо їх розв'язання/зменшення, натомість керівники із незначним досвідом, недостатньою кваліфікацією викликають більшу невпевненість);

- *можливість для зловживань* (деякі функції більш вразливі для шахрайства та корупції, наприклад, високий рівень готівкових розрахунків або делеговані повноваження із накладання та збору штрафів);

- *питання, які цікавлять керівництво* (окремі напрями діяльності, функції, процеси, суб'єкти аудиту викликають або можуть викликати занепокоєння керівництва; невідповідність висновків, зокрема, наданих зовнішніми контролюючими органами, рівню впевненості керівництва);

- *час від попереднього аудиту* (в кожному аудиті присутній дисциплінуючий фактор: навіть об'єкти аудиту з низьким ризиком час від часу повинні проходити аудит, а ті об'єкти, які не підлягали аудиту вже на протязі кількох років, можуть мати високий ступінь ризику);

- *стан впровадження аудиторських рекомендацій*, наданих за



результатами проведення попередніх внутрішніх аудитів (низький рівень усунення проблем/недоліків у системі внутрішнього контролю можуть свідчити про підвищення ризиковості відповідних об'єктів/суб'єктів аудиту).



*Оптимальна кількість факторів ризику повинна становити не менше 4. Незначна кількість застосованих факторів ризику знижує ефективність роботи, а при великій кількості використаних факторів ризику витрачається значно більше часу (але результати не будуть кращими). Внутрішні аудитори мають використовувати фактори ризику, які є найбільш доцільними для відповідного об'єкта аудиту.*

У наведеному прикладі поетапно представлено процедуру визначення пріоритетності об'єктів аудиту за допомогою набору критеріїв оцінки кожного фактору ризику (із використанням бальних оцінок та вагових коефіцієнтів), а також встановлення частоти проведення планових внутрішніх аудитів:

<b>Етап 1. Визначення балів для факторів ризику</b>		
<i>Після визначення факторів ризику здійснюється їх оцінка через призму визначених критеріїв за кожним фактором ризику та йому присвоюється бал від 1 до 4 (1 – низький, 2 – середній, 3 – високий, 4 – дуже високий). Присвоєння балів відбувається шляхом оцінки кожного фактору ризику (А – G). Оцінка фактору ризику повинна базуватися на визначених та зрозумілих критеріях – чому саме такий, а не інший бал присвоєно цьому фактору.</i>		
<b>Фактор ризику</b>	<b>Критерії</b>	<b>Бал</b>
<b>А. Фінансова важливість/ матеріальність</b>	На об'єкт аудиту припадає менше 10 % річного бюджету	1
	На об'єкт аудиту припадає 11 – 50 % річного бюджету	2
	На об'єкт аудиту припадає 51 – 80 % річного бюджету	3
	На об'єкт аудиту припадає не менше 81 % річного бюджету	4
<b>В. Загальна політика внутрішнього контролю</b>	Надійні системи внутрішнього контролю та управління ризиками	1
	Системи внутрішнього контролю та управління ризиками в цілому налагоджені і працюють, але мають недоліки	2
	Системи внутрішнього контролю та управління ризиками в цілому є слабкими та ненадійними, мають суттєві недоліки	3
	Система внутрішнього контролю неефективна, має суттєві проблеми. Система управління ризиками відсутня (перебуває на стадії запровадження/формально розроблена, але не функціонує)	4
<b>С. Репутаційна чутливість</b>	Мінімальний зовнішній інтерес до об'єкта аудиту або його цілковита відсутність	1
	Можливість виникнення непорозумінь із громадськістю, якщо об'єкт аудиту виявиться проблемним	2
	Виникали поодинокі випадки непорозумінь із громадськістю з об'єктом аудиту	3
	Підвищена увага з боку ЗМІ до об'єкта аудиту. Виникнення серйозних/системних проблем та/або втрата репутації установи за наявності таких проблем	4
<b>Д. Можливість для зловживань</b>	Мінімальна можливість для виникнення фактів шахрайства та корупції	1
	Можливість виникнення зловживань, однак фактів шахрайства та корупції ще не виникали	2
	Існують поодинокі факти шахрайства та корупції	3

	Існують системні факти фактів шахрайства та корупції	4
Е. Питання, які цікавлять керівництво	Відсутність уваги з боку вищого керівництва, а також проблем, які вийшли на рівень вищого керівництва у минулому	1
	Невисока увага з боку вищого керівництва, існують поодинокі проблеми, які вийшли на рівень вищого керівництва у минулому	2
	Висока увага з боку вищого керівництва, суттєві або повторювані проблеми, які вийшли на рівень вищого керівництва у минулому	3
	Постійна увага з боку вищого керівництва, існують суттєві повторювані проблеми, які вийшли на рівень вищого керівництва у недалекому минулому	4
Ф. Час від попереднього аудиту	Проведено менше 1 року тому	1
	Проведено більше 1 року, але менше 3 років	2
	Проведено більше 3 років, але менше 5 років	3
	За останні 5 років внутрішній аудит не проводився	4
Г. Стан впровадження аудиторських рекомендацій	Повністю виконано аудиторські рекомендації	1
	Більшість аудиторських рекомендацій виконано, інформація про стан їх впровадження надається систематично/своєчасно та свідчить про прогрес у діяльності	2
	Частково виконано аудиторські рекомендації, інформація про стан їх впровадження надається несистематично/несвоєчасно та не свідчить про прогрес у діяльності	3
	Не виконано аудиторські рекомендації	4

### Етап 2. Визначення показників вагомості за кожним фактором ризику

Показники вагомості використовуються для ілюстрації відмінностей різних факторів ризику – оскільки не всі фактори ризику однаково важливі. Наприклад, питання, які цікавлять керівництво та можливість для зловживань отримали найбільший показник вагомості. Показники вагомості можуть визначатися, у тому числі за результатами консультацій з керівництвом. Показникам вагомості надається значення від 1 до 5 (1 – мінімальний, 5 – максимальний)

	Фактор ризику	Показник вагомості
	А. Фінансова важливість/матеріальність	3
	В. Загальна політика внутрішнього контролю	2
	С. Репутаційна чутливість	2
	Д. Можливість для зловживань	4
	Е. Питання, які цікавлять керівництво	5
	Ф. Час від попереднього аудиту	2
	Г. Стан впровадження аудиторських рекомендацій	1

### Етап 3. Розрахунок індексу ризику

Цей показник розраховується шляхом поєднання показника вагомості та балу, який наданий факторам ризику, у формулу, яка допоможе оцінити індекс ризику:

$$\text{Індекс ризику} = (A \times 3) + (B \times 2) + (C \times 2) + (D \times 4) + (E \times 5) + (F \times 2) + (G \times 1),$$

де А-Г – бал, присвоєний за фактором ризику, 1-5 – показник вагомості фактору ризику.

Індекс ризику використовується для виявлення об'єктів аудиту з «дуже високим», «високим», «середнім» та «низьким» ступенем пріоритетності



#### Етап 4. Пріоритетність дослідження об'єктів аудиту

Визначений попередньо індекс ризику використовується для визначення об'єктів аудиту з «дуже високим», «високим», «середнім» або «низьким» ступенем пріоритетності:

Ступень пріоритетності	Індекс ризику
дуже високий	від 61 до 76
високий	від 46 до 60
середній	від 30 до 45
низький	до 30

#### Приклад визначення частоти проведення планових внутрішніх аудитів

Частоту проведення планових внутрішніх аудитів щодо кожного об'єкта аудиту можна розрахувати виходячи з індексу ризику та ступеню пріоритетності, а також з урахуванням якісної спроможності підрозділу внутрішнього аудиту (різної спеціалізації внутрішніх аудиторів, їх різного рівня досвіду, знань та навичок) та наявності трудових ресурсів у підрозділі внутрішнього аудиту. Наприклад, загальний період аудиту в установі становить п'ять років, а частота конкретних аудитів зумовлюється потребам аудиту та становить:

Ступень пріоритетності	Частота аудиту	Індекс ризику
дуже високий	4 рази на 5 років	від 61 до 76
високий	3 рази на 5 років	від 46 до 60
середній	2 рази на 5 років	від 30 до 45
низький	1 раз на 5 років	до 30

Водночас, при формуванні плану слід не забувати враховувати об'єкти аудиту із «середнім» ступенем пріоритетності, зважаючи на їх можливу переважну більшість після проведення відповідних оцінок. Такі об'єкти аудиту мають включатися до планів у другу чергу (після об'єктів аудиту із «дуже високим» та «високим» ступенем пріоритетності)

**Методологічні вказівки 4.5 (МВ 4.5):  
Формування та затвердження планів діяльності  
з внутрішнього аудиту (внесення змін до них)**

**МВ 4.5 стосуються наступних:**

**МСВА:**

- 2010: Планування;
- 2020: Надання інформації та затвердження;
- 2030: Управління ресурсами

**НСВА:**

- глава 2 розділу III: Планування діяльності з внутрішнього аудиту

Заключним етапом процесу планування є складання планів діяльності з внутрішнього аудиту на підставі результатів ризик-орієнтованого відбору об'єктів аудиту.

Процес формування та затвердження планів діяльності з внутрішнього аудиту (далі – План), а також внесення змін до них, визначено пунктом 6 Порядку № 1001 та Рекомендаціями щодо складання стратегічного та операційного планів діяльності з внутрішнього аудиту (лист

Мінфіну від 19.12.2018 № 33040-06-10/33931):

Цей процес складається з наступних послідовних етапів:

- 1) розробка проекту Плану на підставі результатів ризик-орієнтованого відбору об'єктів аудиту;
- 2) безпосереднє формування проекту Плану;
- 3) затвердження керівником установи Плану у визначені законодавством терміни;
- 4) внесення змін до Плану (у разі необхідності), його затвердження керівником установи у визначені законодавством терміни;
- 5) оприлюднення затвердженого керівником органу Плану на офіційному веб-сайті установи;
- 6) направлення до Мінфіну копії затвердженого керівником органу Плану (Плану із змінами).



*Відповідно до абзацу 2 пункту 3 Порядку № 1001 за рішенням керівника державного органу підрозділи внутрішнього аудиту можуть утворюватися в територіальних органах та бюджетних установах. Функцію координації діяльності таких підрозділів на всіх етапах діяльності з внутрішнього аудиту здійснює керівник підрозділу внутрішнього аудиту центрального апарату державного органу, у тому числі – на етапі підготовки планів (абзац 8 пункту 10 Порядку № 1001).*

*Це означає, що підрозділ внутрішнього аудиту центрального апарату має забезпечити формування проекту Зведеного плану діяльності з внутрішнього аудиту (далі – Зведений план), який включає дані усіх підрозділів внутрішнього аудиту, що діють у системі відповідного державного органу.*

*Процес формування та затвердження Зведених планів, внесення до них змін, їх оприлюднення на офіційному вебсайті відповідного органу здійснюється аналогічно етапам та процедурам, наведеним нижче.*

## **Розробка проекту Плану на підставі результатів ризик-орієнтованого відбору об'єктів аудиту**

Пунктом 2.8 глави 2 розділу III Національних стандартів внутрішнього аудиту передбачено вимоги щодо необхідності здійснення керівником підрозділу внутрішнього аудиту: 1) розрахунків щодо потреб у ресурсах для виконання Плану, їх подача на розгляд керівнику установи; 2) визначення загального обсягу часу на проведення усіх аудитів; 3) розрахунків щодо завантаженості внутрішніх аудиторів по кожному аудиту.

Такі розрахунки мають базуватися на очікуваних результатах від проведення аудитів, основних знахідках попередніх аудитів, що можуть вказувати на зміни у сферах діяльності установи, компетенції внутрішніх аудиторів (ненавчені чи недосвідчені працівники довше виконуватимуть завдання), а також враховувати досвід проведення попередніх аудитів.

У разі, коли за результатами розрахунків щодо потреб у ресурсах для виконання плану, керівник підрозділу внутрішнього аудиту визначає недостатність трудових ресурсів з метою забезпечення належної якості аудитів, він може ініціювати перед керівником установи залучення експертів/фахівців у відповідних галузях, зокрема, IT-спеціалістів, юристів, працівників кадрової служби (підпункт 3 пункту 12 Порядку № 1001 та абзац восьмий пункту 4.5 глави 4 розділу III Національних стандартів внутрішнього аудиту).

Відповідно до абзацу 9 пункту 6 Порядку № 1001 працівники підрозділу внутрішнього аудиту мають право проводити за рішенням керівника установи позапланові внутрішні аудити.

Водночас, керівникам підрозділів внутрішнього аудиту необхідно утримувати певний баланс між виконанням позапланових внутрішніх аудитів та забезпеченням належного рівня проведення внутрішніх аудитів, включених до плану на підставі ризик-орієнтованого відбору.

Проведення кожного позапланового аудиту повинно обговорюватись керівником підрозділу внутрішнього аудиту із керівником установи щодо доцільності його здійснення – причини, які зумовлюють необхідність проведення позапланового заходу, а також переваги, що очікуються від його проведення. Результати такого обговорення повинні бути задокументовані, наприклад, у формі доповідної записки на ім'я керівника установи.

У разі прийняття рішення про необхідність проведення позапланового аудиту, План переглядається керівником підрозділу внутрішнього аудиту на предмет впливу позапланового аудиту на виконання Плану, а результати доводяться до керівника установи.

Для визначення кількісних спроможностей (кількості аудитів, що можуть бути проведені протягом планового періоду) необхідно підрахувати фонд робочого часу на проведення внутрішніх аудитів (планових/позапланових) та фонд робочого часу на проведення планових аудитів.

Приклад здійснення розрахунків щодо визначення загального обсягу часу на проведення внутрішніх аудитів та завантаженості внутрішніх аудиторів по

кожному аудиту наводиться нижче.

### **1. Визначення планового фонду робочого часу на відповідний рік.**

Цей показник визначається на підставі листів Міністерства соціальної політики України "Про розрахунок норми тривалості робочого часу".

*Наприклад, у 2019 році кількість робочих днів становить 250 робочих днів (відповідно до листа Мінсоцполітики від 08.08.2018 № 78/0/206-18 "Про норми тривалості робочого часу на 2019 рік").*

Плановий фонд робочого часу розраховується керівником підрозділу внутрішнього аудиту з урахуванням досвіду та знання специфіки персонального складу підрозділу. Наприклад, якщо у підрозділі є працівники, які навчаються в учбових закладах, необхідно врахувати час на участь цих працівників в учбових сесіях.

*У 2019 році плановий фонд робочого часу становитиме 220 робочих днів (250 робочих днів – 25 робочих днів (відпустки) – 5 робочих днів (участь в учбових сесіях)=220 робочих днів).*

### **2. Визначення загального обсягу часу на проведення внутрішніх аудитів та завантаженості внутрішніх аудиторів по кожному аудиту**

До планового фонду робочого часу на проведення внутрішніх аудитів включається час на виконання аудитів (безпосередньо на суб'єкті аудиту), зокрема, на проведення опитування посадових осіб суб'єкта аудиту, збір та аналіз відповідної інформації/даних, здійснення фактичного огляду в рамках дослідження питань аудиту, надання керівником аудиторської групи практичної допомоги членам групи, проведення вступних та заключних зустрічей з керівництвом та відповідальними за діяльність суб'єкта аудиту.

Не зараховується до планового фонду робочого часу на проведення аудитів час, який використовується на:

- *методологічну роботу, організацію та планування діяльності з внутрішнього аудиту, звітування про результати такої діяльності тощо* (розробка нових/удосконалення існуючих внутрішніх документів з питань внутрішнього аудиту, здійснення ризик-орієнтованого планування та формування на підставі його результатів планів, внутрішнє та зовнішнє звітування керівнику установи та Мінфіну, здійснення моніторингу та періодичних внутрішніх оцінок якості внутрішнього аудиту, підготовка інформації (у тому числі для виступу) щодо результатів діяльності з внутрішнього аудиту до засідання колегії, надання відповідей на запити/звернення народних депутатів, громадян, державних органів тощо);

- *підготовку до проведення внутрішніх аудитів* (організацію та планування аудиторських завдань – вивчення питань, пов'язаних з об'єктом аудиту, аналіз отриманої на запит інформації, опитування керівництва та відповідальних за діяльність, формування аудиторської групи, розподіл відповідальності та завдань між членами аудиторської групи, підготовка програми аудиту, проектів розпорядчих документів на проведення аудитів тощо);

- *здійснення роз'яснювальної роботи* (проведення внутрішніх семінарів та консультацій (письмово) щодо методологічних підходів до організації та здійснення внутрішнього контролю та управління ризиками, надання роз'яснень (письмово) щодо діяльності з внутрішнього аудиту);

- *реалізацію матеріалів внутрішніх аудитів* (направлення листів за результатами аудиту, формування аудиторських справ, відстеження аудиторських рекомендацій тощо).

Загальний плановий фонд робочого часу на проведення аудитів визначається на підставі фактичної чисельності внутрішніх аудиторів, планового фонду робочого часу кожного аудитора та визначеного коефіцієнту завантаженості внутрішніми аудитами для різних категорій посад внутрішніх аудиторів.

*Наприклад, для Управління внутрішнього аудиту (штатною чисельністю – 11 осіб) плановий фонд робочого часу на проведення аудитів визначається виходячи із планового фонду робочого часу кожного внутрішнього аудитора з урахуванням таких коефіцієнтів:*

- начальник управління – 0,1 (22 людино-дні на рік);
- заступник начальника управління-начальник відділу у складі управління – 0,3 (66 людино-днів на рік);
- начальник відділу у складі управління – 0,4 (88 людино-днів на рік);
- головний та провідний спеціаліст у складі управління – 0,7 (154 людино-дні на рік).

Загальний плановий фонд робочого часу на проведення внутрішніх аудитів працівниками Управління внутрішнього аудиту у 2019 році буде становити 1408 людино-днів (22 людино-днів + 66 людино-днів + 88 людино-днів +(154 людино-днів × 8 осіб)).



Коефіцієнт завантаженості внутрішніми аудитами для різних категорій посад внутрішніх аудиторів визначається у внутрішніх документах з питань проведення внутрішнього аудиту.

### 3. Визначення обсягу планового фонду робочого часу на проведення планових аудитів.

Цей показник є головним обмежуючим фактором для визначення кількості аудитів, що включаються до планів і становить не менше 75 % загального планового фонду робочого часу на проведення аудитів. Решта планового фонду робочого часу (не більше 25 %) становить резерв на проведення позапланових аудитів.

Обсяг планового фонду робочого часу на проведення планових аудитів працівниками Управління внутрішнього аудиту у 2019 році становитиме  $1408 \text{ людино-днів} \times 75 \% / 100 \% = 1056 \text{ людино-днів}$ .

#### 3. Визначення планової кількості аудитів за напрямками.

На цьому етапі спочатку здійснюється розподіл планового фонду робочого часу на проведення аудитів між визначеними пріоритетними об'єктами аудиту з урахуванням встановленої частоти проведення планових аудитів (відповідно до етапів ризик-орієнтованого планування, описаних у МВ 4.1 – 4.4) шляхом визначення кількості людино-днів на проведення одного аудиту.

Водночас, при визначенні людино-днів необхідно враховувати законодавчі обмеження щодо тривалості проведення внутрішніх аудитів для різних напрямків аудитів – для аудиту відповідності та фінансового аудиту до 30 робочих днів, а для аудиту ефективності до 45 робочих днів. Кількість внутрішніх аудиторів, що мають приймати участь у проведенні одного аудиту, може визначатися в залежності від кількості та складності визначених у програмі питань, специфіки діяльності заплановано суб'єкта аудиту тощо. Водночас, остаточний склад аудиторської групи повинен визначатися вже на етапі планування аудиторського завдання.

Визначений обсяг планового фонду робочого часу на проведення планових аудитів працівниками Управління внутрішнього аудиту (**1056 людино-днів**) розподіляється за такими пріоритетними об'єктами/темами/суб'єктами аудиту:

1) проведення двох аудитів ефективності щодо оцінки якості та доступності надання адміністративних послуг (**270 людино-днів**) ( $45 \text{ робочих днів} \times 3 \text{ внутрішні аудитори} \times 2 \text{ внутрішні аудиту} = 270 \text{ людино-днів}$ );

2) проведення аудиту ефективності щодо оцінки ефективності планування і виконання бюджетної програми за КПКВ ... та результатів її виконання у центральному апараті органу та у трьох бюджетних установах, які отримали бюджетні кошти за відповідною бюджетною програмою (**180 людино-днів**) ( $45 \text{ робочих днів} \times 4 \text{ внутрішні аудитори} \times 1 \text{ внутрішній аудит} = 180 \text{ людино-днів}$ );

3) проведення аудиту ефективності щодо оцінки ефективності управління інформаційними системами в центральному апараті (наявність ІТ-стратегії, надійність заходів ІТ-безпеки, ефективність організації роботи підрозділу ІТ, збереження та обробка ІТ-інформації) (**135 людино-днів**) ( $45 \text{ робочих днів} \times 3 \text{ внутрішні аудитори} \times 1 \text{ внутрішній аудит} = 135 \text{ людино-днів}$ );

4) проведення аудиту ефективності щодо оцінки ефективності та якості виконання

функції з управління об'єктами державної власності в трьох структурних підрозділах центрального апарату органу (135 людино-днів) (45 робочих днів × 3 внутрішні аудитори × 1 внутрішній аудит = 135 людино-днів);

5) проведення трьох аудитів ефективності/аудитів відповідності/фінансових аудитів щодо оцінки ефективності діяльності державного підприємства (використання коштів та державного майна, дотримання вимог законодавства, правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової звітності) (270 людино-днів) (45 робочих днів × 2 внутрішні аудитори × 3 внутрішніх аудитори = 270 людино-днів);

б) проведення аудиту відповідності/фінансового аудиту у центральному апараті органу щодо законності та достовірності фінансової та бюджетної звітності, правильності ведення бухгалтерського обліку, дотримання актів законодавства, планів, процедур, контрактів з питань стану збереження активів, інформації та управління державним майном (66 людино-днів) (22 робочих днів × 3 внутрішні аудитори × 1 внутрішній аудит = 66 людино-днів).


### **Безпосереднє формування проекту Плану**

Для формування реалістичного проекту Плану керівнику підрозділу внутрішнього аудиту корисно враховувати як законодавчі вимоги до формування планів, так і організаційні аспекти, виходячи з професійного досвіду:

- *можливість залучення та перерозподілу трудових ресурсів* у плановому періоді, що включає врахування вакансій та тимчасову відсутність персоналу (відпустки, лікарняні, навчання тощо), *ротацію кадрів*;
- *врахування наявних ресурсів* (наприклад, хоча вакансії можуть бути заповнені впродовж року, слід враховувати ресурси, які наявні на момент проведення відповідних розрахунків);
- *збалансованість запланованих напрямів внутрішніх аудитів* (фінансових, відповідності та ефективності) з наявними трудовими ресурсами;
- *загальну кількість необхідних людино-днів на проведення усіх аудитів, завантаженість внутрішніх аудиторів* по кожному аудиту;
- *витрати людино-днів на підготовку до аудиту та іншу роботу* (організацію та планування, реалізацію результатів аудиту, відстеження аудиторських рекомендацій тощо);
- *резервування трудових ресурсів для проведення позапланових аудитів* (не більше 25 % робочого часу, призначеного на проведення аудитів) з метою уникнення внесення частих змін у плани;
- *законодавче обмеження включення до планів об'єктів аудиту, які були досліджено менше року тому за тією ж темою та за той самий період*. Водночас це обмеження не розповсюджується на дослідження підрозділом внутрішнього аудиту ефективності впровадження аудиторських рекомендацій, а також на повторні аудити, що проводяться установою для перевірки фактів, викладених у скарзі на дії внутрішніх аудиторів;
- *організаційні та часові обмеження* (наприклад, організаційно-структурні зміни у системі відповідного органу, місця, до яких не можливо добратися у зимові періоди, відпускні періоди – як правило, літній період, періоди свят – Різдво, Великдень тощо).



З урахуванням результатів ризик-орієнтованого планування та здійснених розрахунків спроможності підрозділу внутрішнього аудиту, підрозділом внутрішнього аудиту забезпечується формування проекту Плану.

 Зведені плани формуються у розрізі підрозділів внутрішнього аудиту, утворених у системі відповідного органу.

### **Затвердження керівником установи Плану у визначені законодавством терміни**

Керівник підрозділу подає проект Плану на затвердження керівнику установи у терміни, встановлені пунктом 6 Порядку № 1001 (не пізніше початку планового періоду).

Разом із проектом Плану керівник підрозділу внутрішнього аудиту надає інформацію керівнику установи щодо необхідних ресурсів для виконання плану. Водночас керівник підрозділу внутрішнього аудиту інформує керівника установи про вплив та наслідки обмеження ресурсів, а також надає відповідні пропозиції щодо шляхів вирішення цього питання.

### **Внесення змін до Плану (у разі необхідності), його затвердження керівником установи у визначені законодавством терміни**

Підрозділ внутрішнього аудиту здійснює моніторинг важливих подій, що можуть мати вплив на реалізацію планів аудиту (наприклад, зміна керівництва установи, виникнення незапланованих доручень Президента України, Верховної Ради України, Кабінету Міністрів України, зміни у законодавстві, публікації у ЗМІ щодо діяльності установи), та оцінює вплив цих подій на затвердені плани (наприклад, призначення нового керівника установи впливає на актуальність запланованих об'єктів аудиту).

У разі наявності таких подій, що змінюють пріоритети у планах, до Плану можуть вноситися зміни (пункт 2.10 глави 2 розділу III Національних стандартів внутрішнього аудиту).

Зміни до планів вносяться у порядку затвердження керівником установи Плану – не пізніше завершення планового періоду.

### **Оприлюднення затвердженого керівником органу Плану на офіційному веб-сайті відповідної установи**

Вимоги щодо необхідності оприлюднення затвердженого керівником установи Плану на офіційному веб-сайті установи містяться у пункті 6 Порядку № 1001. Враховуючи, що відповідно до пункту 2.10 глави 2 розділу III Національних стандартів внутрішнього аудиту зміни до планів вносяться у порядку їх затвердження керівником установи, то зміни (Плани, із змінами) також мають оприлюднюватись на офіційному веб-сайті установи.

### **Направлення до Мінфіну копії затвердженого керівником органу Плану (Плану із змінами)**

Після затвердження керівником установи Плану та його оприлюднення на офіційному веб-сайті установи, копії затверджених Планів надсилаються до Мінфіну (абзац восьмий пункту 6 Порядку № 1001). Також, у разі внесення

протягом планового періоду змін до Плану, до Мінфіну направляються копії затвердженого керівником установи Плану, із змінами.



*Зазначені копії надсилаються Мінфіну протягом 10 робочих днів після їх затвердження керівником органу (листи Мінфіну від 03.04.2017 № 33040-06-5/8779 та від 15.01.2018 № 33040-06-5/1193). Разом з ними, Мінфіну надаються обґрунтування щодо включення/виключення об'єктів аудиту до/з планів за формами, рекомендованими Мінфіном (лист від 26.04.2018 № 33040-06-5/11640), розрахунки завантаженості внутрішніх аудиторів, а також вказується адреса (посилання) щодо їх розміщення на офіційному веб-сайті установи.*

Мінфін розглядає та аналізує План (Зведений план) з відповідними обґрунтуваннями та розрахунками на предмет, зокрема:

- дотримання вимог законодавства щодо включення об'єктів аудиту до планів на підставі ризик-орієнтованого планування (зокрема, застосування широкого набору факторів ризику – фінансових/нефінансових, не менше 4);
- включення аудитів, спрямованих на системний аналіз та оцінку ефективності, результативності та якості виконання завдань, функцій, бюджетних програм, надання адміністративних послуг, здійснення контрольно-наглядових функцій, ступеня виконання і досягнення цілей тощо;
- обґрунтованості розрахунків завантаженості внутрішніх аудиторів (співставлення кількості внутрішніх аудиторів з кількістю об'єктів аудиту, включеними до плану), у тому числі врахування у планах резерву робочого часу на проведення позапланових аудитів (не більше 25 %);
- дотримання вимог законодавства щодо невиключення до планів аудитів за тією самою темою (з тих самих питань і за той самий період), за якою було проведено аудит підрозділом внутрішнього аудиту та з моменту проведення якого пройшло менше ніж один календарний рік;
- частоти коригування запланованих об'єктів/тем/суб'єктів аудиту;
- дотримання вимог законодавства щодо відповідності запланованої теми аудиту, визначеному у плані напряду аудиту;
- своєчасності затвердження керівником установи планів – не пізніше початку планового періоду;
- а також дотримання вимог законодавства в частині затвердження планів керівником установи;
- дотримання вимог законодавства в частині оприлюднення планів на офіційному веб-сайті установи;
- врахування рекомендацій Мінфіну (листи від 03.04.2017 № 33040-06-5/8779, від 15.01.2018 № 33040-06-5/1193, від 26.04.2018 № 33040-06-5/11640).

Розгляд та аналіз Мінфіном Плану (Зведеного плану) із змінами здійснюється за тими ж самими аспектами.



*Якщо за результатами такого аналізу Планів виявлено питання, які потребують детального дослідження, відповідні факти враховуються при плануванні проведення оцінки функціонування системи внутрішнього аудиту (зовнішньої оцінки якості внутрішнього аудиту).*



## Унормування процесу ризик-орієнтованого планування. Запровадження єдиних регламентів планування діяльності з внутрішнього аудиту

Процес планування діяльності з внутрішнього аудиту (починаючи від визначення простору аудиту і закінчуючи етапом формування та затвердження Планів) визначається керівником підрозділу внутрішнього аудиту та затверджується керівником установи. Відповідно до пункту 1.2 глави 1 розділу II Національних стандартів внутрішнього аудиту цей процес документується у внутрішніх документах з питань внутрішнього аудиту.

### Глава 1. Основні внутрішні документи з питань внутрішнього аудиту

<...>

1.2. Основними внутрішніми документами з питань внутрішнього аудиту є положення про підрозділ внутрішнього аудиту, посадові інструкції працівників підрозділу внутрішнього аудиту, внутрішні документи з питань проведення внутрішнього аудиту.

Основні внутрішні документи з питань внутрішнього аудиту розробляються керівником підрозділу з урахуванням цих Стандартів та Порядку.

Основні внутрішні документи з питань внутрішнього аудиту в обов'язковому порядку містять:

<...>

внутрішні документи з питань проведення внутрішнього аудиту – порядок планування і проведення внутрішніх аудитів, документування, реалізації їх результатів та, за рішенням керівника підрозділу, інші аспекти внутрішнього аудиту.



*У внутрішніх документах з питань проведення внутрішнього аудиту повинно бути визначено методологічні підходи до організації, здійснення та документування процесу ризик-орієнтованого планування діяльності з внутрішнього аудиту, зокрема:*

- *встановлено процедуру збору та аналізу підрозділом внутрішнього аудиту інформації щодо проблемних питань та ризиків у діяльності структурних підрозділів органу, підвідомчих установ/підприємств;*

- *передбачено врахування повного спектру відомостей для ідентифікації ризиків (зокрема, інформації про типові/системні порушення/недоліки, встановлені за результатами попередніх аудитів) та переліку документальних джерел, які допомагають визначати як фінансові, так і нефінансові ризики (річні, піврічні, квартальні плани, річні звіти про діяльність установи, звіти/акти зовнішніх контролюючих органів тощо);*

- *визначено підходи до ідентифікації ризиків у разі запровадження системи управління ризиками в діяльності установи та у разі її відсутності; процедуру проведення консультацій з відповідальними за діяльність у разі відсутності в установі системи управління ризиками;*

- *визначено критерії та шкалу оцінювання ризиків – за ймовірністю настання подій, що створюють ризики (оцінка ймовірності) та за розміром наслідків для установи у випадку настання події (оцінка впливу); встановлено вимоги до узагальнення результатів оцінки, документування цього процесу;*

- *визначено широкий діапазон фінансових/нефінансових критеріїв відбору*

*об'єктів для проведення планових аудитів (факторів ризику);*

- *регламентовано процедури оцінки кожного критерію відбору/фактору ризику за визначеними критеріями із використанням бальних оцінок та вагових коефіцієнтів для визначення пріоритетності об'єктів аудиту;*

- *встановлено частоту проведення планових внутрішніх аудитів за результатами проведення оцінки ризиків та визначення пріоритетності об'єктів аудиту.*

У разі наявності підрозділів внутрішнього аудиту в територіальних органах та бюджетних установах запроваджуються єдині регламенти планування діяльності з внутрішнього аудиту (пункт 2.13 глави 2 розділу III Національних стандартів внутрішнього аудиту).

## **Глава 2 розділу III. Планування діяльності з внутрішнього аудиту**

<...>

**2.13.** У разі утворення за рішенням керівника міністерства та іншого центрального органу виконавчої влади підрозділів внутрішнього аудиту в їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління цих міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, запроваджуються єдині регламенти планування внутрішнього аудиту.

Підготовку єдиних регламентів щодо планування внутрішнього аудиту, які поширюються на діяльність усіх підрозділів внутрішнього аудиту, має забезпечити керівник підрозділу внутрішнього аудиту центрального апарату, з огляду на його координуючі повноваження, передбачені законодавством.

У внутрішніх документах з питань проведення внутрішнього аудиту мають бути визначені єдині підходи до організації, здійснення та документування процесу ризик-орієнтованого планування з урахуванням аспектів, викладених у МВ 4 «Планування діяльності з внутрішнього аудиту», зокрема, встановлено уніфіковані підходи до:

- *порядку складання та ведення Зведеної бази даних об'єктів аудиту (визначено строки та умови надання інформації підрозділу внутрішнього аудиту центрального апарату щодо об'єктів та суб'єктів аудиту з метою актуалізації даних у Зведеній базі даних тощо);*

- *здійснення оцінки ризиків та визначення критеріїв відбору/факторів ризику (визначено терміни надання підрозділу внутрішнього аудиту центрального апарату відповідної інформації для формування Зведеного плану, розроблено стандартні форми документів щодо оцінки ризиків, ведення реєстру ризиків тощо);*

- *порядку формування, погодження та затвердження Зведених планів, внесення до них змін (визначено строки надання підрозділу внутрішнього аудиту центрального апарату пропозицій щодо включення/виключення до/з планів об'єктів/тем/суб'єктів аудиту з відповідними обґрунтуваннями та розрахунками тощо).*

У внутрішніх документах з питань внутрішнього аудиту мають бути визначені повноваження керівника підрозділу внутрішнього аудиту центрального апарату державного органу щодо координації діяльності

підрозділів внутрішнього аудиту територіальних органів та бюджетних установ (абзац восьмий пункту 10 Порядку № 1001). Зокрема, при плануванні діяльності з внутрішнього аудиту така координація повинна здійснюватися шляхом:



- *аналізу обґрунтувань до планів на предмет включення до планів ризикових об'єктів/суб'єктів аудиту, уникнення фактів планування незначних (дріб'язкових) тем/об'єктів аудиту, які не мають значного впливу на проблематику діяльності органу/галузі;*

- *аналізу розрахунків обсягів часу на проведення внутрішніх аудитів та завантаженості внутрішніх аудиторів з метою ефективного розподілу та використання ними робочого часу;*

- *надання пропозицій щодо забезпечення належної якості планування діяльності з внутрішнього аудиту підрозділами внутрішнього аудиту територіальних органів та бюджетних установ тощо.*

## Методологічні вказівки 5 (МВ 5): Процес проведення внутрішніх аудитів (основні кроки внутрішнього аудиту)

**МВ 5 стосуються наступних:**

**МСВА:**

- 1000: Цілі, повноваження та обов'язки;
- 2100 (та пов'язаних стандартів): сутність роботи внутрішнього аудиту;
- 2200 (та пов'язаних стандартів): планування завдання;
- 2400 (та пов'язаних стандартів): звітування результатів;
- 2500 (та пов'язаних стандартів): моніторинг подальших заходів;
- 2600 (та пов'язаних стандартів): звітування про прийняття ризику

**НСВА:**

- глава 4 розділу III: Організація внутрішніх аудитів;
- глава 5 розділу III: Проведення внутрішнього аудиту;
- глава 6 розділу III: Документування ходу та результатів внутрішнього аудиту;
- глава 7 розділу III: Моніторинг врахування рекомендацій за результатами внутрішнього аудиту

**МВ 5 включають:**

- вказівки щодо послідовності кроків при проведенні будь-якого виду внутрішнього аудиту – фінансового, ефективності, відповідності чи ІТ;
- покроковий опис типових аспектів та дилем, з якими можуть стикнутися внутрішні аудитори

Внутрішні аудитори країн ЄС зазвичай використовують стандартний набір послідовних етапів для організації та проведення усіх напрямів внутрішніх аудитів. Незважаючи на те, що методи аудиту, методичні прийоми і процедури, що лежать в основі їх проведення, відрізняються, підходи до основних етапів та кроків аудиту залишаються єдиними.

**Ці кроки передбачають наступну послідовність:**

- попереднє дослідження об'єкта аудиту та планування внутрішнього аудиту (МВ 5.1);
- проведення аудиту та аналіз (МВ 5.2);
- підготовку аудиторського звіту (МВ 5.3);
- відстеження результатів впровадження аудиторських рекомендацій (МВ 5.4).

У цілому зазначені кроки є єдиними для внутрішніх аудитів усіх напрямів

проведення, однак розподіл ресурсів на їх здійснення відрізняється в залежності від виду (напрямку) внутрішнього аудиту.

## Методологічні вказівки 5.1 (МВ 5.1):

### Попереднє дослідження об'єкта аудиту та планування внутрішнього аудиту

МВ 5.1 стосуються наступних:

МСВА:

– 2200: Планування завдання

НСВА:

– глава 4 розділу III:  
Організація внутрішніх  
аудитів

МВ 5.1 включають рекомендації щодо попереднього дослідження об'єкта аудиту та визначають його наступну послідовність (кроки):

- постановку завдання;
- попереднє планування аудиторського дослідження;
- установчу робочу зустріч з представниками об'єкта аудиту;
- підготовку програми аудиту

**Попереднє дослідження об'єкта та планування аудиту** є першим етапом у процесі внутрішнього аудиту. Його метою є прийняття рішення щодо необхідності та фокусу дослідження, збір та документування інформації щодо об'єкта аудиту, включаючи аналіз процесу, стратегій та цілей у сфері чи процесі, який досліджується та діючих в його межах системних заходів контролю, визначення пріоритетності ризиків, актуальних для завдання, формулювання цілей та обсягу аудиторського дослідження, визначення питань аудиту, методів і критеріїв, обсягу необхідних ресурсів для виконання аудиторського дослідження та формування програми аудиту.

#### Глава 4 розділу III. Організація внутрішніх аудитів

<...>

**4.6. При плануванні внутрішнього аудиту працівники підрозділу внутрішнього аудиту вивчають питання, пов'язані з об'єктом внутрішнього аудиту:**

**завдання і цілі установи, визначені у стратегічних та річних планах;**

**бюджетні програми;**

**адміністративні послуги;**

**контрольно-наглядові функції;**

**використання установою інформаційних технологій (ІТ);**

**середовище контролю, а саме визначення заходів, що вживаються керівництвом установи для створення і надійного функціонування внутрішнього контролю (накази, розпорядження, посадові інструкції, правила чи регламенти тощо), визначення ступеня додержання правил, встановлених керівництвом установи (чи виконуються фактично накази, розпорядження, посадові інструкції, правила чи регламенти тощо), для попередження, виявлення та виправлення помилок, попередження та виявлення фактів обману (крадіжок, приписок, шахрайства тощо) та досягнення установою визначеної мети;**

**інші необхідні для виконання внутрішнього аудиту аспекти діяльності установи.**

<...>

Існують два взаємопов'язані напрями планування аудиторського дослідження – методологічне та адміністративне.

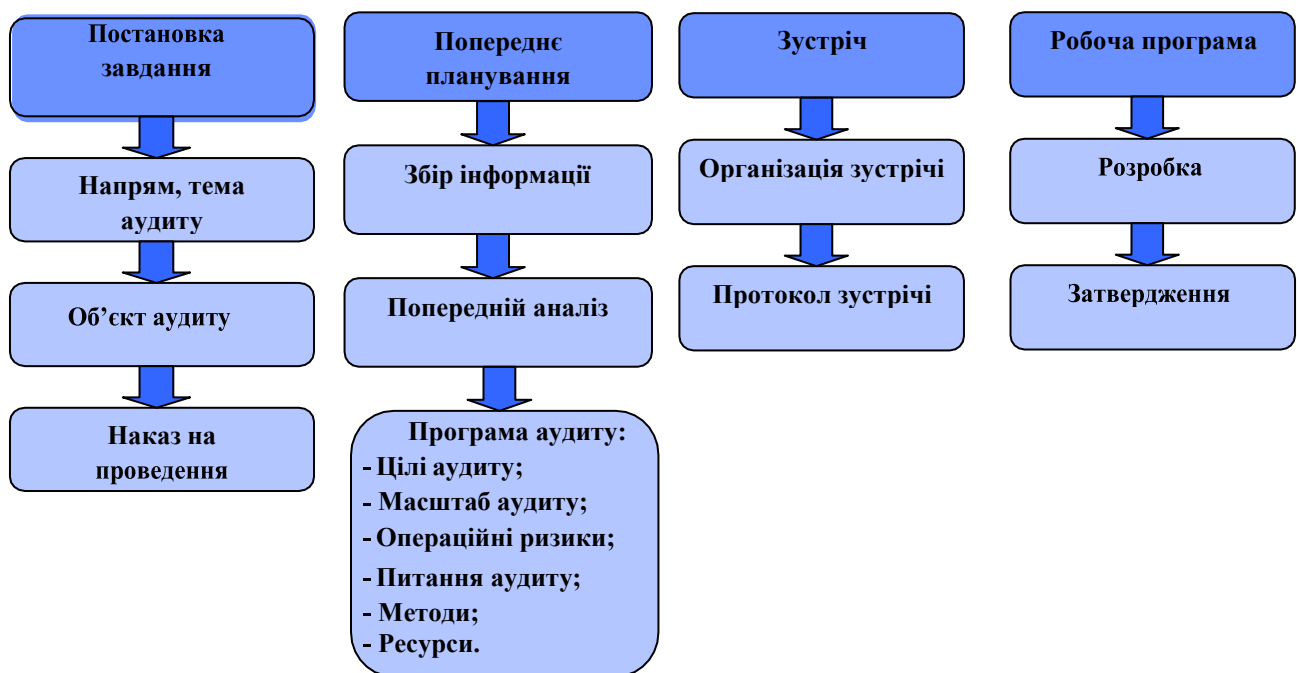
**Методологічне планування** передбачає визначення цілей і питань аудиту,

меж та обмежень, можливих методів дослідження та критеріїв оцінки, обсягів аудиторських прийомів і процедур.

**Адміністративне планування** включає організаційні складові процесу проведення дослідження: складання графіку роботи, розрахунок планових трудових витрат, бюджету дослідження, розподіл обов'язків і забезпечення контролю за просуванням роботи.

Результати методологічного та адміністративного планування відображаються у програмі/робочому плані аудиту.

Схематично 4 кроки проведення попереднього дослідження та планування аудиту зображено нижче:



## **КРОК 1: Постановка завдання**

Цей крок передбачає усвідомлення умов і призначення внутрішнього аудиту, визначення очікуваних результатів.

Для того, щоб усвідомити умови виконання аудиторського завдання, внутрішнім аудиторам також доцільно проаналізувати місію, концепцію розвитку, стратегію та цілі установи; її структуру та процеси, які забезпечують їх реалізацію та досягнення цілей; процес управління ризиками і контролю; пріоритизацію ризиків тощо. Метою такого аналізу є визначення співвідношення та/або взаємозв'язку зазначених аспектів діяльності установи із обраним для дослідження об'єктом аудиту.

На цьому етапі необхідно визначити:

- напрям аудиту та тему дослідження;
- об'єкт аудиту (за потреби пріоритетні фокуси в межах об'єкта);
- формування попередніх цілей внутрішнього аудиту;
- попереднє визначення обсягу аудиторського завдання;
- склад аудиторської групи (в ході попереднього дослідження в



залежності від потреб склад групи може бути доповнений/відкоригований, але на цьому кроці в обов'язковому порядку має бути призначено керівника групи).

Формулювання цілей і визначення обсягу аудиторського завдання здійснюється в декілька етапів. Конкретні деталі таких етапів і їх послідовність можуть змінюватися в залежності від вимог конкретного внутрішнього аудиту, установи чи завдання. Так в межах одного внутрішнього аудиту формулювання попередніх цілей розпочинається ще до того, як будуть завершені всі необхідні дії, які впливають на їх остаточне визначення.

Також на цьому кроці має бути підготовлений розпорядчий документ на проведення аудиторського дослідження.



*Для того, щоб ефективно здійснити процес планування аудиторського дослідження, внутрішнім аудиторам необхідно з'ясувати умови і призначення дослідження, зрозуміти, чому його включили в план діяльності з внутрішнього аудиту, а також те, яким чином місія установи, її концепція розвитку, стратегічні цілі та інші елементи співвідносяться з об'єктом аудиту.*

*Переважає більшість вищенаведених аспектів, за умови якісно проведеного планування аудиторської діяльності, на момент призначення внутрішнього аудиту вже відома або потребує незначних уточнень та актуалізації (за виключенням складу аудиторської групи).*

*У разі неякісного проведеного аналізу на етапі планування аудиторської діяльності або, якщо дослідження призначено позапланово, внутрішній аудитор має провести комплекс заходів з метою їх з'ясування.*

Як правило, остаточне визначення переважної більшості зазначених аспектів перебуває у сфері повноважень/відповідальності керівництва установи.

**i** *Отже, одним з ключових інструментів визначення цих аспектів є проведення інтерв'ю з керівництвом для визначення його потреб, очікувань та обмежень щодо проведення внутрішнього аудиту. При цьому слід пам'ятати особливості підготовки до проведення таких інтерв'ю.*

Склад аудиторської групи формується виходячи із напрямку внутрішнього аудиту, його теми та головних завдань. Досвід, навички та спеціалізація внутрішніх аудиторів мають відповідати особливостям, обсягам та рівню покладених на них завдань. За необхідності одержання додаткових знань та навиків у конкретній сфері до проведення внутрішнього аудиту можуть залучатися інші фахівці установи або залучені експерти.

#### Глава 4 розділу III. Організація внутрішніх аудитів

<...>

**4.12. Внутрішні аудити проводяться за розпорядчим документом керівника установи, який складається на паперових носіях та містить такі обов'язкові реквізити:**

**найменування установи;**

назву виду розпорядчого документа;  
дату і номер;  
посаду, прізвище, ім'я і по батькові керівника аудиторської групи, працівників (працівника) підрозділу внутрішнього аудиту або залученого фахівця (фахівців), що беруть участь у проведенні внутрішнього аудиту;  
підставу для проведення внутрішнього аудиту (пункт плану, доручення керівництва тощо);  
напрямок внутрішнього аудиту;  
тему внутрішнього аудиту;  
найменування та місцезнаходження установи, в якій планується проведення внутрішнього аудиту, та період діяльності, який ним охоплюється (для фінансового аудиту, аудиту відповідності);  
дати початку і закінчення проведення внутрішнього аудиту;  
посаду, прізвище, ім'я і по батькові керівника установи та його підпис.  
<...>

Національними стандартами внутрішнього аудиту не визначено, на якому етапі попереднього дослідження має бути складений та затверджений розпорядчий документ на проведення дослідження, водночас його складання та затвердження необхідно здійснити одночасно із складанням програми внутрішнього аудиту.



*Водночас це не в повній мірі відповідає кращій міжнародній практиці, адже базові аспекти внутрішнього аудиту та склад аудиторської групи визначається та затверджується наказом керівника установи від початку дослідження. Оскільки під час наступного кроку саме цей склад аудиторської групи має займатися найбільш громіздким за обсягом процедур і необхідним часом сегментом аудиторського дослідження – попереднім плануванням дослідження (включаючи весь необхідний комплекс дій для Кроку 2). А програма внутрішнього аудиту та робочий план є вже кінцевим кроком попереднього дослідження та планування аудиту.*

## **КРОК 2: Попереднє планування аудиторського дослідження**

Цей крок включає в себе наступні етапи:

- попередній збір, аналіз та документування інформації про об'єкт аудиту;
- проведення попередньої оцінки ризиків та наявних заходів контролю в рамках аудиторського завдання;
- конкретизація цілей та уточнення об'єкта аудиту;
- визначення меж та обмежень аудиту;
- визначення основних питань аудиту;
- визначення критеріїв аудиту, які будуть застосовуватися;
- визначення основних методів та процедур проведення дослідження;
- визначення необхідних обсягів ресурсів для проведення внутрішнього аудиту;
- встановлення послідовності та термінів виконання робіт (включаючи підготовку проекту аудиторського звіту);
- розподіл обов'язків в межах аудиторської групи;

- документальна підготовка програми аудиту.



Відповідно до МСВА процес планування аудиторського дослідження повинен бути:

- задокументованим;
- відстежуваний;
- систематичним.

Попередній аналіз дозволяє збирати інформацію щодо об'єкта аудиту без необхідності її детальної перевірки. Метою збору та аналізу даних на цьому кроці є визначення базових аспектів аудиту, необхідних для розробки проекту програми аудиту. Для цього слід:

- дослідити основні процеси об'єкта аудиту (ціль – їх глибоке розуміння);
- визначити основні ризики у досягненні операційних цілей;
- визначити та описати ключові системні заходи контролю;
- за результатами аналітичного контролю та тестування заходів контролю виділити сфери, що потребують детального контролю;
- отримати іншу інформацію, що характеризує базові аспекти аудиту, які включаються до проекту програми аудиту.



**Розуміння операційних цілей - основа, на базі якої внутрішні аудитори виявляють ризики, що підлягають включенню в попередній аналіз ризиків на рівні аудиторського завдання.**



В європейських країнах для збору інформації внутрішні аудитори зазвичай здійснюють такі дії:

- ознайомлюються з матеріалами попередніх завдань, які стосувалися даної сфери або процесу;
- складають схему процесу, якою визначається послідовність етапів цього процесу, і визначають заходи контролю, що застосовуються (або можуть застосовуватися) в цій сфері або процесі;
- проводять опитування представників актуальних зацікавлених сторін;
- проводять «мозковий штурм» для виявлення потенційних ризиків;
- документують зібрану інформацію.

Корисним інструментом для здійснення аналізу процесу є його схематичне зображення, тобто побудова блок-схеми процесу, на якій окрему увагу слід приділити системним заходам контролю, які передбачені в його рамках.

Через обмеження ресурсів і часу не всі ризики можна проаналізувати під час виконання аудиторського завдання. Тому внутрішні аудитори проводять попередню оцінку / аналіз ризиків і виявляють пріоритетні ризики виходячи з їх впливу та ймовірності.

Дієвим способом проведення попередньої оцінки ризиків в рамках аудиторського завдання і документального фіксування її результатів є складання матриці ризиків і заходів контролю. Цей інструмент часто

використовується внутрішніми аудиторами для визначення, класифікації та оцінки ризиків, здатних вплинути на досягнення операційних цілей в даній сфері або процесі, а також можливих заходів контролю, які можуть пом'якшити наслідки настання кожного ризику, встановленого на етапі збору інформації. Таку матрицю можна сформувати на основі електронних таблиць, в текстовому редакторі або із застосуванням спеціального аудиторського програмного забезпечення.

Після того, як внутрішні аудитори завершили попередню оцінку ризиків і виявили суттєві ризики, що підлягають дослідженню під час виконання завдання, вони можуть приступати до формулювання цілей аудиторського завдання.



***Цілі аудиторського завдання вказують, для чого воно призначене. Вони повинні бути чіткими, конкретними, пов'язаними з оцінкою ризиків і відображати очікування керівництва.***

Наступним етапом після формулювання цілей аудиторського завдання з урахуванням ризиків, є визначення обсягу (масштабу) аудиторського завдання. Як правило, в рамках одного завдання неможливо охопити абсолютно все, і тому внутрішнім аудиторам необхідно визначити, що буде (і що не буде) в нього входити. Внутрішнім аудиторам необхідно визначити такі межі аудиторського завдання, щоб обсяг був достатнім для досягнення цілей завдання і водночас непереобтяжений зайвою інформацією.

Обсяг завдання може визначати такі елементи, як конкретні процеси/сфери, місце розташування і часовий період (наприклад, конкретний момент часу, квартал або календарний рік), які будуть охоплені завданням з урахуванням наявних ресурсів. Внутрішні аудитори зобов'язані уважно аналізувати обсяг завдання, так щоб він дозволяв своєчасно виявляти надійну, актуальну і корисну інформацію для досягнення встановлених цілей аудиторського завдання.

На цьому ж етапі внутрішній аудитор, виходячи із попереднього вивчення усієї інформації, яка стосується об'єкта аудиту, визначення проблемних питань об'єкта аудиту та його цілей, формує основні питання внутрішнього аудиту, або так звані, "ризикові сфери". Суть цього етапу дослідження полягає у тому, що необхідно максимально чітко структурувати та систематизувати подальший хід дослідження проблеми аудиту, детально його спланувати та організувати. Такий підхід передбачає визначення на цьому етапі гіпотетичних причин існування проблем аудиту ("ризикових сфер", питань), які у ході проведення внутрішнього аудиту мають бути досліджені та в залежності від наявності / відсутності відповідних аудиторських доказів – підтверджені або спростовані за його результатами.

Питання для аудиту повинні відповідати певним вимогам:

- бути чіткими та лаконічними, не містити неточних чи двозначних трактувань;
- відповідати основній цілі аудиту та бути орієнтованими на розкриття причин існування проблеми;

- не повинні дублюватися та повторюватися;
- бути такими, що їх можна перевірити під час внутрішнього аудиту (забезпечують можливість збору належної інформації та джерел даних, необхідних для їх перевірки);
- бути обмеженими до 4-6 запитань;
- за потреби питання можуть бути конкретизовані у підпитаннях на кожному рівні їх формулювання (залежно від складності проблеми для аудиту).

Рекомендується дотримуватися саме такої логічної побудови аналізу та формулювання питань для аудиту з урахуванням цілей аудиторського дослідження. Кількість рівнів запитань у кожному випадку аудиту буде відрізнятися. Важливою є логічна послідовність основного запитання та підпитань для аудиту, які можна при потребі розділити на рівні.

Для дослідження сформульованих питань внутрішні аудитори повинні визначити адекватні критерії/норми для оцінки досліджуваного об'єкта аудиту у розрізі питань аудиту. Визначені критерії/норми для оцінки в першу чергу повинні стосуватися механізмів управління, управління ризиками і заходів контролю в даній сфері або процесі, яка є об'єктом аудиту. Також критерії/норми для оцінки мають характеризувати і ступінь досягнення операційних цілей та виконання завдань. Наявність таких критеріїв/норм забезпечує ситуацію, в якій цілі аудиторського завдання - вимірювані, мають практичну спрямованість і відповідають цілям, наявним як в установі, так і в досліджуваній сфері або процесі.

Деякі приклади критеріїв/норм, які можуть визначатись на етапі планування аудиторського дослідження:

- існуючі ключові показники ефективності;
- цільові показники, встановлені в ході стратегічного планування;
- ступінь відповідності положенням політики та процедур, діючих на даній території або процесі, положенням законів і нормативних актів і/або контрактів;
- галузеві стандарти або бенчмаркінг (порівняння з іншими аналогічними установами, структурними підрозділами, процесами, технологіями тощо).



*Міжнародною організацією вищих органів фінансового контролю INTOSAI запропоновані вимоги до критеріїв внутрішнього аудиту. Відповідно до цих вимог, критерії повинні бути:*

- актуальні;
- дійсні і надійні;
- чіткі;
- конкретні;
- послідовні;
- повні;
- об'єктивні;



- узгоджені.



*Загальний набір критеріїв/норм буде слугувати внутрішньому аудиту моделлю для порівняння і відобразити ідеальну основу, з якою буде порівнюватися реальний стан об'єкта аудиту. Внутрішнім аудиторам під час визначення критеріїв аудиту необхідно брати до уваги визначені цілі аудиту. Адекватні критерії аудиту та надійний аналіз даних – запорука обґрунтованого аудиторського висновку.*

На етапі планування аудиторського дослідження внутрішні аудитори визначають які методи, методичні прийоми та процедури, будуть застосовуватися під час аудиту та джерела даних для отримання необхідної доказової бази. Їх вибір залежить від об'єкта внутрішнього аудиту, цілей і питань аудиту та вимог внутрішніх документів з внутрішнього аудиту.



*Отже, визначивши у процесі попереднього дослідження методологічні аспекти аудиту – цілі аудиту, основні ризикові сфери та питання аудиту, межі та обмеження аудиту, критерії/норми для оцінки, методи та інструменти дослідження, фактично аудитор може переходити до адміністративного планування аудиту.*

В ході адміністративного планування доцільно:

- максимально об'єктивно та із врахуванням початкових обмежень розрахувати планові трудові витрати;
- уточнити/остаточно визначити склад аудиторської групи, який повинен відповідати характеру і ступеню складності внутрішнього аудиту та його цілей, а також враховувати початкові обмеження у термінах і трудових ресурсах (у тому числі необхідність залучення до складу групи експертів з інших підрозділів, установ);
- чітко розподілити завдання та обсяги робіт між членами аудиторської групи та ознайомити членів групи з таким розподілом;
- визначити послідовність і терміни виконання робіт;
- скласти проект програми аудиту.



*В МСВА передбачено, що на етапі планування аудиторського завдання внутрішні аудитори повинні визначити, які ресурси є відповідними і достатніми, для досягнення цілей аудиторського завдання, виходячи з характеру й ступеню складності кожного завдання, часових обмежень і наявності ресурсів.*

*Відповідність ресурсів визначається як поєднання знань, навичок та інших компетенцій, необхідних для виконання конкретного завдання.*

*Достатність ресурсів визначається як об'єм ресурсів, необхідний для виконання завдання з належною професійною ретельністю.*

Підготовка програми аудиту описана у [Кроці 4](#).



*Фактично проект програми внутрішнього аудиту є кінцевим результатом цього кроку дослідження. На наступному кроці проект програми внутрішнього аудиту та основні його аспекти мають бути*

обговорені із представниками об'єкта аудиту в ході установчої зустрічі.

### **КРОК 3: Установча робоча зустріч із представниками об'єкта аудиту**

Метою такої зустрічі є пояснення представникам об'єкта аудиту базових аспектів проведення внутрішнього аудиту, їх обговорення та за потреби уточнення. Під час такої зустрічі обговорюються як методологічні аспекти дослідження (цілі, питання, критерії, методи, обсяги дослідження та документи, необхідні для його проведення), так і адміністративні (терміни проведення основних етапів, контакти посадових осіб, порядок отримання інформації та документів тощо).



*В деяких країнах, наприклад Нідерландах, результати такої зустрічі оформляються протоколом, який підписується обома сторонами і є формальною угодою для початку проведення внутрішнього аудиту. Водночас Національними стандартами внутрішнього аудиту такої форми документу не передбачено, як власне не передбачено і відповідного кроку на етапі попереднього дослідження об'єкта аудиту*

### **КРОК 4: Підготовка програми аудиту**

Заключним кроком етапу проведення попереднього дослідження та планування аудиту є остаточне формування та затвердження програми внутрішнього аудиту.

#### **Глава 4 розділу III. Організація внутрішніх аудитів**

<...>

**4.10. За результатами планування внутрішнього аудиту складається його програма.**

<...>

Відповідно до Національних стандартів внутрішнього аудиту, програма внутрішнього аудиту визначає:

- напрям внутрішнього аудиту;
- цілі внутрішнього аудиту;
- підставу для проведення внутрішнього аудиту;
- період, що охоплюється внутрішнім аудитом;
- термін проведення внутрішнього аудиту;
- початкові обмеження щодо проведення внутрішнього аудиту (часові, географічні та інші);
- питання, що підлягають дослідженню з урахуванням оцінки ризиків (операції, ділянки бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю установи, тощо);
- обсяг аудиторських прийомів і процедур за кожним фактором ризику;
- послідовність і терміни виконання робіт;
- склад аудиторської групи;
- планові трудові витрати.



<b>Приклад складання Програми внутрішнього аудиту</b>	
<b>Напрямок аудиту</b>	<b>Аудит ефективності/Фінансовий аудит/Аудит відповідності</b>
<b>Цілі внутрішнього аудиту</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- оцінити ефективність/результативність заходів внутрішнього контролю у процесі (зазначити процес) та розробити рекомендації щодо (наприклад, підвищення ефективності...у визначеному процесі).</li> <li>- надати аудиторський висновок (наприклад, щодо ефективності функціонування системи внутрішнього контролю, достовірності звітності, дотримання актів законодавства) щодо (визначеного процесу)</li> </ul>
<b>Межі аудиту:</b>	
<b>Об'єкт внутрішнього аудиту</b>	організація процесу/планування та виконання бюджетної програми... фінансового забезпечення та формування фінансової звітності за результатами проведених господарських операцій щодо...
<b>Період, що охоплюється внутрішнім аудитом</b>	<b>20__ рік (роки)</b>
<b>Термін проведення внутрішнього аудиту</b>	з «__» _____ по «__» _____ 20__ року
<b>Початкові обмеження щодо проведення внутрішнього аудиту (часові, географічні та інші)</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- відсутність можливості тестування системи заходів контролю та проведення процедур детального контролю в _____ установах;</li> <li>- часові обмеження: з _____ по _____</li> </ul>
<b>Питання для аудиту:</b>	
<b>Питання, що підлягають дослідженню з урахуванням оцінки ризиків (операції, ділянки бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю установи тощо)</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) Перевірка відповідності умов договору вимогам законодавства, враховуючи наступні фактори: <ul style="list-style-type: none"> <li>- часті зміни законодавства у відповідній сфері;</li> <li>- наявність скарг щодо обраного процесу, які можуть свідчити про недотримання нормативно-правових актів у цій сфері;</li> <li>- високий інтерес громадськості до процесу тощо.</li> </ul> </li> <li>2)</li> <li>3)</li> </ol>
<b>Обсяг аудиторських прийомів і процедур</b>	аналітичний огляд, опитування, документальні та фактичні перевірки...
<b>Організаційні складові:</b>	
<b>Послідовність і терміни виконання робіт</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) Аналіз процесу ..... – до «__» «_____» _____;</li> <li>2) Визначення системних заходів контролю – до «__» «_____» _____;</li> <li>3) Аналітичний контроль – до «__» «_____» _____;</li> <li>4) Попереднє тестування системи контролю – до «__» «_____» _____;</li> <li>5) Формування аудиторської вибірки – до «__» «_____» _____;</li> <li>6) Збір даних у _____ установах – до «__» «_____» _____;</li> <li>7) Аналіз та узагальнення результатів аудиторського дослідження, підготовка аудиторських висновків та рекомендацій – до «__» «_____» _____;</li> <li>8) Підготовка аудиторського звіту та його узгодження із відповідальними особами – до «__» «_____» _____;</li> </ol>
<b>Склад аудиторської групи</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1...</li> <li>2...</li> </ol>

Програма внутрішнього аудиту складається у письмовому вигляді, підписується керівником підрозділу внутрішнього аудиту та затверджується керівником установи до початку її виконання. Внесення змін до програми внутрішнього аудиту здійснюється в порядку її затвердження.



*В Нідерландах в якості програми внутрішнього аудиту складається документ з підтвердження аудиторського завдання, який містить: обґрунтування аудиту, контекст (опис процесу), ціль аудиту та ролі замовника аудиту та підрозділу аудиту, об'єкт, межі, ключові запитання на які треба дати відповідь, рівень гарантії, яку буде надано («поміркована» чи «обмежена»), матеріальність і ризику (про що конкретно буде надано аудиторський висновок), критерії/моделі для порівняння, стандарти, які застосовуються в ході завдання, ключові визначення, заходи зі звітування, планування, склад групи, домовленості із замовником, підписи керівника аудиторської групи та замовника. За результатами складання такої програми аудиту можна зрозуміти: «Який фокус внутрішнього аудиту?» та «Чому саме такий фокус?»»*



***Національні стандарти внутрішнього аудиту не обмежують підрозділи внутрішнього аудиту у включенні до програми внутрішнього аудиту іншої важливої, на думку внутрішніх аудиторів, інформації, яка може бути передбачена у внутрішніх документах з внутрішнього аудиту, а визначають лише обов'язкові складові програми внутрішнього аудиту.***

## Методологічні вказівки 5.2 (МВ 5.2): Проведення аудиту та аналіз

МВ 5.2 стосуються наступних:

МСВА:

– 2300: Виконання завдання

НСВА:

– глава 5 розділу III:  
Проведення внутрішнього аудиту

МВ 5.2 включають рекомендації щодо:

- формулювання аудиторського висновку /оціночного висновку;
- визначення джерел та методів збору аудиторських доказів;
- кількісного та якісного аналізу даних, формування доказової бази;
- проведення заключної зустрічі між аудиторською групою та керівництвом об'єкта аудиту

### Глава 5 розділу III. Проведення внутрішнього аудиту

**5.1. Проведення внутрішнього аудиту передбачає збір аудиторських доказів працівниками підрозділу внутрішнього аудиту із застосуванням методів, методичних прийомів і процедур, що забезпечують обґрунтованість висновків за його результатами.**

**5.2. Працівники підрозділу внутрішнього аудиту самостійно визначають методи, методичні прийоми та процедури, які застосовуються під час внутрішнього аудиту, залежно від його об'єкта та відповідно до вимог внутрішніх документів з питань проведення внутрішнього аудиту.**

<...>

Методи і процедури проведення дослідження та подальшого аналізу зібраних даних напряму залежать від типу аудиторського висновку, який передбачений аудитом в залежності від його напряму, теми та цілей.

*У міжнародній практиці розрізняють наступні основні типи аудиторського висновку:*

**1. Оціночний висновок**, який за вживаною у міжнародній практиці термінологією прийнято називати *аудиторською думкою*. Такий тип висновку може бути сформульованим виключно за результатами фінансових аудитів та/або аудитів відповідності. Він характеризує загальний стан достовірності та справедливості фінансової звітності установи та/або відповідності процесів і процедур вимогам законодавства, інших документів. Ключовою передумовою формулювання оціночного висновку є попереднє визначення *чітких оціночних критеріїв*.

*Наприклад, у Нідерландах визначено наступні критерії аудиторського висновку за результатами фінансових аудитів:*

- якщо фінансова звітність містить:

помилки < 1 % – безумовно позитивний висновок;

помилки > 1 %, але < 3 % – умовно позитивний висновок;

помилки > 3 % – негативний висновок;

• якщо фінансова звітність містить невизначеність – відсутність повної інформації щодо підтвердження/спростування достовірності окремих операцій:

невизначеність < 3 % – безумовно позитивний висновок;

невизначеність >3 %, але < 10 % – умовно позитивний висновок;

невизначеність > 10 % – відмова від висновку.



*Таке чітке формулювання оціночних критеріїв на початку дослідження дає можливість наприкінці дослідження лише порівняти отримані результати перевірок (детального контролю) із критеріями та відповідно до них сформулювати оціночний висновок.*

**2. Висновок/висновки**, які надаються за результатами аудиторського дослідження як узагальнене формулювання підтверджених доказовою базою проблем аудиту (питань аудиту/гіпотез). **У більшості випадків висновки формулюються за результатами аудитів ефективності та ІТ аудитів.** Проте якщо, наприклад, фінансовий аудит сфокусований на якості системних заходів контролю у фінансовому процесі, то можуть бути сформульовані висновки щодо конкретних проблем у системі внутрішнього контролю. У таких випадках аналізується взаємозв'язок між існуючими проблемами та/або ризиками і їх причинами. Для підготовки висновку аудиторська група також використовує критерії, які окремо визначаються для підтвердження/не підтвердження кожної проблеми.

**3. Фактичні знахідки**, опис яких може бути використаний під час документування різних питань аудиторського дослідження. Зазвичай фактичні знахідки є частиною доказової бази аудиторського звіту та описуються в аналітичній частині звіту, а на їх основі формулюються аудиторські висновки.

Проте в окремих випадках вони можуть бути і єдиним результатом дослідження. Зокрема, це може бути у випадку, коли аудитору ставиться завдання оцінити чи існують певні проблеми або ризики у процесі (як, наприклад, системні помилки у процесі фінансових трансакцій).



*Окремо слід зазначити, що Національні стандарти внутрішнього аудиту лише рамково визначають критерії для рівня оціночних висновків. Ці критерії можуть бути уточнені у внутрішніх документах кожної окремої установи, але виключно в межах норм, встановлених Національними стандартами внутрішнього аудиту.*

Якщо дослідження сфокусовано на підготовці **оціночного висновку щодо достовірності та справедливості фінансової звітності**, то збір доказової бази відбувається, як правило, стандартизованим набором методів та методичних прийомів (документальна/фактична перевірки, різні види аудиторських вибірок тощо), а її аналіз – у чіткій відповідності до критеріїв, визначених, наприклад, національними (міжнародними) стандартами обліку.

Натомість, при підготовці **аудиторських висновків або пошуку фактичних знахідок**, знадобиться більш широкий спектр методів збору доказової бази. У міжнародній практиці для підтвердження висновків використовують так зване «правило триангуляції», суть якого полягає в тому,

що проблема вважається підтвердженою, якщо зібрано докази з трьох різних джерел.



*Наприклад, нерівномірність розподілу медикаментів було підтверджено перевіркою документів/звітності щодо їх розподілу, фактичною перевіркою кількості розподілених медикаментів, їх обліку та залишків, а також за результатами інтерв'ювання користувачів.*



***В усіх випадках методи збору доказової бази будуть суттєво відрізнятися.***

У випадку проведення фінансових аудитів/аудитів відповідності та формулювання оціночних висновків найбільш часто застосовуються різні види аудиторської вибірки, яка набуває особливої актуальності при необхідності аналізу значних сукупностей фінансових трансакцій.

Для формулювання аудиторського висновку та пошуку знахідок доцільно проводити інтерв'ю, аналіз документів, застосування опитувальника тощо. У будь-якому випадку методи, що реалізуються в ході аудиту, повинні бути визначені у програмі аудиту.



*У цілому етап проведення аудиту, як і інші етапи, передбачає декілька послідовних кроків, а саме: збір інформації та доказів, їх аналіз, документування та проведення заключної робочої зустрічі з об'єктом аудиту. Відправною точкою цього етапу дослідження фактично є програма аудиту, яка складається на попередньому етапі, однак може бути уточнена в ході проведення аудиту.*

***Збір аудиторських доказів є необхідним елементом аудиторського дослідження, який допомагає аудитору обґрунтувати думки та надати відповідні аудиторські висновки.***

Під ***аудиторським доказом*** розуміється зібрана та задокументована надійна інформація, яку використовує аудитор для обґрунтування висновків за результатами внутрішнього аудиту.

Аудитори зобов'язані визначати точну, належну та необхідну для досягнення цілей інформацію. Зі свого боку, відповідальність за достовірність інформації та документації, наданої аудиторам, несуть посадові особи установи, що її склали, затвердили, підписали чи засвідчили.

Аудитори повинні зібрати, проаналізувати, оцінити і документально оформити інформацію в тих обсягах, що будуть достатніми для досягнення цілей аудиторського дослідження, а також отримати таку кількість аудиторських доказів, яка б дала можливість зробити необхідні висновки, при використанні яких буде підготовлено аудиторський звіт.

Обрані методи аудиту, процедура їх застосування та обсяг вибірки повинні **забезпечувати обґрунтованість висновків** за результатами аудиторського дослідження об'єкта внутрішнього аудиту.



*Як правило, усі ці аспекти визначаються аудиторською групою ще на етапі попереднього дослідження та зазначаються у програмі аудиту,*

однак в процесі проведення аудиту може виникати необхідність їх доповнення/коригування.

Аудиторські докази діляться на:

- **документальні докази**, що включають документи, звіти, нормативні акти, внутрішні регулюючі документи, реєстри, листи, контракти, інвойси тощо;
- докази, отримані за результатами інтерв'ю;
- **аналітичні докази**, що включають виписки із рахунків, розрахунки, графіки та інші докази, отримані за результатами аналітичних процедур;
- **фізичні докази**, що включають спостереження, фотографію тощо.

Існує три ключові характеристики аудиторських доказів, які наведено нижче:

<b>Достатність</b>	Стосується кількості. Скільки доказів необхідно для аудиторського висновку/оціночного висновку?
<b>Відповідність</b>	Стосується якості. Чи аудиторські докази відповідають аудиторському висновку/оціночному висновку та чи підтверджують аудиторські знахідки?
<b>Надійність</b>	Наскільки надійним є джерело та походження зібраних доказів?

Методи та джерела збору даних представлені у наведеній нижче таблиці

Методи та інструменти	Джерела отримання інформації
a) аналітичний контроль; b) тестування систем контролю; c) документальна перевірка; d) вибірка; e) фактична перевірка, обстеження, спостереження, перевірка на місці; f) опис процесів (побудова блок-схем); g) повна перевірка (відповідності) процесу; h) опитувальники/анкетування; i) інтерв'ю персоналу об'єкта аудиту/залучених третіх сторін; j) вивчення нормативно-правової бази, інших документів; k) спеціальна перевірка, лабораторна/експертна оцінка.	a) правові та нормативні акти, внутрішні інструкції об'єкта аудиту; b) положення про організацію, організаційна структура; c) проекти планів заходів, звітів, статистичних даних, протоколів d) дані первинних документів і звітів, у яких відображена основна інформація про процеси та операції; e) звіти, документи, облікові реєстри та інша інформація про транзакції/фінансові процеси; f) фінансова, бюджетна, статистична, податкова звітність; g) матеріали внутрішніх та зовнішніх контрольних заходів;



	h) дані, отримані за результатами експертних перевірок, лабораторних аналізів, контрольних замірів, тощо; і) зовнішня інформація (газетні статті, публікації); j) інші документи, матеріали та інформація.
--	--

Наступним кроком етапу проведення аудиту є **аналіз даних та їх оцінка**.

Цей крок передбачає застосування аналітичних процедур, ефективно та дієво використання засобів для аналізу й оцінки інформації та зібраних в ході аудиту даних.

**Оцінка** – це результат порівняння зібраних даних (чи аудиторських доказів) відповідно до попередньо визначених критеріїв аудиту.

**Аналітичні процедури**, зокрема, можуть включати:

- порівняння інформації/даних досліджуваного періоду із подібним бюджетом/звітом за попередні періоди;
- співставлення та аналіз взаємозв'язків між фінансовими та відповідними нефінансовими даними (наприклад, реєстри обліку та фактично виплачена заробітна плата у порівнянні із тенденцією середньої чисельності персоналу);
- вивчення існуючих зв'язків між різними інформаційними елементами (наприклад, коливання процентних ставок у порівнянні із тенденцією боргових зобов'язань);
- порівняння інформації на вищому операційному рівні або даних із подібними секторами;
- співвідношення, тенденції та регресійний аналіз, аналіз подібностей, зовнішній економічний прогноз та інформація тощо.



*Якщо аналітичні процедури демонструють певні тенденції, ознаки невідповідності щодо окремих результатів/транзакцій, внутрішній аудитор додатково їх переглядає, поглиблено вивчає, а за необхідності проводить інтерв'ю з метою пошуку роз'яснень, причин невідповідності та забезпечення впевненості. Виявлені, але не пояснені в результаті аналітичних процедур зв'язки та неочікувані результати, можуть вказувати на важливі факти, такі як: можливий ризик, помилка, порушення або зловживання. Такі невизначеності, встановлені за результатами аудиту, повинні доводитися до керівника підрозділу внутрішнього аудиту, а за необхідності до керівництва установи.*

Черговим кроком цього етапу дослідження є **документування робочих матеріалів**, тобто одержаної в ході аудиту інформації та заходів і результатів аналізу, які є основою доказової бази для аудиторських знахідок, висновків/оціночних висновків та рекомендацій.

## Глава 6 розділу III. Документування ходу та результатів внутрішнього аудиту

<...>

**6.2. Робочі документи** – це записи (форми, таблиці), за допомогою яких працівник підрозділу внутрішнього аудиту фіксує проведені прийоми та процедури внутрішнього



аудиту, тести, отриману інформацію і відповідні висновки, які здійснюються під час його проведення.

До робочої документації вноситься інформація, яка підтверджує висновки, викладені в аудиторському звіті.

<...>

Як правило, керівник аудиторської групи переглядає, аналізує та узагальнює робочі документи, підготовлені членами групи. Ці документи накопичуються та зберігаються в аудиторському файлі (матеріалах справи внутрішнього аудиту) та повинні:

- сприяти плануванню, проведенню та нагляду за проведенням аудиту;
- документально підтверджувати інформацію та факти, викладені в аудиторському звіті;
- документувати рівень досягнення цілей аудиту;
- складати основу для проведення щорічних оцінок якості та підготовки програм забезпечення та підвищення якості;
- містити докази на випадок скарг, розслідувань, контролю за матеріалами аудиту;
- сприяти професійному розвитку внутрішніх аудиторів.

Обсяги документування та відповідно розмір і наповнення справ внутрішнього аудиту (аудиторських файлів) є різними та залежать від аудиту. Однак незалежний оцінщик, переглядаючи матеріали справи (за потреби), повинен відтворити увесь процес аудиту та знайти відповідні аудиторські докази, що підтверджують аудиторські знахідки, висновки та оціночні висновки.

Справи внутрішнього аудиту (аудиторські файли) повинні містити: робочу програму, план аудиту, аудиторський звіт, зібрані аудиторські докази (результати тестувань, документальних перевірок, копії первинних документів, аудиторські розрахунки, звіти (протоколи) за результатами інтерв'ю, результати опитувань, тощо) та спосіб аналізу даних, яким чином аудиторська група дійшла відповідного аудиторського висновку та рекомендації. Задokumentована послідовність усіх етапів процесу аудиту називається «аудиторський слід».



Окремої уваги заслуговує питання **комунікації в ході проведення аудиту**. Впродовж дослідження аудиторська група постійно спілкується та обмінюється інформацією із персоналом та керівництвом об'єкта аудиту. Неформальні обговорення є корисним інструментом отримання додаткової інформації про потенційні проблеми та слабкості системи. До проведення заключної зустрічі аудитор повинен бути впевнений, що всі ідентифіковані проблеми та слабкості дійсно мають місце у системі, а не компенсуються іншими видами контролю, що здійснюється в інших процесах чи системах. Для цього, доречним буде ще раз згадати про, так зване «правило триангуляції» – підтвердження аудиторського висновку доказовою базою з принаймні 3-х різних джерел.

Більшість аудиторів обговорюють важливі аудиторські знахідки із об'єктом аудиту як тільки вони виявлені. Об'єкт аудиту може запропонувати додаткові дослідження та працювати разом із аудиторами.

Останнім кроком на етапі проведення аудиту *є заключна зустріч між аудиторською групою та керівництвом об'єкта аудиту.*



*Мета цієї зустрічі – обговорити та узгодити попередні аудиторські знахідки та рекомендації. Така зустріч завжди є доцільним кроком, адже не залежно від рівня професіоналізму проведеного аудиту, можуть виникнути помилки та/або непорозуміння (неправильне/неоднозначне трактування) щодо фактів та аудиторських знахідок, що в підсумку вплине на формулювання аудиторських висновків і рекомендацій.*

Попереднє представлення одержаних знахідок і рекомендацій керівництву об'єкта аудиту забезпечує додаткову впевненість, що знахідки базуються на достовірних фактах/інформації, а підготовлені рекомендації є реалістичними та доцільними. Залучення керівництва об'єкта аудиту до обговорення знахідок і попередніх рекомендацій також автоматично дає початок процесу їх розуміння та прийняття.

У ході підготовки до заключної зустрічі із об'єктом аудиту, аудиторська група проводить оцінку важливості знахідок. Заключна зустріч повинна зосереджуватися на найбільш вагомих аспектах. Результати заключної зустрічі заносяться у протокол, який зберігається в справі внутрішнього аудиту (аудиторському файлі), а тому є складовою частиною «аудиторського сліду».

Заключним результатом цього етапу дослідження є формулювання аудиторською групою проекту аудиторських висновків (знахідок) та рекомендацій.



*При цьому слід пам'ятати, що рекомендації повинні надаватися, якщо існує потреба в удосконаленні, а у процесі проведення аудиту зібрано достатню доказову базу, що підтверджує таку потребу. Ключові аудиторські знахідки, виявлені причини проблем та/або ризиків є основою для розробки належних рекомендацій. Для кожного напрямку аудиту (фінансового, ІТ або ефективності) характерне своє формулювання як висновків, так і рекомендацій.*

## Методологічні вказівки 5.3 (МВ 5.3): Підготовка аудиторського звіту

МВ 5.3 стосуються наступних:

**МСВА:**

– 2400: Звітування результатів

**НСВА:**

– глава 6 розділу III:

Документування ходу та  
результатів внутрішнього

**МВ 5.3** включають рекомендації щодо:

- цілей аудиторського звіту;
- характеристик звіту та критеріїв при його складанні;
- структури аудиторського звіту;
- основних кроків внутрішніх аудиторів у процесі підготовки аудиторського звіту.

*Аудиторський звіт* є найбільш важливим результатом процесу аудиту, оскільки у ньому представлені аудиторські висновки (знахідки) та рекомендації, які забезпечують додаткову цінність від аудиту. Добре написаний і представлений керівництву аудиторський звіт сприяє розумінню необхідності змін (вдосконалення) та спонукає керівництво до вжиття відповідних коригуючих дій.



*Аудиторський звіт переслідує три основні цілі:*

- інформувати керівництво установи щодо результатів аудиту та стану об'єкта аудиту;
- переконати керівництво установи, що аудиторські висновки (знахідки) та рекомендації дієві й важливі;
- переконати керівництво установи вжити відповідні дії.

**Глава 6 розділу III. Документування ходу та результатів внутрішнього аудиту**

<...>

**6.7. Аудиторський звіт складається із вступної, аналітичної та підсумкової частин.**

**6.8. У вступній частині зазначаються такі дані:**

**напрямок внутрішнього аудиту, плановий чи позаплановий внутрішній аудит;**

**цілі внутрішнього аудиту;**

**підстава для проведення внутрішнього аудиту із зазначенням реквізитів розпорядчого документа;**

**посади, прізвища, імена і по батькові членів аудиторської групи та дати їх участі у проведенні внутрішнього аудиту (або посада, прізвище, ім'я і по батькові керівника аудиторської групи з посиланням на додаток – список членів аудиторської групи з відповідною інформацією);**

**резюме (стислий виклад основних висновків та рекомендацій);**

**опис об'єкта внутрішнього аудиту;**

**дати початку і закінчення проведення внутрішнього аудиту;**

період, за який проводиться внутрішній аудит.

**6.9.** В аналітичній частині зазначаються результати внутрішнього аудиту в розрізі кожного програмного питання із зазначенням використаних працівником підрозділу внутрішнього аудиту методів, прийомів та процедур.

**6.10.** Підсумкова частина включає аудиторський висновок.

Аудиторський висновок містить обґрунтовані підсумки за результатами внутрішнього аудиту відповідно до його теми та цілей.

<...>



*Міжнародні стандарти внутрішнього аудиту (ІА) встановлюють чіткі критерії якості звітів: вони мають бути точними, об'єктивними, чіткими, стислими, конструктивними, вичерпними та своєчасними (Стандарт ІА 2420).*

Звіт за результатами внутрішнього аудиту повинен відповідати наступним характеристикам:

- *точність* – звіт повинен базуватися на точних і достовірних фактах;
- *чіткість* – звіт повинен бути зрозумілим, чітким, не містити неоднозначних трактувань. Текст повинен бути доступним, а не потребувати додаткових коментарів та роз'яснень;
  - *об'єктивність* – знахідки та рекомендації повинні бути об'єктивними та якісно відображати важливі аспекти дослідження;
  - *лаконічність* – звіт повинен бути чітким, не переобтяженим зайвою інформацією, однак це не означає, що звіт повинен бути коротким;
  - *правдивість* – звіт повинен у дипломатичний спосіб представляти «чутливі для об'єкта аудиту» аспекти, фокусуватися на подальших удосконаленнях, а не на несуттєвій критиці посадових осіб чи попередніх подій;
  - *своєчасність* – звіт готується у визначені терміни;
  - *мати коригуючий характер* – звіт має містити посилання на коригуючі дії, проведені в ході (за результатами) аудиту. Така інформація завжди додає цінності аудиторському звіту.

Крім того:

### **1. Звіт повинен базуватися та враховувати очікування читача.**

Важливим чинником зрозумілості звіту для читачів є визначення, в першу чергу, їх потреб. Основним користувачем аудиторського звіту є керівництво органу влади. Також аудиторський звіт повинен бути зрозумілим і для фахівців об'єкта аудиту. Тому важливо, щоб у звіті належним чином було написано його резюме, а висновки і рекомендації були адресними та стосувалися різних рівнів управління. Стиль написання повинен також бути максимально пристосованим до читача, а також враховувати специфічні вимоги відповідного керівника.

### **2. Структура звіту повинна бути чіткою та логічною.**

Звіт повинен мати чітку структуру, що забезпечить кращу увагу та розуміння читачем його змісту, допоможе у сприйнятті складних аспектів і ключових результатів аудиту. Тому рекомендується чітко дотримуватись

визначеної структури звіту.



*Як показують кращі міжнародні практики внутрішнього аудиту:*

• *зміст аудиторського звіту повинен чітко відповідати цілям аудиту та представляти читачу достатньо інформації для розуміння суті об'єкта аудиту;*

• *текст повинен відділятися інтервалами; рекомендується використовувати заголовки;*

• *чітко вказувати ключові повідомлення кожного розділу звіту та їх взаємозв'язок із темою аудиту;*

• *уникати надмірного використання скорочень, посилань.*

**3. Звіт повинен бути написаний чіткою та зрозумілою мовою. Існує ряд прийомів, якими може скористатись аудитор для того, щоб зробити звіт більш читабельним, а саме:**

• акуратне відображення аудиторських знахідок і висновків. Це означає, що аудиторські докази повинні бути правдивими, повними та правильно відображеними у звіті;

• аудиторські знахідки повинні бути представлені у звіті об'єктивно та справедливо;

• уникнення жаргону. Використання термінів, скорочень тощо повинно бути додатково пояснено. Корисним буде скласти перелік умовних скорочень;

• уникнення двозначності;

• використання однакової термінології по всьому тексту звіту;

• позбутися зайвої інформації (зокрема, описову чи технічну інформацію можна винести в додатки до звіту);

• використовувати зрозумілі, чіткі і не надто довгі заголовки;

• використовувати таблиці, діаграми тощо для покращення візуального сприйняття даних;

• представлення тексту в активній формі.

**4. Звіт повинен бути збалансований та впливовий.**

Для підготовки збалансованого та впливового аудиторського звіту міжнародні вказівки рекомендують:

• представляти у звіті різні перспективи та точки зору. Враховуючи різні аргументи, читачу буде легше зрозуміти кінцеві висновки/знахідки та рекомендації;

• звіт повинен бути повним. Звіт повинен містити всю інформацію та аргументи на підтримку цілей аудиту. У ньому повинно бути чітко представлено взаємозв'язок між цілями аудиту, питаннями (ризиковими сферами), критеріями, знахідками та висновками. Аудиторські знахідки та висновки повинні базуватися на чіткій доказовій базі;

• висновки та рекомендації повинні носити конструктивний характер. Рекомендації повинні бути практичними, додавати цінності та впливати із аудиторських знахідок і висновків.



## 5. Аудиторська група повинна розвивати знання та навички в частині підготовки аудиторських звітів.

Для цього аудиторська група повинна проходити відповідні навчання та освоювати інструменти, які б сприяли покращенню якості підготовки аудиторських звітів.

Що стосується змісту, методів підготовки аудиторських звітів, підходи до них можуть варіюватись, однак існує стандартна структура, яка може бути використана для підготовки звіту. Типовий аудиторський звіт має наступну структуру:

- структура аудиту (зміст);
- резюме;
- вступ;
- фонові інформація;
- причини проведення аудиту;
- опис об'єкта аудиту;
- результати аудиту;
- аудиторські висновки (знахідки);
- рекомендації;
- додатки.



*Необхідно зазначити, що згідно з вимогами Міжнародних стандартів внутрішнього аудиту (ІА) звіти мають включати також цілі та обсяг завдання (можливо вказувати це у вступі або фоновій інформації) та, крім висновків і рекомендацій, містити плани заходів, тобто фактично передбачати аспекти, що стосуються майбутніх дій щодо реалізації результатів внутрішнього аудиту (Стандарт ІА 2410).*

**Структура аудиту (зміст)** має на меті від початку систематизувати для читача інформацію, викладену у звіті, та показати, як була організована робота аудиторів, щоб читач зрозумів, як аудиторі дійшли своїх висновків і знахідок.

**Резюме** призначено для тих, хто не має часу для читання всього звіту та має зосередитися на найважливіших його аспектах, як правило – для керівників установ. Цей розділ має бути коротким і надавати найважливішу інформацію. Добре написане резюме повинно бути відображенням аудиторського звіту в цілому. У ньому зазначається основна проблема (питання аудиту), головні знахідки, висновки та рекомендації. Резюме повинно бути написано таким чином, щоб читач зрозумів суть змісту звіту навіть без прочитання самого аудиторського звіту.

**Вступ** може включати посилання на попередні дослідження об'єкта аудиту, розкривати причини проведення аудиту, проблеми аудиту, а також містити фонову інформацію/окремі її аспекти, наприклад, може зосередитись на межах/початкових обмеженнях аудиту, основних питаннях дослідження, методах і критеріях.

**Опис об'єкта аудиту** може стосуватись специфіки відповідних галузей,

особливостей організації процесів, відповідного законодавства, правил та інструкцій тощо. Мета цього розділу – надання читачеві, незнайомому з об'єктом аудиту, основної інформації, необхідної для розуміння подальших розділів звіту.

**Результати аудиту** є фактично основною частиною аудиторського звіту, у якій аудитор викладає доказову базу за кожним питанням аудиту та описує аудиторські кроки, проведені у процесі дослідження. Оскільки цей розділ, як правило є великим за обсягом сторінок, він потребує чіткої структуризації інформації для кращого сприйняття аудиторського звіту.

**Аудиторські висновки (знахідки)** внутрішній аудитор формує самостійно, виходячи із результатів аудиту та зібраної доказової бази. Як вже було зазначено в **МВ 5.4**, ієрархія аудиторських висновків передбачає: *оціночний висновок* (який може бути лише один в рамках одного об'єкта аудиту), *висновки* та *аудиторські знахідки*.



*Аудиторські висновки (знахідки), незалежно від обраного способу представлення, повинні враховувати наступні особливості:*

- вони не повинні бути неочікуваними: кожен висновок (знахідка) повинен бути обґрунтованим представленою у звіті доказовою базою;
- вони повинні бути пов'язані із вступною частиною звіту: іншими словами, представляти відповідь на проблему, визначену ще до початку проведення аудиту;
- вони повинні бути чіткими, короткими та не містити неоднозначних тверджень: не повинні переобтяжуватися деталями, представлення яких має міститись у попередній частині звіту або у додатках.

**Рекомендації**, як правило, виносяться в окремий розділ, який міститься наприкінці аудиторського звіту. Рекомендації повинні зосередитися на тому, що має бути змінено в діяльності об'єкта аудиту, також вони повинні містити конструктивні пропозиції щодо усунення усіх недоліків і мати на меті удосконалення діяльності.

Аудиторські рекомендації повинні містити конструктивні пропозиції щодо удосконалення досліджених аспектів діяльності об'єкта аудиту. Вони мають бути адекватними, чітко формулюватись, містити відповідний алгоритм їх застосування та мати на меті удосконалення діяльності об'єкта аудиту. Важливо сформулювати рекомендації таким чином, щоб заохочувати відповідальних виконавців до їх впровадження та відповідних змін.



*Вищенаведена структура аудиторського звіту носить лише рекомендаційний характер, її складові не є ні обов'язковими, ні вичерпними. Однак деякі аспекти щодо складання аудиторського звіту, зокрема, резюме, аудиторські висновки та рекомендації, мають обов'язковий характер (тобто мають обов'язково бути доведені керівнику).*



У процесі підготовки аудиторського звіту можна виділити декілька кроків, які представлено нижче.



### **Крок 1. Підготовка аудиторських висновків/знахідок**

Попередні аудиторські знахідки та висновки аудитори надають представникам об'єкта аудиту перед проведенням заключної зустрічі. Після цього аудиторські знахідки включаються у проект аудиторського звіту.

Аудиторські знахідки повинні бути написані у спосіб, який дозволяє чітко розмежувати докази, слабкі сторони, ризики та цілі контролю і бути основою для розробки корисних рекомендацій для об'єкта аудиту.

З аудиторського звіту має бути зрозуміло, чи аудиторські знахідки формують базу для оціночного висновку чи аудиторських висновків, чи лише констатуються як фактичні знахідки.

У підсумку знахідки мають бути достатніми, щоб дати відповіді на ключові питання аудиту (які можуть бути відображені у оціночному висновку чи аудиторському висновку).



*Аудиторські знахідки повинні фокусуватися на таких елементах (наприклад):*

- *відповідність системних заходів контролю;*
- *рівень реалізації заходів контролю та їх вплив на досягнення цілей*

контролю;

- *рівень достатності ресурсів для реалізації заходів контролю (наприклад, розподілу обов'язків);*
- *розподіл ресурсів у співвідношенні до пріоритетів (покриття основних ризиків, найбільш важливих сфер);*
- *ефективність використання ресурсів: недостатнє поєднання заходів контролю, надмірний контроль, необов'язковий контроль;*
- *здатність існуючої системи реагувати на майбутні зміни (зростання навантаження, регулярні зміни, нові послуги тощо).*

Особливо актуальним є те, що підготовлені на основі аудиторських доказів аудиторські знахідки повинні бути точними та конкретними, а не загальними.

Оцінка заходів контролю також повинна надаватися якомога точніше, вказуючи на ті елементи системи, які не спрацьовують, і зазначаючи причини їх недовістості. Необхідно уникати таких виразів як «внутрішній контроль неефективний/нерезультативний, реалізується неналежним чином», якщо відсутні додаткові пояснення та їх зв'язок із впливом та імовірністю появи ризиків.

## **Крок 2. Підготовка аудиторських рекомендацій**

Глава 6 розділу III. Документування ходу та результатів внутрішнього аудиту  
<...>

**6.17. Рекомендації за результатами внутрішнього аудиту повинні містити конструктивні пропозиції про удосконалення тих аспектів діяльності установи, щодо яких проводився внутрішній аудит.**

Рекомендації за результатами внутрішнього аудиту повинні бути спрямованими на усунення усіх встановлених недоліків, порушень, відхилень та мати на меті удосконалення діяльності установи.

Рекомендації повинні базуватись на аудиторських висновках, бути адекватними, чітко формулюватись та мати відповідний алгоритм їх застосування.

Рекомендації підписуються керівником аудиторської групи та її членами. Рекомендації подаються разом із аудиторським звітом.

<...>

Метою аудиторських рекомендацій є удосконалення досліджених аспектів діяльності об'єкта аудиту, яке дозволить уникнути невідповідності між існуючою в діяльності об'єкта аудиту ситуацією (яка підтверджується аудиторськими знахідками) та бажаною ситуацією (при якій заходи контролю покривають залишкові ризики та досягають цілі).

Належним чином підготовлені рекомендації містять відповіді на наступні запитання:


• **Чому?** Належні рекомендації дають пояснення чому щось повинно бути зроблено.

• **Хто?** Належні рекомендації визначають, хто повинен це робити, хто повинен приймати рішення. Чітко повинна бути визначена відповідальний виконавець.

• **Що?** Належні рекомендації дають пояснення, що повинно бути зроблено. Недостатньо до аудиторського висновку «Методологія/процедура не дотримуються» сформулювати рекомендацію «Забезпечити дотримання процедури». Потрібно чітко зазначити перелік конкретних заходів, які рекомендується вжити.

• **Як?** Належні рекомендації повинні пояснювати, як повинно бути зроблено. Якщо аудитор не може рекомендувати яким чином вирішити проблему, він повинен рекомендувати вжиття заходів із її вирішення.

• **Коли?** Належні рекомендації вказують коли це повинно бути зроблено. Не завжди аудитори можуть вказувати часові межі реалізації рекомендацій, однак можуть рекомендувати розробку відповідного плану-графіка.

 *Водночас аудиторські рекомендації не несуть обов'язкового характеру для керівника підконтрольної установи, вони призначені для керівника відповідного органу державної влади. А отже, рішення щодо обов'язковості та доцільності їх виконання (а також відповіді на зазначенні вище запитання) належить до компетенції виключно такого керівника.*

Формулюючи рекомендації, внутрішні аудитори повинні враховувати наступні вказівки:

- рекомендації не повинні бути неочікуваними, а мають впливати із аудиторських знахідок і висновків;
- рекомендації повинні бути реалістичними та практичними (враховувати наявні ресурси), вони мають відповідати правовому полю;
- рекомендації повинні додавати цінності та бути актуальними. Внутрішній аудитор не повинен пропонувати заходи, які вже забезпечуються;
- рекомендації повинні бути орієнтовані на конкретні результати їх впровадження, які в подальшому можна буде відстежувати;
- рекомендації повинні бути вимірюваними та не надто деталізованими. Не прийнято керівнику органу державної влади надавати довгий список детальних рекомендацій;
- за необхідності рекомендації можуть бути згрупованими за рівнями їх впровадження/управління;
- рекомендації повинні узгоджуватися з іншими або поданими раніше рекомендаціями.

Рекомендовані заходи повинні бути:

- доцільними, обґрунтованими та безпосередньо стосуватись визначених цілей;
- зрозумілими;
- конкретними (тобто максимально чітко визначати особу/коло осіб, відповідальних за їх реалізацію);
- визначеними у часі (одноразовими на конкретну дату, послідовними чи періодичними);
- економними (це означає, що кошти на проведення заходів не повинні

перевищувати очікуваного ефекту).

Внутрішні аудитори повинні уникати написання дуже загальних аудиторських рекомендацій або навпаки рекомендувати використання конкретних процедур, інструкцій, посібників, програмних продуктів тощо без пояснення, яким чином це створить додаткову цінність для об'єкта аудиту.



*Окремо слід звернути увагу на необхідності чіткого усвідомлення різниці між аудиторськими рекомендаціями та обов'язковими вимогами, складеними на їх основі. В цьому контексті необхідно чітко розмежовувати сфери відповідальності керівника та внутрішнього аудитора.*

Відповідно до вимог Національних стандартів внутрішнього аудиту аудиторські рекомендації подаються внутрішнім аудитором разом із аудиторським звітом, вони підписуються керівником аудиторської групи та її членами. Водночас аудитор не може брати на себе відповідальність за обов'язковість їх впровадження. Тобто на етапі підготовки та підписання аудиторського звіту для відповідальних за їх впровадження виконавців (наприклад, керівників підконтрольних установ або структурних підрозділів міністерства) аудиторські рекомендації не носять обов'язкового характеру.



*Лише керівник органу державної влади, для якого призначений аудиторський звіт, уповноважений приймати рішення стосовно обов'язковості подальшого впровадження аудиторських рекомендацій, у тому разі якщо він погоджується із доцільністю їх впровадження.*

### **Крок 3. Підготовка проекту аудиторського звіту (структура та перевірка)**

Сутність та типова структура аудиторського звіту описана на початку цих вказівок.

В процесі проведення та документування аудиту керівник аудиторської групи має здійснювати періодичний огляд робочих документів. В ідеалі такі перевірки повинні проводитися на кожному етапі проведення аудиту.

Мета періодичних оглядів робочої документації – забезпечити:

- належне та уніфіковане документування усіх знахідок із перехресним посиланням на конкретні робочі документи, зазначенням джерел отримання даних, передумов для визначення розміру вибірки та ключових елементів її розрахунку (рівня гарантії, матеріальності, тощо), пояснень скорочень, символів чи позначок, які використовуються у робочих документах та аудиторському звіті;
- чітке дотримання взаємозв'язку між робочими документами та аудиторським звітом, знахідками, висновками та рекомендаціями. Всі робочі документи мають містити посилання на відповідні етапи аудиту та аудиторські знахідки;
- впорядкування аудиторських знахідок відповідно до їх пріоритетності;
- аналогічне впорядкування аудиторських рекомендацій та їх

розмежування за рівнями реалізації;

- дотримання послідовності та повноти реалізації програми аудиту.

#### **Крок 4. Перевірка керівником підрозділу внутрішнього аудиту**

Перевірка проекту аудиторського звіту керівником аудиторської групи та керівником підрозділу внутрішнього аудиту проводиться перед організацією заключної зустрічі із об'єктом аудиту і, як правило, передбачає декілька читань проекту звіту (принаймні перше та друге).

Під час другого читання керівник підрозділу внутрішнього аудиту повинен звертати особливу увагу на дотримання у звіті усіх 7 характеристик якісно підготовленого звіту, які наведені на початку цього розділу вказівок (точність, чіткість, об'єктивність, лаконічність, ...).



*В ході проведення аудиту може виникнути потреба у проведенні перевірки робочих документів керівником підрозділу внутрішнього аудиту:*

- якщо визначені для виконання аудиторського завдання внутрішні аудитори не володіють достатнім досвідом у сфері, де проводиться аудит;
- якщо внутрішні аудитори від початку дослідження звітують про важливі знахідки;
- в рамках проведення оцінки якості, що здійснюється керівництвом підрозділу внутрішнього аудиту.

#### **Крок 5. Заключна зустріч із представниками об'єкта аудиту**

Метою проведення такої зустрічі є:

- досягнення згоди із представниками об'єкта аудиту щодо тексту звіту, окремих доказів, аудиторських знахідок, висновків, оціночного висновку, а також рекомендацій;
- врегулювання спірних аспектів звіту, уникнення у звіті неточностей, помилок, тощо;
- досягнення домовленостей щодо термінів представлення коментарів у випадку наявності розбіжностей між аудиторською групою та представниками об'єкта аудиту.

Аудиторська група готує усну презентацію проекту аудиторського звіту, акцентуючи увагу на аудиторських знахідках і рекомендаціях та спрямовуючи обговорення в напрямку дій, які повинні бути вжиті щодо об'єкта аудиту.

Аудиторська група та представники об'єкта аудиту, включно із керівництвом, приймають участь у заключній зустрічі. Якщо необхідно, керівник державної установи (або делегована ним особа) та керівник підрозділу внутрішнього аудиту запрошуються до участі у заключній зустрічі. Така зустріч не передбачає від керівництва кінцевих коментарів щодо окремих аспектів тексту звіту. Обговорення зосереджується на ключових аудиторських знахідках і можливостях об'єкта аудиту щодо впровадження аудиторських рекомендацій.

Якщо виникають розбіжності щодо аудиторських знахідок і рекомендацій, керівництво об'єкта аудиту в письмовому вигляді у встановлений на заключній



зустрічі термін подає коментарі щодо спірних аспектів.

### **Крок 6. Підготовка остаточного аудиторського звіту**

На основі проекту аудиторського звіту, враховуючи зауваження керівника підрозділу внутрішнього аудиту та коментарі представників об'єкта аудиту, завершується підготовка аудиторського звіту. Якщо аудиторською групою приймаються коментарі, представлені об'єктом аудиту щодо знахідок і рекомендацій, то у аудиторський звіт вносяться відповідні зміни. Якщо надані об'єктом аудиту коментарі до проекту звіту не приймаються, аудиторська група може у формі додатку до звіту представити свої висновки на коментарі. Це повинно допомогти керівництву органу державної влади прийняти рішення щодо підтримки чи неприйняття аудиторських знахідок та рекомендацій.

Перед представленням остаточного звіту керівнику органу державної влади (установи) керівник підрозділу внутрішнього аудиту повинен ще раз перевірити аудиторський звіт на предмет відповідності Стандартам внутрішнього аудиту, вимогам внутрішніх документів та забезпечення вищезгаданих характеристик якісного аудиторського звіту.

### **Крок 7. Представлення результатів аудиту керівництву державного органу/об'єкта аудиту**

Керівник підрозділу внутрішнього аудиту (або керівник аудиторської групи) доповідає про кінцеві результати аудиту керівництву відповідного органу державної влади (установи), об'єкта аудиту та (у деяких випадках) зовнішнім зацікавленим сторонам. У випадку необхідності доведення результатів аудиту до зовнішніх зацікавлених сторін, він повинен насамперед оцінити потенційні ризики та обговорити їх із керівництвом відповідного органу державної влади (установи).

За результатами представлення результатів аудиту керівник органу влади (установи) приймає рішення щодо:

- доцільності впровадження аудиторських рекомендацій;
- вжиття інших заходів, передбачених за результатами аудиту.

Після прийняття відповідного рішення керівництвом органу державної влади (установи) керівник підрозділу внутрішнього аудиту повинен направити копію та/або презентувати аудиторський звіт представникам об'єкта аудиту та за необхідності іншим зацікавленим сторонам.



*Рішення щодо направлення інформації про результати аудиту (або копії аудиторського звіту) іншим зацікавленим сторонам, які, своєю чергою, повинні гарантувати належне використання аудиторських результатів, є виключно в компетенції керівника органу державної влади (установи).*

### **Крок 8. Підготовка Плану заходів впровадження аудиторських рекомендацій**

Як вже було зазначено, у цих Методологічних вказівках, за вимогами Національних стандартів внутрішнього аудиту рішення стосовно обов'язковості

подальшого впровадження аудиторських рекомендацій є виключною компетенцією керівника органу державної влади (установи), для якого призначений аудиторський звіт.




*Виходячи з цього, слід чітко розмежовувати, що аудиторські рекомендації на етапі підготовки та підписання аудиторського звіту не є обов'язковими для об'єкта аудиту (наприклад, керівників підконтрольних установ або структурних підрозділів органу державної влади).*

*Лише засновані на аудиторських рекомендаціях обов'язкові вимоги керівника відповідного органу влади (установи), в сфері управління якого перебуває цей об'єкт аудиту, носять для об'єкта аудиту обов'язковий характер.*

За таких обставин після ознайомлення із аудиторським звітом керівник органу державної влади (установи) має дати вказівку (внутрішньому аудитору, яким підготовлено аудиторський звіт, або іншій посадовій особі) щодо способу їх подальшого впровадження. Як правило, у таких випадках за вказівкою керівника готуються обов'язкові вимоги керівництву об'єкта аудиту або іншим відповідальним посадовим особам.

Для зручності при підготовці обов'язкових вимог рекомендується формувати їх у вигляді *Плану заходів впровадження аудиторських рекомендацій*. Такий підхід дозволяє не лише чітко визначити відповідальних виконавців і терміни виконання заходів, а й суттєво полегшує подальше відстеження результатів впровадження аудиторських рекомендацій.

Міжнародна практика підготовки Плану заходів впровадження аудиторських рекомендацій передбачає здійснення підготовки проекту такого документу посадовими особами об'єкта аудиту. Після перевірки проекту плану заходів керівником підрозділу внутрішнього аудиту, цей документ направляється керівнику органу державної влади (установи) на затвердження.

 *При цьому у деяких випадках, об'єкт аудиту може самостійно прийняти рішення не впроваджувати або відтермінувати впровадження аудиторських рекомендацій, передбачених попередньо затвердженим керівником планом заходів. Це рішення може виникнути через ряд причин:*

- важливі зміни в організаційній структурі об'єкта аудиту;
- нові події, які змінили невід'ємні ризики та потребують інших заходів контролю;
- зміни у ресурсах, необхідних для впровадження плану заходів;
- недостатність терміну для їх впровадження.

У будь-якому випадку про таке рішення представники об'єкта аудиту має письмово поінформувати керівника відповідного органу державної влади (установи).



## Методологічні вказівки 5.4 (МВ 5.4):

### Відстеження результатів впровадження аудиторських рекомендацій

МВ 5.4 стосуються наступних:

**МСВА:**

– 2500: Моніторинг подальших заходів

**НСВА:**

– глава 7 розділу III: Моніторинг врахування рекомендацій за результатами внутрішнього аудиту

**МВ 5.4 включають рекомендації щодо:**

- правил складання аудиторських рекомендацій;
- взаємозв'язку між пріоритезацією рекомендацій та їх відстеженням;
- рівнів заходів відстеження аудиторських рекомендацій

Логічним та остаточним завершенням внутрішнього аудиту є етап відстеження результатів **впровадження аудиторських рекомендацій**.

Основи для успішного проведення цього етапу діяльності внутрішнього аудиту мають бути закладені при підготовці самих рекомендацій.

У **МВ 5.3** було зазначено, що для забезпечення можливості подальшого відстеження результатів їх впровадження, самі рекомендації повинні відповідати низці ключових правил, зокрема, вони мають:



- містити конкретні, доцільні та економічні заходи (це означає, що кошти на проведення заходів не повинні перевищувати очікуваного ефекту);
- за кожним заходом визначати відповідальних виконавців і чіткі терміни виконання. Якщо реалізація одного заходу, передбачає декілька виконавців усі вони мають бути визначені, при чому для кожного з них доцільно встановити персональні терміни. В подальшому, у разі невиконання заходу, це дозволить чітко розмежувати сфери відповідальності та встановити хто із співвиконавців і на якому етапі не забезпечив його реалізації;
- бути орієнтовані на конкретний результат (містити очікуваний результат їх впровадження), досягнення якого також має бути чітко визначено у часі;
- за можливості визначати методи, періодичність та часові рамки процесу відстеження/моніторингу.

Дотримання цих правил на етапі формування аудиторських рекомендацій суттєво поліпшує подальший процес відстеження результатів їх впровадження та дозволяє демонструвати «додаткову цінність» (реальний економічний ефект) від кожного проведеного внутрішнього аудиту.

Загалом відстеження результатів впровадження аудиторських рекомендацій забезпечує такі основні цілі:

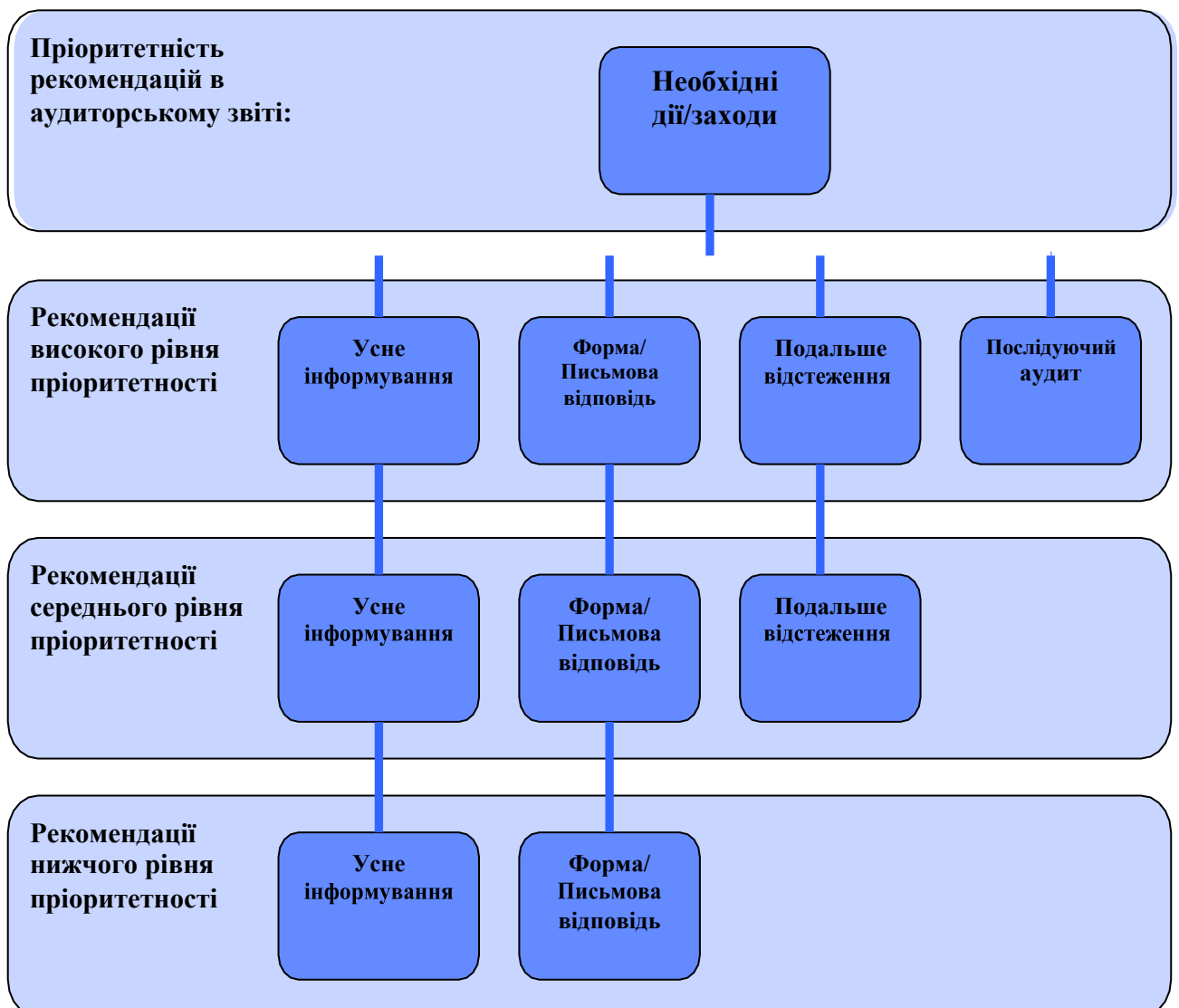
- підвищує результативність аудиторських звітів;

- стимулює осіб, відповідальних за реалізацію визначених заходів, до практичного впровадження розроблених рекомендацій;
- оцінює діяльність аудиторської групи;
- стимулює ініціативу до навчання та розвитку, оскільки розроблення та практична реалізація заходів із відстеження впровадження рекомендацій сприяють підвищенню фахового рівня та набуттю практичного досвіду.

Процес відстеження результатів впровадження аудиторських рекомендацій повинен забезпечити відстеження управління високими ризиками та належний рівень впровадження розроблених заходів. Відповідно аудиторські рекомендації мають бути пріоритезовані за рівнем важливості. Рекомендації високого рівня важливості повинні постійно відстежуватися, а результати відстеження доповідатися вищому керівництву.


У ході звітування за результатами відстеження впровадження аудиторських рекомендацій, особлива увага керівництва органу державної влади звертається на взаємозв'язок між аудиторськими знахідками та відповідними рекомендаціями.

Взаємозв'язок між пріоритезацією рекомендацій та їх відстеженням наведено нижче:



Виділяють чотири рівні заходів відстеження аудиторських рекомендацій:

- *усне інформування* – найпростіший спосіб відстеження аудиторських рекомендацій, який передбачає регулярне спілкування із відповідальними за впровадження рекомендацій фахівцями об'єкта аудиту, спостереження, аналіз прогресу діяльності, тощо. Це може бути зроблено швидко, однак дає обмежені докази вжиття заходів;
- *документальне відстеження* – такий спосіб передбачає офіційне листування із відповідальними за впровадження рекомендацій фахівцями, направлення їм періодичних нагадувань, запитів, тощо; застосування форм (опитувальників) для одержання підтвердження від об'єкта аудиту про вжиті заходи. Письмова відповідь забезпечує більш якісні докази вжиття заходів, але все ще потребує незалежної перевірки внутрішніми аудиторами рівня впровадження рекомендацій;
- *фактичне відстеження* – передбачає короткі візити на об'єкт аудиту та прямий зв'язок внутрішніх аудиторів із об'єктом аудиту для збору доказів щодо заходів із впровадження рекомендацій;
- *послідуючий аудит* – проведення досліджень стану впровадження рекомендацій, наданих за результатами попередньо проведених аудитів.

 *Водночас існують й інші менш традиційні способи відстеження аудиторських рекомендацій, наприклад, можуть бути організовані внутрішні та зовнішні конференції, на яких обговорюють такі результати та прогрес. Така форма відстеження сприяла б процесу навчання серед внутрішніх аудиторів і працівників державних органів.*

Керівник підрозділу внутрішнього аудиту визначає які способи (чи їх поєднання) застосувати для відстеження результатів впровадження аудиторських рекомендацій в кожному окремому випадку.

Відстеження та моніторинг результатів впровадження аудиторських рекомендацій є частиною процесу управлінської підзвітності. Адже інформація, отримана за результатами відстеження результатів впровадження аудиторських рекомендацій, забезпечує регулярний, надійний та важливий внесок у процес управління ризиками в системі відповідного органу державної влади. Разом з іншими факторами така інформація формує основу для щорічної актуалізації ризиків у системі відповідного органу влади, на підставі яких в свою чергу формуються плани аудиторської діяльності.



*Керівник підрозділу внутрішнього аудиту є відповідальним за надання інформації стосовно зміни рівня ризиків в системі органу влади (установи) керівництву.*

Крім того, дотримання процесу моніторингу та відстеження результатів впровадження рекомендацій виконує ще і стимулюючу роль, вимагаючи від осіб, відповідальних за реалізацію визначених заходів, конкретних дій та кроків, направлених на їх практичне впровадження. Якщо за результатами відстеження внутрішній аудитор вважає, що відповідальні за впровадження посадові особи об'єкта аудиту не проводять заходів, передбачених в рамках реалізації аудиторських рекомендацій, що має наслідком не зменшення (а

можливо і збільшення) рівня ризиків, він повинен поінформувати про це керівника органу державної влади (установи).



*Отже, результати впровадження аудиторських рекомендацій повинні системно відстежуватися, а реалізовані заходи повинні оцінюватися та постійно доповідатися керівництву органу державної влади (установи).*

*Лише такий підхід забезпечує та демонструє керівникові органу державної влади (установи) ефективність та результативність діяльності підрозділу внутрішнього аудиту.*

## Методологічні вказівки 6 (МВ 6): Управління та оцінка якості внутрішнього аудиту

МВ 6 стосуються наступних стандартів:

**МСВА:**

–1300: Програма забезпечення та підвищення якості;

–1310: Вимоги до програми забезпечення та підвищення якості;

–1311: Внутрішні оцінки;

–1312: Зовнішні оцінки;

–1320: Звітність за програмою забезпечення та підвищення якості

**НСВА:**

–Глава 6 Розділу IV: Забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту, оцінка якості внутрішнього аудиту

**МВ 6 включають рекомендації щодо:**

- здійснення внутрішніх оцінок якості;
- здійснення зовнішніх оцінок якості;
- розробки Програми забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту

### 6.1. Здійснення внутрішніх оцінок якості внутрішнього аудиту

Глава 6 розділу IV. Забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту, оцінка якості внутрішнього аудиту

6.1 Оцінка якості внутрішнього аудиту здійснюється керівником підрозділу внутрішнього аудиту (внутрішня оцінка якості) та Мінфіном шляхом проведення оцінки функціонування системи внутрішнього аудиту (зовнішня оцінка якості).

<...>

Внутрішня і зовнішня оцінки якості внутрішнього аудиту – це процес аналізу діяльності підрозділу внутрішнього аудиту з метою оцінки функції внутрішнього аудиту на предмет відповідності національним стандартам, кодексам, правилам та іншим вимогам нормативно-правових актів у сфері внутрішнього аудиту; а також визначення можливості здійснення заходів з її покращення.

Внутрішня та зовнішня оцінка якості стосуються усіх напрямів реалізації функції внутрішнього аудиту, зокрема, організаційно-правових аспектів функціонування підрозділу внутрішнього аудиту та кадрової політики, внутрішньої розпорядчої бази з питань внутрішнього аудиту, системи планування, організації та проведення внутрішніх аудитів, їх документування; результативності внутрішніх аудитів, у тому числі забезпечення «економічного

ефекту» за їх результатами; системи моніторингу результатів впровадження аудиторських рекомендацій; взаємодії з внутрішніми та зовнішніми зацікавленими структурами тощо.

**Глава 6 розділу IV. Забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту, оцінка якості внутрішнього аудиту**

<...>

**6.4. Внутрішня оцінка якості внутрішнього аудиту передбачає моніторинг діяльності з внутрішнього аудиту, що проводиться керівником підрозділу внутрішнього аудиту, періодичний аналіз діяльності підрозділу внутрішнього аудиту, що проводиться працівниками підрозділу внутрішнього аудиту шляхом самооцінки або іншими працівниками установи, що володіють практичними знаннями у сфері внутрішнього аудиту.**

<...>

Внутрішня оцінка якості реалізується на двох рівнях шляхом:

- 1) постійного моніторингу функції внутрішнього аудиту;
- 2) проведення періодичних оцінок діяльності підрозділу внутрішнього аудиту (через самооцінку, оцінку іншими працівниками, що володіють практичними знаннями у сфері внутрішнього аудиту, обов'язкове щорічне оцінювання державних службовців).

**1) Постійний моніторинг діяльності з внутрішнього аудиту проводиться:**

- на рівні керівника аудиторської групи;
- на рівні виконання завдання, у тому числі кожним аудитором;
- на рівні керівника підрозділу внутрішнього аудиту.

*На рівні керівника аудиторської групи (при плануванні та здійсненні аудиторського дослідження).*

Моніторинг щоденної аудиторської діяльності є обов'язком керівника аудиторської групи, який розробляє програму, здійснює дослідження і надає керівнику підрозділу внутрішнього аудиту на розгляд проект аудиторського звіту.

Безпосередня роль керівника аудиторської групи передбачає такі повноваження:

- складання програми для проведення аудиторського дослідження;
- визначення ресурсів, необхідних для проведення дослідження;
- забезпечення якісного і своєчасного виконання аудиторського дослідження з метою дотримання граничних термінів, зазначених у розпорядчому документі на його проведення;
- нагляд за проведенням дослідження і перевірки виконаної внутрішніми аудиторами роботи для отримання гарантій того, що здійснені аудиторські процедури та зібрані аудиторські докази підтверджують аудиторські висновки;
- спілкування з працівниками суб'єкта дослідження для прийняття рішень по будь-якому поточному питанню/проблемі (наприклад, вимога роз'яснень або підтверджень у зв'язку з виявленими значними недоліками/порушеннями);



- інформування суб'єкта дослідження про головні аудиторські знахідки;
- систематичне інформування керівника підрозділу внутрішнього аудиту про хід дослідження.

*На рівні виконання аудиторського завдання здійснення поточного моніторингу функції внутрішнього аудиту передбачає діяльність усіх, причетних до виконання цього завдання, а саме: внутрішнього аудитора, керівника аудиторської групи, керівника підрозділу внутрішнього аудиту.*

Так, внутрішній аудитор на своєму рівні забезпечує якість аудиторського дослідження шляхом дотримання національних стандартів, Кодексу етики внутрішнього аудитора, інших законодавчих і нормативних вимог до здійснення внутрішнього аудиту та виконання своїх обов'язків на високому професійному рівні.

У випадку, коли аудиторське дослідження проводиться групою внутрішніх аудиторів, керівник такої аудиторської групи спрямовує та координує діяльність усіх членів групи. У таких випадках керівник аудиторської групи має постійно наглядати за дотриманням членами аудиторської групи вимог нормативно-правової бази у сфері внутрішнього аудиту, ефективності реалізації аудиторського дослідження, а також підтримувати постійний зв'язок із керівником підрозділу внутрішнього аудиту.

Керівник підрозділу внутрішнього аудиту здійснює повсякденний поточний нагляд за реалізацією функції внутрішнього аудиту на кожній його стадії, в тому числі моніторинг за ходом здійснення кожного аудиторського завдання. Зокрема, відповідний нагляд полягає у забезпеченні постійного здійснення контрольної функції керівника підрозділу внутрішнього аудиту за правильністю визначення цілей внутрішнього аудиту та його очікуваних результатів, якістю планування внутрішнього аудиту, розподілу трудових ресурсів, якістю складання програми аудиту, аудиторського звіту тощо.



*При цьому, при плануванні та виконанні аудиторських завдань – здійснення внутрішніх аудитів за напрямками – аудит ефективності, фінансовий аудит, а також здійснення ІТ-аудиту – всім працівникам підрозділу внутрішнього аудиту слід дотримуватись спеціалізованих вказівок по зазначеним напрямкам. Дотримання цих вказівок є основою якості при здійсненні відповідних аудиторських досліджень.*

*На рівні керівника підрозділу внутрішнього аудиту: поточний моніторинг здійснюється керівником підрозділу внутрішнього аудиту в ході візування (погодження) документів, проведення робочих нарад, розгляду проектів аудиторських звітів, аналізу періодичної звітності про результати діяльності підрозділу внутрішнього аудиту тощо.*

До основних заходів, що здійснюються керівником підрозділу внутрішнього аудиту в ході поточного моніторингу функції з внутрішнього аудиту, належить:

- оцінка якості складання плану діяльності з внутрішнього аудиту;
- розгляд, підписання/візування документів, які стосуються організації

внутрішніх аудитів (програми аудиту, розпорядчого документу на здійснення аудиту, запитів для отримання інформації в порядку вивчення об'єкта внутрішнього аудиту тощо);

- заслуховування аудиторських груп щодо якості підготовки до роботи на об'єкті аудиту, попередніх результатів та ходу проведення аудитів; запровадження систематичного інформування керівником аудиторської групи керівника підрозділу внутрішнього аудиту про хід проведення аудиту;

- розгляд проекту аудиторського звіту; оцінка якості складеного аудиторського звіту та надання рекомендацій щодо реалізації його результатів. Наприклад, можливе запровадження в практику роботи складання керівником підрозділу внутрішнього аудиту висновку по кожному аудиторському звіту, в якому зазначатиметься про наявність (відсутність) недоліків в роботі кожного аудитора під час здійснення відповідного аудиту та рекомендації із запобігання відповідних недоліків у майбутньому;

- аналіз завантаженості працівників в підрозділі внутрішнього аудиту, контроль за дотриманням термінів виконання аудиторського завдання;


- аналіз дієвості моніторингу, що здійснюється підрозділом внутрішнього аудиту для забезпечення впровадження рекомендацій, наданих за результатами внутрішніх аудитів;

- контроль за своєчасністю та повнотою виконання підрозділом внутрішнього аудиту плану діяльності з внутрішнього аудиту;

- аналіз основних показників діяльності підрозділу внутрішнього аудиту періодичної звітності про результати діяльності підрозділу внутрішнього аудиту тощо.

Таким чином, на усіх працівниках підрозділу внутрішнього аудиту, в межах визначених повноважень, лежить відповідальність за забезпечення якості внутрішнього аудиту, яка реалізується через запровадження постійного моніторингу функції внутрішнього аудиту. Водночас на керівника підрозділу внутрішнього аудиту покладено основну відповідальність за якість здійснення цієї функції в цілому.

Для забезпечення якісного поточного моніторингу функції внутрішнього аудиту керівникові підрозділу внутрішнього аудиту доцільно також запровадити додаткові заходи щодо отримання сторонньої оцінки якості внутрішнього аудиту, зокрема:

 вивчення реакції з боку представників об'єктів аудиту та інших зацікавлених сторін щодо якості проведених внутрішніх аудитів, а також відповідності результатів аудиторських досліджень очікуванням представників об'єкта аудиту. Відповідне вивчення сторонньої реакції необхідно здійснювати шляхом анкетування, аналізу скарг на дії працівників внутрішнього аудиту, спілкування в процесі погодження проекту аудиторського звіту; аналізу листів, отриманих від об'єктів аудиту щодо впровадження наданих за результатами внутрішніх аудитів рекомендацій; обговорення питань, що стосуються внутрішніх аудитів на нарадах у керівника установи, інших нарадах тощо.

Конкретні вимоги та форми організації і здійснення поточного моніторингу та підтримки реалізації функції внутрішнього аудиту повинні бути прописані кожною установою індивідуально у внутрішніх регламентах.

**2) Періодичні оцінки діяльності підрозділу внутрішнього аудиту** (внутрішні оцінки якості, за Стандартами внутрішнього аудиту (ІА) – періодичні самооцінки) проводяться працівниками підрозділу внутрішнього аудиту шляхом самооцінки або іншими працівниками установи, що володіють практичними знаннями у сфері внутрішнього аудиту.

Як правило періодичні оцінки проводяться керівником підрозділу внутрішнього аудиту або під його загальним керівництвом групою найдосвідченіших аудиторів. До складу відповідної групи за рішенням керівника установи можуть входити і інші працівники установи, що володіють практичними знаннями у сфері внутрішнього аудиту (наприклад, керівники інших профільних структурних підрозділів установи). *Водночас, міжнародна практика проведення іншими працівниками таких оцінок не є поширеною.*

Періодичність проведення внутрішніх оцінок якості не визначена, ні національними, ні міжнародними стандартами внутрішнього аудиту та визначаються кожною установою індивідуально у внутрішніх документах.



*Разом з цим, для ефективного забезпечення та підвищення якості функції внутрішнього аудиту рекомендується проводити такі оцінки не рідше одного разу на календарний рік. До того ж у Національних стандартах внутрішнього аудиту визначено, що Програма забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту складається щорічно, а вона, в свою чергу, має включати, результати внутрішніх оцінок якості.*

Періодичні внутрішні оцінки якості внутрішнього аудиту проводяться під керівництвом керівника підрозділу внутрішнього аудиту.

При проведенні періодичних оцінок діяльності підрозділу внутрішнього аудиту обов'язково враховуються результати постійного моніторингу якості реалізації функції внутрішнього аудиту в ході аудиторських досліджень.

Слід зазначити, що перелік питань, за якими оцінюється якість реалізації функції внутрішнього аудиту, та критерії оцінювання не визначені, ні національними, ні міжнародними стандартами внутрішнього аудиту, вони, так само, як і періодичність та інші ключові аспекти внутрішньої оцінки якості, мають бути визначаються кожною установою індивідуально у внутрішніх документах.



*Як правило, такі питання є однаковими для зовнішнього та внутрішнього оцінювання, що дає можливість при проведенні внутрішніх оцінок попередити наявні в діяльності недоліки, забезпечити їх усунення до проведення зовнішньої оцінки якості.*

Відповідно до кращих практик країн ЄС в основу оцінки якості реалізації функції внутрішнього аудиту доцільно покласти наступний перелік питань (запропонований перелік не є вичерпним та обов'язковим):

- організаційно-правові засади, зокрема:
  - взаємозв'язок керівників;
  - статус, структура та чисельність підрозділу внутрішнього аудиту, його незалежність;
  - кадрова політика, зокрема:
    - оцінка внутрішнього середовища на предмет дотримання вимог Кодексу етики внутрішнього аудитора;
    - рівень зрілості підрозділу, стабільність кадрової політики, стан укомплектування підрозділів;
  - внутрішня розпорядча база, зокрема:
    - якість Програми забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту;
    - якість іншої внутрішньої розпорядчої бази, що регламентує поточну діяльність підрозділу внутрішнього аудиту;
  - система планування роботи та стан виконання планів, зокрема:
    - порядок формування та затвердження планів, внесення змін до них;
    - стан виконання планів;
  - організаційні та функціональні аспекти проведення внутрішніх аудитів, зокрема:
    - дотримання вимог нормативно-правових актів в частині організації внутрішніх аудитів;
    - ефективність аудиторських дій та якість документування матеріалів;
    - результативність проведених внутрішніх аудитів та реалізація результатів аудиторських досліджень, зокрема:
      - аналіз результативності проведених внутрішніх аудитів, включаючи достовірність звітності;
      - реалізація їх результатів;
      - стан відстеження/моніторингу впровадження аудиторських рекомендацій;
    - стан взаємодії підрозділу внутрішнього аудиту з іншими державними органами влади, зокрема:
      - стан взаємодії підрозділу внутрішнього аудиту в частині реалізації функцій внутрішнього аудиту (із Центральним підрозділом гармонізації);
      - стан врахування результатів контрольних заходів (Рахункової палати, Держаудитслужби тощо) та наданих за їх результатами рекомендацій;
    - об'єктивність проведення внутрішніх оцінок якості внутрішнього аудиту:
      - співвіднесення результатів зовнішньої оцінки із попередніми результатами внутрішніх оцінок, проведених впродовж періоду дослідження.

Окремо слід виділити такий різновид періодичної оцінки, як **обов'язкове щорічне оцінювання результатів службової діяльності державних службовців**, яке проводиться відповідно до чинного законодавства України, що регулює питання державної служби.

Метою щорічної оцінки є визначення якості виконання державним службовцем поставлених завдань, а також прийняття рішення щодо його

преміювання, планування службової кар'єри, виявлення потреби у професійному навчанні.

Така щорічна оцінка сприяє розвитку ініціативи і творчої активності державних службовців, визначає їх потенціал, потребу у підвищенні кваліфікації та особистому розвитку; планування кар'єри, вдосконалення процесу планування та організації діяльності як державного службовця, так і державного органу в цілому, виявленні організаційних проблем та оперативного реагування на них, аналізу виконання посадових інструкцій.

Порядок проведення періодичних внутрішніх оцінок якості в кожній окремій установі визначається з урахуванням загального порядку та особливостей установи і затверджується керівником установи (наказом або іншим розпорядчим документом).


В такому Порядку доцільно визначати:

- форму бланку внутрішньої оцінки якості;
- перелік питань, за якими здійснюється внутрішня оцінка якості;
- процедуру організації та проведення внутрішньої оцінки якості;
- систему оцінювання, включаючи критерії оцінок;
- порядок вирішення спірних питань, що можуть виникати при проведенні внутрішньої оцінки якості;
- реалізацію результатів внутрішньої оцінки якості.

Враховуючи те, що як національні, так і міжнародні стандарти внутрішнього аудиту вимагають від внутрішніх аудиторів постійного удосконалення своїх знань – **постійного професійного розвитку**, окремою складовою «управління та оцінки якості внутрішнього аудиту» є **підвищення кваліфікації персоналу підрозділу внутрішнього аудиту**. Так, відповідно до Міжнародних стандартів внутрішнього аудиту (ІІА) керівник підрозділу внутрішнього аудиту має розробити та підтримувати програму забезпечення та підвищення якості, **яка повинна охоплювати всі аспекти діяльності з внутрішнього аудиту** (Стандарт ІІА 1300).

Постійний професійний розвиток – підвищення кваліфікації внутрішніх аудиторів забезпечується через:

- проходження внутрішніми аудиторами навчань, передбачених для відповідної категорії посад (провідний, головний, заступники начальників, начальники відділів та керівників підрозділів) відповідно до «**Програми постійного професійного розвитку внутрішніх аудиторів**»;
- участь у професійних асоціаціях, конференціях, семінарах, внутрішніх навчальних заходах тощо;
- участь у практичних навчальних заходах (пілотних проектах, тренінгах).

 Крім того, міжнародні вимоги щодо постійного професійного розвитку передбачають відповідну сертифікацію. Внутрішні аудитори, що володіють кваліфікаційним сертифікатом, повинні проходити 40 годин різних форм постійного професійного розвитку.



Результати щорічних внутрішніх оцінок якості оформлюються у довільній формі (вона також може бути визначена у внутрішніх документах), як правило у формі оціночних листів.


**Самооцінка** передбачає аналіз діяльності окремо кожного працівника підрозділу внутрішнього аудиту.

Самооцінка здійснюється усіма працівниками підрозділу внутрішнього аудиту та передбачає оцінку якості тих аспектів діяльності внутрішнього аудиту, до реалізації яких вони залучались. Крім цього, за дорученням керівника підрозділу внутрішнього аудиту чи відповідно до заходів Програми забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту, самооцінка може передбачати, коли один працівник підрозділу внутрішнього аудиту оцінює якість виконання аудиторських функцій іншим працівником підрозділу. *При цьому, як зазначено вище, такий досвід в міжнародній практиці не є поширеним.*

В ході самооцінки кожен працівник підрозділу внутрішнього аудиту, окрім оцінки власної діяльності з внутрішнього аудиту на предмет національних та міжнародних стандартів внутрішнього аудиту, оцінює якість власних результатів порівняно з:

- іншими працівниками підрозділу внутрішнього аудиту;
- результатами внутрішніх аудитів чи інших контрольних заходів, проведених іншими зовнішніми контролюючими органами (Рахунковою палатою, Держаудитслужбою тощо);
- кращого досвіду у сфері внутрішнього аудиту (наприклад, кращих міжнародних практик, застосування сучасних аудиторських методів і методологічних прийомів).

З урахуванням самооцінки, кожен працівник підрозділу внутрішнього аудиту аналізує можливість покращення своєї діяльності.

 Самооцінка має проводитись як шляхом проведення самостійного аналізу якості власної діяльності з внутрішнього аудиту (аналізу складених документів, результатів проведених аудитів, якості планування аудиторського дослідження тощо), так і шляхом аналізу результатів анкетування представників об'єктів аудиту. Відповідне анкетування може проводитись за результатами проведених внутрішніх аудитів для з'ясування ставлення представників об'єктів аудиту до якості проведених внутрішніх аудитів та відповідності результатів внутрішнього аудиту очікуванню представників об'єкта аудиту.

Самооцінка також може бути проведена шляхом заповнення кожним внутрішнім аудитором опитувальника (анкети), що містить в собі перелік запитань щодо стану усіх аспектів діяльності внутрішнього аудиту в підрозділі внутрішнього аудиту. Відповідний перелік запитань формується керівником підрозділу внутрішнього аудиту.

При проведенні періодичних оцінок діяльності підрозділу внутрішнього аудиту керівником підрозділу внутрішнього аудиту обов'язково враховуються



результати постійного моніторингу якості реалізації функції внутрішнього аудиту в ході аудиторських досліджень. Крім того, і те, і інше враховується Мінфіном при проведенні зовнішніх оцінок якості.

**Глава 6 розділу IV. Забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту, оцінка якості внутрішнього аудиту**

<...>

**6.5. Про результати внутрішньої оцінки якості внутрішнього аудиту керівник підрозділу внутрішнього аудиту інформує керівника установи.**

<...>

Із результатами внутрішніх оцінок якості внутрішнього аудиту та заходами, рекомендованими з метою підвищення якості цієї функції, керівник підрозділу внутрішнього аудиту зобов'язаний ознайомити усіх працівників підрозділу.

Затвердження керівником установи результатів щорічної внутрішньої оцінки якості внутрішнього аудиту здійснюється після ознайомлення усіх працівників підрозділу внутрішнього аудиту із результатами оцінювання. Керівник установи при цьому може висловити свої зауваження та пропозиції, а також провести, у разі необхідності, відповідні співбесіди.

За результатами внутрішніх оцінок якості керівник підрозділу внутрішнього аудиту визначає перелік заходів, які необхідно вжити для підвищення ефективності внутрішнього аудиту, які в свою чергу знаходять відображення у **Програмі забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту** (яка за вимогами Національних стандартів внутрішнього аудиту також має щорічну періодичність затвердження). Щорічна Програма забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту підписується керівником підрозділу внутрішнього аудиту та затверджується керівником установи.


Задokumentовані результати внутрішніх оцінок якості разом із щорічними Програмами забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту зберігаються у підрозділі внутрішнього аудиту (із врахуванням вимог діловодства та організаційних особливостей кожної конкретної установи).

**Глава 6 розділу IV. Забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту, оцінка якості внутрішнього аудиту**

<...>

**6.7. Наявність програми забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту та стан її виконання досліджуються Мінфіном при здійсненні ним зовнішньої оцінки якості.**

<...>

 Разом з тим, практики інших країн щодо забезпечення якості внутрішнього оцінювання передбачають складання такого документа, як «декларація про незалежність». Така декларація складається кожного року (на рік). Підписавши «декларацію про незалежність» внутрішній аудитор бере на себе зобов'язання щодо уникнення будь-яких загроз конфлікту інтересів або інших загроз, наприклад впливу третіх осіб на професійне судження аудитора. В деяких країнах такий документ складається та

підписується внутрішнім аудитором перед початком аудиторського дослідження і містить перелік питань, відповіді на які має дати внутрішній аудитор з метою недопущення виникнення обмежень та/або конфлікту інтересів.

Норму щодо підписання декларації внутрішнього аудиту введено з грудня 2018 року. Так, Порядком 1001 передбачено, що керівник державного органу, його територіального органу, бюджетної установи підписує з керівником підрозділу відповідного органу або установи декларацію внутрішнього аудиту, в якій зазначаються мета (місія) та цілі, принципи незалежності, основні повноваження та обов'язки підрозділу.

## 6.2. Здійснення зовнішніх оцінок якості внутрішнього аудиту

**Зовнішня оцінка якості** – це періодичні дослідження функціонування системи внутрішнього аудиту, що проводяться не частіше одного разу на три роки згідно з планами роботи відповідального структурного підрозділу Мінфіну, які складаються і затверджуються в установленому порядку.

Глава 6 розділу IV. Забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту, оцінка якості внутрішнього аудиту

<...>

6.6. Зовнішня оцінка якості внутрішнього аудиту установи здійснюється Мінфіном у встановленому законодавством порядку.

<...>

6.8. За результатами зовнішньої оцінки якості Мінфін надає керівникові міністерства та іншого центрального органу виконавчої влади рекомендації щодо удосконалення функціонування системи внутрішнього аудиту в установі.

У разі недотримання керівником та працівниками підрозділу внутрішнього аудиту установи Порядку, цих Стандартів та Кодексу етики Мінфін повідомляє керівника міністерства, іншого центрального органу виконавчої влади про негативний вплив на якість внутрішнього аудиту.



*Водночас практика здійснення зовнішньої оцінки якості внутрішнього аудиту в різних країнах різниться. Відповідно до МСВА, зовнішні оцінки повинні проводитися щонайменше один раз на п'ять років кваліфікованим незалежним експертом або групою експертів, які не є співробітниками установи. Незалежність експерту з оцінки або групи таких експертів передбачає відсутність фактичного або потенційного конфлікту інтересів, а також відсутність належності або підконтрольності тій установі, до якої належить функція внутрішнього аудиту.*

Така зовнішня оцінка якості в інших країнах може реалізуватись через:

- повноцінну зовнішню оцінку (однак враховуючи те, що її здійснюють незалежні організації (експерти) вона може бути дороговартісною);
- внутрішню оцінку із незалежним зовнішнім підтвердженням;
- колегіальним дослідженням (оцінкою), яке проводять два керівника підрозділу внутрішнього аудиту інших установ (але за підтримки Центрального підрозділу гармонізації (ЦПГ));
- оцінкою ЦПГ. ЦПГ щорічно відслідковує окремі аспектами щодо

ефективності діяльності внутрішніх аудиторів, втім цей контроль не замінює незалежну зовнішню експертизу;

- перевірка зі сторони Вищого органу аудиту (ВОА, на кшталт Рахункової палати в Україні). ВОА щорічно перевіряє деякі аспекти діяльності внутрішніх аудиторів, але знову ж, ця перевірка не замінює незалежну зовнішню експертизу.

Результати таких зовнішніх оцінок фіксуються у звітах, а процес відслідковування їх виконання має бути налагодженим.

За результатами періодичних оцінок якості (внутрішніх та зовнішніх), а також моніторингу і періодичного аналізу (самооцінки) формується щорічна Програма забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту, в основу якої включаються заходи, направлені на усунення недоліків, виявлених в ході таких оцінок.

### **6.3. Розробка Програми забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту**

Глава 6 розділу IV. Забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту, оцінка якості внутрішнього аудиту

<...>

**6.2. Керівником підрозділу внутрішнього аудиту щорічно складається програма забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту, що ним підписується та затверджується керівником установи.**

**6.3. Програма забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту включає проведення періодичних внутрішніх оцінок та заходи за результатами зовнішніх оцінок якості внутрішнього аудиту. Керівник підрозділу внутрішнього аудиту забезпечує виконання програми забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту.**

<...>

Метою складання Програми забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту є постійний розвиток та удосконалення діяльності підрозділу внутрішнього аудиту. Фактично Програма забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту – це комплекс логічних та послідовних заходів, визначених за результатами щорічної оцінки якості внутрішнього аудиту.

Програма забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту (Програма якості) – це документ, який передбачає перелік заходів, спрямованих на покращення якості внутрішнього аудиту та виправлення і недопущення недоліків:

- що мали місце в ході проведення постійного моніторингу функції внутрішнього аудиту. Зокрема шляхом перегляду існуючих та запровадження нових системних заходів контролю;


- встановлених за результатами попередніх внутрішніх оцінок якості.



*Наприклад, приведення у відповідність до норм законодавства та кращих міжнародних практик Положення про підрозділ внутрішнього*

*аудиту, посадових інструкцій, інших внутрішніх документів з питань внутрішнього аудиту; здійснення аналізу якості складених аудиторських звітів тощо;*

- встановлених за результатами проведених зовнішніх оцінок якості, а також заходів із виконання інших рекомендацій, наданих за результатами зовнішніх оцінок якості;

- інших заходів з удосконалення функції внутрішнього аудиту.  *Наприклад, проведення в підрозділі внутрішнього аудиту фахових навчань з питань нового законодавства та міжнародних практик у сфері внутрішнього аудиту, змін у законодавстві з питань діяльності відповідного міністерства, іншого центрального органу виконавчої влади, бюджетної установи, змін законодавства у сфері бюджетного процесу, бухгалтерського обліку, тощо; поновлення (перегляд) бази даних об'єктів аудиту; необхідності проходження працівниками навчань та підвищення кваліфікації; налагодження системи внутрішнього контролю в підрозділі внутрішнього аудиту, тощо.*

Програма якості має містити в собі конкретні заходи, терміни їх виконання та відповідальних виконавців. Конкретність заходів полягає у тому, що за наслідками їх виконання повинно бути досягнуто вимірних результатів (підготовлено документів, проведено навчань, проаналізовано аудиторських звітів тощо). При формулюванні заходів недоцільно вживати загальних висловів по типу: «покращити якість...», «посилити відповідальність...», «підвищити...» тощо. З метою формулювання заходів, виконання яких передбачало б досягнення конкретних результатів, корисно було б у Програмі якості визначати по кожному заходу такі показники як «Очікувані результати» чи «Стан виконання заходу».

*Оскільки керівник установи несе відповідальність за якість організації внутрішнього аудиту в установі, а Програма якості містить в собі формалізовані заходи з оцінки та постійного удосконалення діяльності з внутрішнього аудиту, то складання відповідної Програми якості має надати керівникові певної міри впевненості (гарантії) в тому, що в установі постійно вживається комплекс заходів з удосконалення функції внутрішнього аудиту та забезпечення її відповідності нормам законодавства і кращим міжнародним практикам. Підготовка такого документу з визначенням відповідальних виконавців та термінів виконання заходів є зручним для керівника для контролю за повнотою та своєчасності виконання заходів із забезпечення і підвищення якості функцій внутрішнього аудиту.*

Керівник підрозділу внутрішнього аудиту відповідальний за складання і впровадження Програми якості. Вимоги до форми складання документу «Програма якості» не визначено, ні вітчизняними нормативно-правовими актами, ні міжнародними стандартами. Тобто, підготовка відповідного документу здійснюється в довільній формі.

Водночас, зручним варіантом є складання Програми якості у табличній

формі, подібній до плану заходів. Такий спосіб дає можливість у різних графах таблиці окремо виділяти зміст заходів, виконавців, терміни, очікувані результати, а також групувати відповідні заходи за різними критеріями. Відповідна форма також дає можливість легко проконтролювати стан виконання заходів та досягнення очікуваних результатів.

Поряд з заходами щодо усунення недоліків, виявлених за результатами внутрішніх та зовнішніх оцінок якості, для розуміння суті проблеми та способу її вирішення в окремій графі Програми якості доцільно було б також коротко зазначати зміст виявлених оцінками якості недоліків.

*У додатку 4 наведено приклад примірної Програми якості.*

## Методологічні вказівки 7 (МВ 7): Поведінка внутрішнього аудитора у випадку виявлення фактів шахрайства та корупції

МВ 7 стосуються наступних:

**МСВА:**

- 1210 (A1+A2): Професійна компетентність;
- 2060: Звітування вищому виконавчому керівництву та раді;
- 2120 (A2): Управління ризиками;
- 2210 (A2): Цілі завдання

**НСВА:**

- глава 4 розділу IV: Взаємодія підрозділу внутрішнього аудиту з органами державної влади

**МВ 7 включають:**

- визначення понять шахрайства та корупції;
- форми та ознаки шахрайства;
- повноваження і відповідальність керівництва установи у запобіганні шахрайства;
- роль, повноваження і відповідальність внутрішніх аудиторів у разі виникнення підозри шахрайства;
- оцінка ризиків шахрайства;
- інформування керівником підрозділу внутрішнього аудиту керівника установи та правоохоронних органів при виникненні підозри шахрайства

### 7.1. Міжнародні та вітчизняні визначення понять шахрайства та корупції

Для усвідомлення ролі, повноважень і відповідальності підрозділу внутрішнього аудиту при встановленні підозр шахрайства/корупції, необхідно розуміти визначення цих понять.



Відповідно до ст. 190 **Кримінального кодексу України** під терміном «шахрайство» розуміється *заволодіння чужим майном або придбання права на майно шляхом обману чи зловживання довірою, яке карається штрафом до п'ятдесяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або громадськими роботами на строк до двохсот сорока годин, або виправними роботами на строк до двох років, або обмеженням волі на строк до трьох років. Шахрайство, вчинене повторно, або за попередньою змовою групою осіб, або таке, що завдало значної шкоди потерпілому, карається штрафом від п'ятдесяти до ста неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або виправними роботами на строк від одного до двох років, або обмеженням волі на строк до п'яти років, або позбавленням волі на строк до трьох років. Шахрайство, вчинене у великих розмірах, або шляхом незаконних операцій з використанням електронно-обчислювальної техніки, карається позбавленням волі на строк від трьох до восьми років. Шахрайство, вчинене в особливо великих розмірах або організованою групою, карається позбавленням волі на строк від п'яти до дванадцяти років з конфіскацією майна.*



Крім того статтею 222 цього Кодексу визначено термін «шахрайство з фінансовими ресурсами», яке передбачає *надання завідомо неправдивої інформації органам державної влади, органам влади Автономної Республіки Крим чи органам місцевого самоврядування, банкам або іншим кредиторам з метою одержання субсидій, субвенцій, дотацій, кредитів чи*



пільг щодо податків у разі відсутності ознак злочину проти власності, карається штрафом від однієї тисячі до трьох тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років. Ті самі дії, якщо вони вчинені повторно або завдали великої матеріальної шкоди, караються штрафом від трьох тисяч до десяти тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян з позбавленням права обіймати певні посади або займатися певною діяльністю на строк до трьох років.



Міжнародні Стандарти внутрішнього аудиту (ІА) визначають шахрайство як «будь-які незаконні дії, що характеризуються обманом, приховуванням або зловживанням довіри. Такі дії не є результатом загрози насилля або використання фізичної сили. Шахрайство здійснюється фізичними або юридичними особами з метою отримання грошових коштів, майна або послуг для ухилення від оплати або неотримання послуг або отримання власної або комерційної вигоди» (глосарій Стандартів ІА).



Термінологічну базу у сфері запобігання корупції визначено [Законом України «Про запобігання корупції»](#). Зокрема, у цьому Законі корупція розглядається як використання особою, зазначеною у частині першій статті 3 цього Закону, наданих їй службових повноважень чи пов'язаних з ними можливостей з метою одержання неправомірної вигоди або прийняття такої вигоди чи прийняття обіцянки/пропозиції такої вигоди для себе чи інших осіб або відповідно обіцянка/пропозиція чи надання неправомірної вигоди особі, зазначеній у частині першій статті 3 цього Закону, або на її вимогу іншим фізичним чи юридичним особам з метою схилити цю особу до протиправного використання наданих їй службових повноважень чи пов'язаних з ними можливостей.

Крім того положення щодо запобігання, розслідування та кримінального переслідування за вчинення корупційних злочинів визначено у таких міжнародних правових актах як [Конвенції Організації Об'єднаних Націй проти корупції](#), [Кримінальній конвенції про боротьбу з корупцією](#), [Цивільній конвенції про боротьбу з корупцією](#).



Водночас у міжнародній практиці термін "корупція" часто застосовується як конкретна форма шахрайства. Якщо шахрайство може застосовуватися як загальний термін, то корупція – це конкретні дії, що є результатом відповідного середовища, сприятливого для шахрайства. Наприклад, якщо легко порушити або оминати певні правила та процедури (шахрайство), то це може привести до виникнення корупції.

Відповідно до термінології/визначення/ Асоціації сертифікованих фахівців з розслідування фактів розкрадань ([Association of Certified Fraud Examiners \(ACFE\)](#)), шахрайство включає: 1) корупцію (зокрема конфлікт інтересів та хабарництво); 2) незаконне заволодіння активами (через крадіжку чи нелегальний розподіл готівки або інших активів); 3) шахрайство фінансової звітності.

У даних МВ використання поняття «шахрайство» також стосується й терміну «корупція».

Керівник установи несе пряму відповідальність за побудову ефективної та результативної системи внутрішнього контролю, яка забезпечить відповідність вимогам законодавства та відповідно упередить шахрайство, інші порушення.

Отже, система внутрішнього контролю є ключовим інструментом недопущення виникнення шахрайства. Для цього керівники усіх рівнів мають розробити та впровадити ефективні попереджуючі заходи контролю, які упередять порушення вимог законодавства та не призведуть до втрати державних ресурсів, водночас вони забезпечать:


- розвиток, просування та моніторинг дотримання відповідності правових норм, політики, процедур та внутрішніх регламентів;
- розробку та впровадження стратегій щодо попередження та виявлення фактів шахрайства, інших порушень;
- одержання та розслідування скарг про випадки шахрайства та порушення фінансово-бюджетної дисципліни.

## 7.2. Форми та ознаки шахрайства

Шахрайство може включати широкий спектр незаконних дій та заходів, кожен із яких характеризується навмисним обманом для отримання вигоди, уникненням зобов'язань чи спричиненням втрат іншій стороні, а також для одержання неправомірної фінансової вигоди.

Термін «шахрайство» у чистому вигляді застосовується щодо таких дій як хабарництво, фальсифікація, вимагання, корупція, крадіжка, розтрата, незаконне привласнення, обман, укривання фактів. Такі незаконні дії мають матеріальне підґрунтя. Наприклад можуть включати навмисне викривлення фінансової звітності та інших облікових записів, а також незаконне заволодіння майном. Ці дії можуть бути вчинені працівниками установи, третьою стороною або двома чи більше учасниками, що уклали таємний договір.

Шахрайство може вчинятися з вигодою для установи або приносити шкоду людям/особам як в середині установи, так і ззовні.

 *Приклади шахрайства, що несуть вигоду для установи: фіскальне шахрайство, комерційна діяльність, заборонена законодавством, навмисний пропуск облікових записів для створення враження про позитивну фінансову ситуацію в установі.*

*Прикладами шахрайства, які негативно впливають на діяльність установи є: одержання хабарів, пред'явлення рахунків на непоставлені товари чи послуги, незаконне заволодіння майном чи товарами, формування системи обліку для приховування дій (зокрема несанкціоноване виправлення документів, приховування компрометуючої інформації, знищення документів).*

Невиявлене у невеликих обсягах шахрайство має тенденцію до росту. Шахраї, мотивовані миттєвим збагаченням чи отриманням інших переваг, перш за все користуються слабкістю системи внутрішнього контролю або існуючими можливостями обійти такий контроль.

Існують три загальні ознаки шахрайства, які створюють умови для виникнення шахрайства. В міжнародній практиці ці ознаки відомі під назвою "Трикутник шахрая":



де під **тиском** розуміються події, що виникають в установі чи особистому житті посадової особи. Під тиском шахрайства особисті потреби посадової особи стають більш важливі, ніж етика поведінки чи цілі діяльності установи. Тиск є результатом значних фінансових потреб чи проблем. Зокрема це може бути потреба у грошах, бонус або збереження робочого місця, бажання одержати вищу посаду або досягнути кращих стандартів життя;

під **раціоналізацією** розуміється усвідомлене рішення посадової особи ставити особисті інтереси вище державних потреб, цілей діяльності установи. Шахрай лише «позичає» кошти та/або їх використовує для особистої «мети», вищої, ніж мета установи. Важливим аспектом раціоналізації є приклад вищого керівництва щодо культури поведінки в установі;

**можливість** означає, що посадові особи мають доступ до фінансових ресурсів, товарів та майна, управління системою чи заходів контролю<sup>1</sup> та володіють можливістю для покриття шахрайства. Такі можливості виникають внаслідок відсутності в установі надійної системи внутрішнього контролю, наприклад, слабкість системи управління, відсутність розподілу повноважень та відповідальності, перевищення/зловживання службовими повноваженнями. Якщо внутрішній аудитор встановлює такі факти, то це вже є свідченням високої можливості (ризик) настання шахрайства.

### 7.3. Повноваження і відповідальність керівництва у запобіганні шахрайства

Керівник установи несе пряму відповідальність за побудову ефективної та результативної системи внутрішнього контролю, яка забезпечить відповідність вимогам законодавства та відповідно упередить шахрайство, інші порушення.

Отже, система внутрішнього контролю є ключовим інструментом недопущення виникнення шахрайства. Для цього керівники усіх рівнів мають розробити та впровадити ефективні попереджуючі заходи контролю, які упередять порушення вимог законодавства та не призведуть до втрати державних ресурсів, водночас вони забезпечать:

<sup>1</sup> розроблені установою заходи (процедури) для упередження (усунення) чи обмеження ризиків шахрайства


- розвиток, просування та моніторинг дотримання відповідності правових норм, політики, процедур та внутрішніх регламентів;
- розробку та впровадження стратегій щодо попередження та виявлення фактів шахрайства, інших порушень;
- одержання та розслідування скарг про випадки шахрайства та порушення фінансово-бюджетної дисципліни.


#### **7.4. Роль, повноваження і відповідальність внутрішніх аудиторів у разі виникнення підозри шахрайства**


Внутрішній аудитор не несе відповідальність за попередження фактів шахрайства, інших порушень, адже це безпосередня відповідальність керівника установи.

Внутрішній аудитор відповідальний за:

- підготовку програми внутрішнього аудиту, яка має забезпечити достатню впевненість у виявленні можливого (ризик) шахрайства, інших порушень;
- забезпечення проведення внутрішнього аудиту належної якості у разі виявлення внутрішніми аудитором підозри у шахрайстві з боку представників об'єкта аудиту, а також документування ймовірних фактів шахрайства у спосіб, який не завадить подальшому розслідуванню таких фактів уповноваженими органами;
- документування у аудиторському звіті інформації про можливі факти шахрайства та повідомлення керівника установи про такі факти.

 Міжнародними стандартами внутрішнього аудиту (ІА) передбачено, що «функція внутрішнього аудиту повинна оцінити можливість виникнення шахрайства та способи управління ризиками шахрайства» (Стандарт ІА 2120.A2). При цьому «внутрішні аудитори повинні мати достатні знання для оцінки ризиків шахрайства та способів управління такими ризиками, але не передбачається, що внутрішні аудитори повинні володіти такою ж компетенцією, що й особа, основним обов'язком якої є виявлення та розслідування шахрайства» (Стандарт ІА 1210.A2).

 Отже, при здійсненні діяльності з внутрішнього аудиту внутрішні аудитори мають фокусуватися виключно на оцінці діючої системи заходів контролю з попередження фактів шахрайства, а також на способах управління ризиками шахрайства, а не на розслідуваннях випадків шахрайства. Також внутрішній аудитор повинен оцінити діючу систему заходів контролю та ризики, які система внутрішнього контролю може не виявити або не попередити.

 Внутрішні аудитори можуть зустрічати ознаки шахрайства на кожному етапі здійснення діяльності з внутрішнього аудиту. Разом з тим внутрішні аудитори рідко знаходять доведене (пряме) шахрайство. Як правило внутрішні аудитори стикаються із рядом умов, які свідчать про підозріле, можливе, ймовірне шахрайство або таке, що мало місце та потребує розслідування. Адже лише у судовому порядку або відповідний уповноважений державний орган може довести, що певна трансакція чи діяльність є «прямим шахрайством».

Внутрішній аудитор повинен бути готовим до будь-яких сигналів (індикаторів), що свідчать про можливе шахрайство на всіх етапах аудиторської діяльності. Внутрішній аудитор не повинен пропустити жодну незвичайну чи підозрілу подію чи інформацію.

З цією метою внутрішні аудитори відповідно до п. 4.6 глави 4 розділу III Національних стандартів внутрішнього аудиту при плануванні внутрішнього аудиту мають вивчати питання, пов'язані з об'єктом аудиту, зокрема заходи, що вживаються керівництвом установи для попередження, виявлення та виправлення помилок, попередження та виявлення фактів обману (крадіжок, приписок, шахрайства тощо). При організації та проведенні аудиторських завдань внутрішній аудитор має застосувати методи та методичні прийоми, які дозволяють виявити матеріальну невідповідність, помилки, порушення та неправомірні дії.

У разі виявлення ознак можливого шахрайства внутрішній аудитор має забезпечити їх документування на належному та якісному рівні, базуючись на достатніх, надійних та правдивих доказах. Адже аудиторські матеріали є предметом аналізу компетентними державними органами, що будуть займатися розслідуванням, і тому вони можуть прийти до висновку про недостатність доказової бази щодо підозри шахрайства.



*Наприклад, перевірка додаткових рахунків для оцінки підозри шахрайства не повинна вважатися частиною розслідування. З іншої сторони, якщо внутрішній аудитор підозрює керівництво чи конкретного працівника установи у причетності до шахрайства, він не повинен проводити інтерв'ю з цими посадовими особами та ставити питання, пов'язані з можливим шахрайством.*

Отже, головним правилом поведінки внутрішнього аудитора у випадку виявлення можливого шахрайства є те, що він не повинен робити нічого, що б налякало підозрюваного та в подальшому ускладнило розслідування.

Виявлення, документування та звітування про підозри у шахрайстві/корупції здійснюється у відповідності до вимог Порядку № 1001, Національних стандартів внутрішнього аудиту, інших законодавчих актів. При цьому у відповідності до пп. 2 п. 13 Порядку № 1001 внутрішні аудитори зобов'язані не розголошувати інформацію, яка стала їм відома під час виконання покладених на підрозділ внутрішнього аудиту завдань, крім випадків, передбачених законодавством.

## **7.5. Оцінка ризиків шахрайства**

Недопущення випадків шахрайства передбачає кроки щодо попередження виникнення таких фактів шляхом визначення ризиків, їх оцінки та розробки заходів контролю для впливу на них.

Ризик шахрайства – це ймовірність виникнення шахрайства та вплив, який позначиться на діяльності установи. Оцінка ризиків зосереджується на потенційних схемах шахрайства та оцінці існуючих заходів контролю на предмет виявлення цих схем. Здійснення такої оцінки допомагає як керівництву установи, так і внутрішнім аудиторам на систематичній основі визначити події,



час та найбільш сприятливі сегменти для виникнення шахрайства. Для оцінки ризиків шахрайства доцільно працювати у робочій групі, до складу якої входять представники різних структурних підрозділів установи.

Процес планування діяльності з внутрішнього аудиту на підставі оцінки ризиків наведено у [МВ 4 «Планування діяльності з внутрішнього аудиту»](#). Разом з тим при визначенні ризиків рекомендується також включати ризики шахрайства як окрему класифікацію ризиків ([крок 4.2. «Визначення у просторі аудиту ризиків, що можуть негативно вплинути на досягнення установою цілей» МВ 4](#)).

Оцінка ризиків шахрайства передбачає:

- визначення ризикових факторів шахрайства;
- визначення потенційних схем шахрайства та їх пріоритезація;
- встановлення відхилень між існуючими заходами контролю та можливими схемами шахрайства;
- тестування ефективності існуючої в установі системи заходів контролю щодо попередження та виявлення шахрайства;
- документування та звітування.

**Визначення ризикових факторів шахрайства** передбачає збір інформації щодо заходів та процесів, де може з'явитися шахрайство, аналіз попередніх ознак шахрайства, дослідження діяльності установи за останні роки з метою виявлення порушень та відхилень (у тому числі враховуються результати контрольних заходів, проведених контролюючими органами), а також здійснення порівняльного аналізу щодо випадків порушень у діяльності подібних установ.

**Встановлення потенційних схем шахрайства та визначення їх пріоритетності** на підставі оцінки ризиків шахрайства передбачає виявлення можливих сценаріїв шахрайства шляхом використання методів мозкового штурму, інтерв'ю з керівництвом та аналізу попередньо визначених порушень (відхилень). Крім того, до цієї роботи можуть залучатися усі працівники установи.

Для пріоритезації схем шахрайства можна використати критерії оцінки за факторами ризику ([крок 4.4. «Визначення у просторі аудиту пріоритетних об'єктів аудиту на підставі факторів ризику» МВ 4](#)), такі як матеріальний вплив, вплив на репутацію установи, збереження даних, втрату активів, розміри операцій, культура поведінки вищого керівництва, плинність кадрів, обсяги трансакцій.

**Встановлення відхилень між існуючими заходами контролю та можливими схемами шахрайства.** Робоча група встановлює наявність попереджувальних та виявляючих заходів контролю, їх здатність викривати/упереджувати схеми (ризик) шахрайства, а також оцінює ймовірність та вплив шахрайства на діяльність установи. Крім того необхідно брати до уваги ризик відсутності/скасування заходу контролю у відповідному сегменті діяльності установи.

**Тестування ефективності існуючої системи заходів контролю щодо**



**попередження та виявлення шахрайства** здійснюється шляхом періодичного тестування наявних заходів контролю.

**Документування та звітування.** Ключовими елементами, які повинні документуватися для будь-якого процесу або сфери діяльності, є:

- форми шахрайства, які можуть з'явитися;
- ризик шахрайства (активи, що користуються попитом, моральний стан, плинність кадрів);
- відповідність існуючих систем моніторингу та заходів контролю;
- потенційні відхилення у заходах контролю щодо попередження та виявлення шахрайства;
- ймовірність та вплив шахрайства.

Керівник підрозділу внутрішнього аудиту раз на рік у визначені терміни повинен звітувати керівнику установи щодо важливих ризиків шахрайства.



*Разом з тим звітування про ризик шахрайства є децю іншим, ніж звітування щодо підозри у шахрайстві. При звітуванні щодо ризику шахрайства керівнику установи надається висновок про слабкість системи внутрішнього контролю у відповідній сфері. У разі виявлення внутрішнім аудитором підозри у шахрайстві, у тому числі в ході проведення внутрішніх аудитів, інформується керівник установи, який приймає рішення щодо інформування та/або передачі правоохоронним органам аудиторських матеріалів.*

#### **7.6. Інформування керівником підрозділу внутрішнього аудиту керівника установи та правоохоронні органи при виникненні підозри шахрайства**

У випадку підозри у шахрайстві, яка виникла під час проведення внутрішнього аудиту, внутрішній аудитор має одразу повідомити про це керівника підрозділу внутрішнього аудиту та/або керівника аудиторської групи.

Керівником підрозділу внутрішнього аудиту оцінюється такі важливі фактори, як форма та ознаки підозрюваного шахрайства, природа та причини ймовірного шахрайства, розраховуються фінансові наслідки можливого шахрайства, а також ймовірність причетності у шахрайстві керівництва та рядових працівників установи. Після чого керівник підрозділу внутрішнього аудиту інформує про такі факти керівника установи.

Невідкладне інформування внутрішніми аудиторами керівника установи про ознаки шахрайства, корупційних правопорушень та правопорушень, пов'язаних з корупцією, або нецільового використання бюджетних коштів, марнотратства, зловживання службовим становищем та інших порушень фінансово-бюджетної дисципліни, які призвели до втрат чи збитків, із наданням рекомендацій щодо вжиття необхідних заходів передбачено пп. 3 п. 13 Порядку № 1001.

Аналогічні вимоги містяться у главі 4 розділу IV Національних стандартів внутрішнього аудиту:

## Глава 4 розділу IV. Взаємодія підрозділу внутрішнього аудиту з органами державної влади

4.1. Взаємодія з міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади та правоохоронними органами здійснюється підрозділом внутрішнього аудиту в межах його повноважень відповідно до законодавства.

4.2. У разі виявлення підрозділом внутрішнього аудиту під час проведення внутрішнього аудиту 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 внутрішнього аудиту письмово інформує керівника установи про необхідність інформування правоохоронних органів про такі факти або передачі їм матеріалів внутрішнього аудиту.

4.3. За рішенням керівника установи керівник підрозділу внутрішнього аудиту або іншого структурного підрозділу установи, якщо це визначено розпорядчим документом установи, забезпечує інформування та/або передачу матеріалів такого аудиту до правоохоронних органів відповідно до законодавства.

Після доведення керівником підрозділу внутрішнього аудиту інформації щодо можливого шахрайства до керівника установи останній приймає рішення щодо забезпечення інформування та/або передачу матеріалів внутрішнього аудиту до правоохоронних органів підрозділом внутрішнього аудиту або іншим структурним підрозділом установи.

Відповідно до ст. 1 [Закону України «Про запобігання корупції»](#) спеціально уповноваженими суб'єктами у сфері протидії корупції є:

- **органи прокуратури.** Відповідно до статті 8 [Закону України «Про прокуратуру»](#) у Генеральній прокуратурі України утворюється (на правах самостійного структурного підрозділу) Спеціалізована антикорупційна прокуратура, на яку покладаються функції щодо здійснення нагляду за додержанням законів під час проведення оперативно-розшукової діяльності, досудового розслідування Національним антикорупційним бюро України; підтримання державного обвинувачення у відповідних провадженнях; представництво інтересів громадянина або держави в суді у випадках, передбачених цим Законом і пов'язаних із корупційними або пов'язаними з корупцією правопорушеннями;

- **Національна поліція.** Відповідно до статті 2 [Закону України «Про Національну поліцію»](#) одним із завдань поліції є надання поліцейських послуг, зокрема у сфері протидії злочинності. Відповідно до покладених на поліцію завдань вона, зокрема, здійснює превентивну та профілактичну діяльність, спрямовану на запобігання вчиненню правопорушень; виявляє причини та умови, що сприяють вчиненню кримінальних та адміністративних правопорушень, вживає у межах своєї компетенції заходи для їх усунення; вживає заходи з метою виявлення кримінальних, адміністративних правопорушень; припиняє виявлені кримінальні та адміністративні правопорушення; здійснює досудове розслідування кримінальних правопорушень у межах визначеної підслідності; у випадках, визначених законом, здійснює провадження у справах про адміністративні

правопорушення, приймає рішення про застосування адміністративних стягнень та забезпечує їх виконання; здійснює оперативно-розшукову діяльність відповідно до закону (стаття 23 Закону України «Про Національну поліцію»);

- **Національне антикорупційне бюро України.** Відповідно до статті 1 [Закону України «Про Національне антикорупційне бюро України»](#) Національне антикорупційне бюро України є державним правоохоронним органом, на який покладається попередження, виявлення, припинення, розслідування та розкриття корупційних правопорушень, віднесених до його підслідності, а також запобігання вчиненню нових. Його завданням є протидія кримінальним корупційним правопорушенням, які вчинені вищими посадовими особами, уповноваженими на виконання функцій держави або місцевого самоврядування, та становлять загрозу національній безпеці;

- **Національне агентство з питань запобігання корупції.** Відповідно до розділу II [Закону України «Про запобігання корупції»](#) Національне агентство є центральним органом виконавчої влади зі спеціальним статусом, що забезпечує формування та реалізує державну антикорупційну політику. До повноважень Національного агентства належать, зокрема, проведення аналізу стану запобігання та протидії корупції в Україні, діяльності державних органів, органів влади АР Крим та органів місцевого самоврядування у сфері запобігання та протидії корупції, а також статистичних даних, результатів досліджень та іншої інформації стосовно ситуації щодо корупції; організація проведення досліджень з питань вивчення ситуації щодо корупції; здійснення моніторингу та контролю за виконанням актів законодавства з питань етичної поведінки, запобігання та врегулювання конфлікту інтересів у діяльності осіб, уповноважених на виконання функцій держави або місцевого самоврядування, та прирівняних до них осіб; здійснення контролю та перевірки декларацій осіб, уповноважених на виконання функцій держави або місцевого самоврядування, зберігання та оприлюднення таких декларацій, проведення моніторингу способу життя осіб, уповноважених на виконання функцій держави або місцевого самоврядування; здійснення співпраці із особами, які добросовісно повідомляють про можливі факти корупційних або пов'язаних з корупцією правопорушень, інших порушень (викривачі), вжиття заходів щодо їх правового та іншого захисту, притягнення до відповідальності осіб, винних у порушенні їх прав, у зв'язку з таким інформуванням.

Крім того, до державних органів, які займаються питаннями виявлення та розслідування фактів шахрайства та корупції, відноситься **Служба безпеки України.** Відповідно до статті 2 [Закону України «Про Службу безпеки України»](#) одним із завдань Служби безпеки України є попередження, виявлення, припинення та розкриття злочинів проти миру і безпеки людства, тероризму, корупції та організованої злочинної діяльності у сфері управління і економіки та інших протиправних дій, які безпосередньо створюють загрозу життєво важливим інтересам України.

Керівник підрозділу внутрішнього аудиту забезпечує організацію здійснення моніторингу щодо прийнятих рішень та вжитих заходів за

ймовірними фактами шахрайства, зокрема в частині:

- ініціювання вжиття заходів щодо зміни системи внутрішнього контролю у сферах, у яких виявлено потенційне шахрайство;
- аналізу можливих фактів шахрайства у суміжних сферах;
- вжиття своєчасних та належних заходів за фактами шахрайства, які можуть мати вплив на фінансовий стан дослідженого об'єкта аудиту.

У разі прийняття рішення керівником установи щодо інформування та/або передачі до правоохоронних органів аудиторських матеріалів підрозділом внутрішнього аудиту керівник цього підрозділу має забезпечити організацію відстеження результатів (моніторинг) розгляду переданих до правоохоронних органів матеріалів внутрішніх аудитів. Такий моніторинг здійснюється на підставі інформації, яку надають правоохоронні органи, яка може стосуватися наступних дій з боку правоохоронних органів:

- відсутні підстави для притягнення посадової особи до кримінальної, адміністративної, цивільно-правової та дисциплінарної відповідальності;
- призначено додатковий контрольний захід;
- розпочато кримінальне провадження або матеріали долучено до вже розпочатого кримінального провадження;
- пред'явлено позов або внесено інший документ реагування;
- закрито кримінальне провадження;
- передано обвинувальний акт до суду.



*Повноваження працівників підрозділу внутрішнього аудиту у разі виявлення фактів шахрайства та корупції, процедуру, форму та терміни інформування про такі факти правоохоронних органів, здійснення моніторингу (відстеження результатів) щодо розгляду переданих правоохоронним органам аудиторських матеріалів доцільно визначити у внутрішніх документах установи з питань внутрішнього аудиту.*

**Методологічні вказівки 8 (МВ 8):**  
**Взаємодія підрозділу внутрішнього аудиту з внутрішніми та зовнішніми зацікавленими сторонами**

**МВ 8 стосуються наступних:**

**МСВА:**

- 1100: Незалежність і об'єктивність;
- 1111: Пряма взаємодія із радою;
- 2020: Надання інформації та затвердження;
- 2060: Звітування вищому виконавчому керівництву та раді;
- 2400: Звітування результатів

**НСВА:**

- глава 3 розділ II: Незалежність та об'єктивність внутрішнього аудиту;
- глава 1 розділ IV: Звітування про діяльність підрозділу внутрішнього аудиту;
- глава 3 розділ IV: Надання інформації про результати внутрішнього аудиту;
- глава 4 розділу IV: Взаємодія підрозділу внутрішнього аудиту з органами державної влади

**МВ 8 включають рекомендації щодо встановлення ефективних взаємовідносин з:**

- керівником установи;
- відповідальними за діяльність;
- Мінфіном;
- іншими державними органами

Ефективні взаємовідносини підвищують ефективність заходів щодо постійного удосконалення системи внутрішнього контролю в установі.

Для підрозділу внутрішнього аудиту налагодження належної взаємодії носить декілька переваг, важливими серед яких є:

- сприяння та забезпечення проведення внутрішніх аудитів у найбільш економний та ефективний способи;
- мотивування одержувачів аудиторських звітів до вжиття заходів за результатами розгляду аудиторських знахідок та рекомендацій (процес моніторингу).

### **8.1. Взаємовідносини керівника підрозділу внутрішнього аудиту із керівником установи**

Відповідно до Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року (розпорядження Уряду від 24.05.2005 № 158, в редакції від 22.10.2008 № 1347-р) до основних функцій керівника установи належить:

- планування та організація діяльності установи;
- формування адекватної структури внутрішнього контролю;
- нагляд за реалізацією внутрішнього контролю та управління ризиками для досягнення впевненості в межах розумного в тому, що мета і цілі установи будуть досягнуті, а рішення, включаючи фінансові, виконуватимуться з урахуванням принципів законності, економічності, ефективності, результативності та прозорості.

Отже, керівник несе відповідальність за управління та розвиток установи в цілому, а також за зміни, необхідні для постійного вдосконалення внутрішнього контролю, який не обмежується лише фінансовими аспектами. Крім того, обов'язком керівника установи є звітування про свої дії та результати діяльності очолюваної ним установи, у тому числі про функціонування системи внутрішнього контролю.

З огляду на функції та відповідальність керівника установи щодо запровадження та підтримку системи внутрішнього контролю, яка враховує ризики, що можуть виникнути перед установою та вплинути на досягнення мети діяльності установи, роль внутрішнього аудиту полягає у допомозі керівнику установи запровадити та забезпечити функціонування такої системи.

З цією метою керівник підрозділу внутрішнього аудиту має напряму взаємодіяти та інформувати керівника установи за всіма напрямками діяльності з внутрішнього аудиту. Ключові аспекти таких взаємовідносин визначено Порядком № 1001 та Національними стандартами внутрішнього аудиту, до яких належить:

#### 1.1. Затвердження/підписання керівником установи:

- положення про підрозділ внутрішнього аудиту;
- декларації внутрішнього аудиту;
- необхідних обсягів часу на проведення всіх внутрішніх аудитів;
- планів діяльності внутрішнього аудиту;
- Програми внутрішнього аудиту;
- розпорядчого документу на проведення внутрішніх аудитів;
- Програми забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту.

#### 1.2. Інформування керівником підрозділу внутрішнього аудиту керівника установи про:

- стан виконання планів діяльності внутрішнього аудиту та інших завдань;
- ресурси, необхідні для виконання планів діяльності з внутрішнього аудиту, а також істотні зміни в планах, які мали місце впродовж звітного періоду;
- наявність обмежень у проведенні внутрішнього аудиту чи ресурсах, із зазначенням наслідків таких обмежень та поданням відповідних пропозицій щодо вирішення зазначеного питання;
- необхідність інформування правоохоронних органів або передачі їм матеріалів внутрішнього аудиту у разі виявлення підрозділом внутрішнього аудиту під час проведення внутрішнього аудиту 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;

- результати проведеної внутрішньої оцінки якості внутрішнього аудиту.

1.3. Подання керівником підрозділу внутрішнього аудиту керівнику установи:

- пропозицій з обґрунтованими розрахунками потреби в ресурсах для забезпечення виконання підрозділом внутрішнього аудиту планів роботи;

- аудиторських звітів і рекомендації для прийняття ним відповідних управлінських рішень;

- звітів про результати діяльності підрозділу внутрішнього аудиту у відповідності до вимог глави 1 розділу IV Національних стандартів внутрішнього аудиту:

#### **Глава 1 розділу IV. Звітування про діяльність підрозділу внутрішнього аудиту**

**1.1. Керівник підрозділу внутрішнього аудиту в терміни, визначені керівником установи (але не пізніше термінів, визначених Порядком), у письмовій формі звітує перед ним про результати діяльності підрозділу внутрішнього аудиту.**

**1.2. Звіт про результати діяльності підрозділу внутрішнього аудиту повинен включати:**

**стан виконання плану діяльності з внутрішнього аудиту та/або причини його невиконання;**

**інформацію про позапланові внутрішні аудити;**

**резюме кожного завершеного планового та позапланового внутрішнього аудиту;**

**суттєві проблемні питання, у тому числі виявлені за результатами виконання аудиторських завдань у попередні періоди, що потребували негайного вжиття заходів, яких вжито не було;**

**результати впровадження рекомендацій;**

**обмеження, що виникали під час проведення внутрішнього аудиту;**

**інформацію про наявність та стан виконання програми забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту.**

**1.3. Керівник підрозділу внутрішнього аудиту міністерства, центрального органу виконавчої влади забезпечує підготовку зведеного звіту про результати діяльності підрозділу внутрішнього аудиту, керівництво яким він здійснює, та підрозділів внутрішнього аудиту територіальних органів та бюджетних установ, які належать до сфери управління такого міністерства, іншого центрального органу виконавчої влади, у разі їх утворення.**

**1.4. Результати внутрішнього аудиту 1 раз на півріччя (рік) розглядаються на засіданні колегії установи. Підрозділ внутрішнього аудиту в межах повноважень здійснює моніторинг стану виконання прийнятих на засіданні колегій рішень із зазначених питань.**

**1.5. Керівник підрозділу забезпечує своєчасну підготовку звітності про результати діяльності підрозділу для подання його керівником установи Мінфіну за формою, затвердженою Мінфіном. Датою подання звітності вважається дата її**

Зі свого боку, керівник установи має створити в підрозділі внутрішнього аудиту належні організаційно-правові засади для забезпечення його ефективної діяльності. Це є важливим аспектом як для результатів роботи внутрішніх аудиторів, так і в цілому для установи, адже функція внутрішнього аудиту додає цінності, коли вона приносить користь установі при наданні об'єктивних та компетентних гарантій, що сприяють підвищенню ефективності та результативності процесів управління, управлінню ризиками та контролю.

З цієї метою керівник установи повинен вжити заходи щодо:

- підпорядкування собі підрозділу внутрішнього аудиту та надання йому організаційної та функціональної незалежності;
- запобігання неправомірному втручанню третіх осіб у планування і проведення внутрішнього аудиту та підготовку звіту про його проведення;
- надання підрозділу внутрішнього аудиту повного та безперешкодного доступу до документів, інформації та баз даних, які стосуються проведення внутрішнього аудиту;
- комплектування підрозділу внутрішнього аудиту кадрами відповідної кваліфікації та з високими діловими, професійними та моральними якостями;
- систематичного підвищення кваліфікації та навчання внутрішніх аудиторів;
- створення належних умов для проведення внутрішнього аудиту шляхом надання достатнього строку для проведення внутрішнього аудиту, своєчасного розгляду аудиторських звітів і рекомендацій;
- відповідного реагування за результатами проведених внутрішніх аудитів.

Водночас відповідно до пункту 15<sup>1</sup> Порядку № 1001 для проведення фахових консультацій та розгляду питань, пов'язаних із провадженням діяльності з внутрішнього аудиту, підготовки рекомендацій щодо її удосконалення в державному органі за рішенням його керівника може утворюватися аудиторський комітет як консультативно-дорадчий орган. Кількісний та персональний склад аудиторського комітету і положення про нього затверджує керівник державного органу.

Відповідно до кращих практик ЄС у сфері державного внутрішнього фінансового контролю та норм вітчизняного законодавства у положенні про аудиторський комітет доцільно визначити: завдання, повноваження та права аудиторського комітету, вимоги до його складу, повноваження голови аудиторського комітету, форми його роботи та інші питання організації діяльності аудиторського комітету в державному органі. Зразок примірного положення про аудиторський комітет наведено в додатку 2.2.

## 8.2. Взаємовідносини підрозділу внутрішнього аудиту із відповідальними за діяльність\*

Внутрішній аудитор зобов'язаний дотримуватись об'єктивності та незалежності при виконанні своїх службових обов'язків, без формування свого висновку під впливом третіх осіб та уникаючи конфлікту інтересів.

Керівник підрозділу внутрішнього аудиту повинен призначати керівника аудиторської групи та її членів у спосіб, щоб не виникло конфлікту інтересів або загрози впливу на об'єктивність. Також керівник підрозділу внутрішнього аудиту повинен особисто періодично переконуватися у відсутності конфлікту інтересів чи загрози об'єктивності та незалежності під час проведення внутрішнього аудиту.

Крім того, для формування незалежної аудиторської думки та надання об'єктивних аудиторських висновків, внутрішні аудитори мають бути незалежними від об'єкта аудиту.



*Така об'єктивність та незалежність внутрішніх аудиторів забезпечується у разі, коли внутрішні аудитори не несуть відповідальність за діяльність установи та заходи, що здійснюються її керівником для забезпечення створення та функціонування дієвої системи внутрішнього контролю, а також якщо внутрішні аудитори не розробляють та не впроваджують заходи контролю або впливають на їх підготовку.*

Ефективні взаємовідносини з відповідальними за діяльність/персоналом об'єкта аудиту повинні базуватися на професійному відношенні та ключових принципах здійснення аудиторської діяльності, що забезпечує розуміння ролі внутрішнього аудитора та відповідальних за діяльність, на основі довіри та двосторонньої поваги.

Відповідальні за діяльність будуть вживати заходи за результатами аудиторських рекомендацій якщо:

- вважають внутрішнього аудитора та аудиторський звіт професійним, неупередженим та об'єктивним;
- внутрішній аудитор довів, що достатньо чітко зрозумів середовище контролю та діяльність об'єкта аудиту;
- надані внутрішнім аудитором рекомендації містять конструктивні пропозиції щодо удосконалення тих аспектів діяльності стосовно яких проводився внутрішній аудит, а також базуються на об'єктивній інформації, спираються на аудиторські докази та висновки, рекомендації є адекватними та реалістичними, чітко сформульованими та мають відповідний алгоритм їх застосування.

В свою чергу для внутрішнього аудитора важливими є такі аспекти як:

---

\* під відповідальними за діяльність розуміються керівництво установи та посадові особи установи, які безпосередньо відповідають за функції, процеси, що охоплюються внутрішнім аудитом (п. 2.3 глава 2 розділу III Національних стандартів внутрішнього аудиту)

- розуміння відповідальними за діяльність/персоналом об'єкта аудиту ролі внутрішнього аудитора та своєї відповідальності, у тому числі за майбутні аудиторські рекомендації;
- розуміння внутрішніми аудиторами своєї ролі та відповідальності, у тому числі меж та повноважень під час проведення внутрішніх аудитів;
- розуміння внутрішніми аудиторами та відповідальними за діяльність/персоналом об'єкта аудиту спільної мети, спрямованої на удосконалення системи внутрішнього контролю в установі.

Порядок, за яким співпрацюють внутрішні аудитори із відповідальними за діяльність/персоналом об'єкта аудиту, є ключовим фактором налагодження ефективних взаємовідносин між ними.

Водночас при здійсненні аудиторського завдання керівник підрозділу внутрішнього аудиту має дотримуватися прийнятих в установі регламентів щодо зв'язків з керівництвом та працівниками установи.



*Так, в одній установі є прийнятною практика погодження проведення внутрішнього аудиту з керівництвом неофіційно, а після отримання згоди на його проведення надається офіційне підтвердження. В інших установах може бути навпаки. У винятковому випадку, окремі етапи аудиторського завдання вимагають візиту без попередження, у цьому разі відповідальні особи інформуються по прибутті внутрішніх аудиторів.*

*Зазвичай відповідальних за діяльність корисно поінформувати про ціль аудиту, його орієнтовну тривалість та види діяльності, які будуть підлягати внутрішньому аудиту. Потребує обговорення з відповідальними за діяльність питання організації звітування про хід проведення внутрішнього аудиту, графік та дати кінцевого обговорення аудиторського звіту. В залежності від складності аудиторського завдання, в ході внутрішнього аудиту можуть організовуватися періодичні зустрічі з керівництвом об'єкта аудиту.*

*Також кожен внутрішній аудит по його завершенні може оцінюватись відповідальними за діяльність на предмет його якості і цінності проведення для діяльності об'єкта аудиту, у тому числі стосовно рівня задоволення результатом проведеного внутрішнього аудиту після того, як установа відреагувала на офіційний аудиторський звіт.*

### **8.3. Взаємовідносини підрозділу внутрішнього аудиту з Міністерством фінансів**

Наразі в Україні функцію гармонізації державного внутрішнього фінансового контролю здійснює Департамент гармонізації державного внутрішнього фінансового контролю (за міжнародним визначенням – Центральний підрозділ гармонізації), що діє у складі Мінфіну.

Центральний підрозділ гармонізації є невід'ємною складовою державного внутрішнього фінансового контролю і водночас своєрідним містком, який з'єднує між собою дві інші складові – внутрішній контроль та внутрішній аудит.

Основними завданнями Центрального підрозділу гармонізації є забезпечення формування та реалізація державної політики у сфері державного внутрішнього фінансового контролю, а також гармонізація внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту відповідно до визначених міжнародних стандартів та кращих практик.

Відповідно до наданих нормативно-правовими актами (Бюджетний кодекс, Положення про Міністерство фінансів України, Порядок № 1001, Національні стандарти внутрішнього аудиту) повноважень, Центральний підрозділ гармонізації здійснює:

- **нормативно-правове та методологічне забезпечення внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту.** Це передбачає розробку/удосконалення нормативно-правових актів у сфері державного внутрішнього фінансового контролю, їх гармонізації з міжнародними стандартами та практиками у цій сфері, підготовку методичних посібників з внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту;

- **консультаційну та роз'яснювальну підтримку внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту,** що передбачає розробку Програми розвитку внутрішніх аудиторів державного сектору України, організацію проведення для керівників усіх рівнів та працівників установ, державних внутрішніх аудиторів тренінгових заходів з питань внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту (а саме: тренінгів, семінарів, брифінгів, круглих столів, конференцій, пілотних проектів тощо), направлення на адресу установ оглядових, інформаційних та роз'яснювальних листів з питань внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, а також надання консультацій з цих питань;

- **оцінку функціонування системи внутрішнього аудиту (зовнішню оцінку якості внутрішнього аудиту)** в державних органах та **інформування Міністра фінансів та Кабінету Міністрів України** про результати діяльності підрозділів внутрішнього аудиту;

- **координацію та моніторинг діяльності підрозділів внутрішнього аудиту,** яка здійснюється шляхом аналізу планів діяльності з внутрішнього аудиту (змін до них) на предмет дотримання вимог законодавства у сфері внутрішнього аудиту, моніторингу впровадження рекомендацій, наданих Мінфіном, щодо удосконалення функціонування системи внутрішнього аудиту, розгляд та надання відповідей на запити підрозділів внутрішнього аудиту тощо;

- **співпрацю із міжнародними інституціями у сфері державного внутрішнього фінансового контролю.**

Взаємодія підрозділів внутрішнього аудиту з Мінфіном здійснюється шляхом надання Мінфіну:

- копій затверджених стратегічних та операційних планів діяльності з внутрішнього аудиту та змін до них (пункт 6 Порядку № 1001);
- звітності про результати діяльності підрозділів внутрішнього аудиту щороку до 1 лютого (п. 16 Порядку № 1001);
- (на звернення Мінфіну) інформації про результати внутрішнього аудиту

та інших відомостей, що стосуються його проведення протягом 10 робочих днів з дня надходження такого звернення (п. 17 Порядку № 1001, п. 3.3 глави 3 розділу IV Національних стандартів внутрішнього аудиту);

- інформації про вжиття відповідних заходів стосовно виконання рекомендацій щодо удосконалення системи внутрішнього аудиту за результатами оцінки функціонування системи внутрішнього аудиту (зовнішньої оцінки якості внутрішнього аудиту), проведеної Мінфіном.

#### **8.4. Взаємовідносини підрозділу внутрішнього аудиту з іншими державними органами**

Взаємодія підрозділу внутрішнього аудиту з іншими органами державної влади, у тому числі з правоохоронними органами здійснюється в межах його повноважень та у відповідності до вимог законодавства.

Така взаємодія здійснюється у разі:

- надходження звернень від органів державної влади та/або правоохоронних органів щодо надання інформації про результати внутрішнього аудиту. У такому випадку підрозділ внутрішнього аудиту, за дорученням керівника установи, має надавати зазначену інформацію з дотриманням вимог законодавства та внутрішніх документів з проведення внутрішнього аудиту;

- виявлення підрозділом внутрішнього аудиту під час проведення внутрішнього аудиту ознак шахрайства, корупційних правопорушень та правопорушень, пов'язаних з корупцією, або нецільового використання бюджетних коштів, марнотратства, зловживання службовим становищем та інших порушень фінансово-бюджетної дисципліни, які призвели до втрат чи збитків та/або які мають ознаки злочину. У цьому випадку, керівник підрозділу внутрішнього аудиту має письмово поінформувати керівника установи про необхідність передачі правоохоронним органам матеріалів внутрішнього аудиту, який в свою чергу має вжити заходів відповідно до законодавства. Порядок такої взаємодії визначено главою 4 розділу IV Національних стандартів внутрішнього аудиту та детально описано у [МВ 7 «Поведінка внутрішнього аудитора у випадку виявлення фактів шахрайства та корупції»](#).

Порядок надання інформації про результати внутрішнього аудиту органам державної влади та/або правоохоронним органам визначено главою 3 розділу IV Національних стандартів внутрішнього аудиту:

##### **Глава 3 розділу IV. Надання інформації про результати внутрішнього аудиту**

**3.1.** У разі надходження звернень від органів державної влади та/або правоохоронних органів підрозділ внутрішнього аудиту за дорученням керівника установи надає інформацію про результати внутрішнього аудиту.

**3.2.** Інформація про результати внутрішнього аудиту надається за зверненням органів державної влади та/або правоохоронних органів з дотриманням установлених вимог законодавства та внутрішніх документів з питань проведення внутрішнього аудиту щодо розголошення інформації з обмеженим доступом та конфіденційної інформації.

У разі відсутності запитуваної інформації про це повідомляються органи



державної влади та/або правоохоронні органи.

**3.3. У разі надходження звернення від Мінфіну керівник підрозділу внутрішнього аудиту забезпечує підготовку інформації про результати внутрішнього аудиту та інших відомостей, що стосуються його проведення, для подання керівнику установи та направлення Мінфіну протягом 10 робочих днів з дня надходження такого звернення.**

**3.4. Керівник підрозділу внутрішнього аудиту з дотриманням норм цих Стандартів та відповідного законодавства забезпечує розробку у внутрішніх документах з питань проведення внутрішнього аудиту вимог щодо надання інформації про результати внутрішнього аудиту за зверненням від органів державної влади.**

# ДОДАТКИ

**ЗАТВЕРДЖУЮ**\_\_\_\_\_  
(назва посади керівника установи)\_\_\_\_\_  
(підпис керівника установи)\_\_\_\_\_  
(П.І.П.)\_\_\_\_\_  
(дата затвердження)**ПОЛОЖЕННЯ  
про підрозділ внутрішнього аудиту**

\_\_\_\_\_  
(назва міністерства, іншого центрального органу виконавчої влади, його територіального органу та бюджетної установи, яка належать до сфери управління міністерства, іншого центрального органу виконавчої влади, обласної та Київської міської державної адміністрації, іншого головного розпорядника коштів державного бюджету, далі – *установа*)

**І. ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ**

1.1. Підрозділ внутрішнього (далі – Підрозділ) \_\_\_\_\_ є самостійним структурним підрозділом апарату \_\_\_\_\_, який безпосередньо підпорядкований і підзвітний \_\_\_\_\_.

(назва посади керівника установи)

1.2. Підрозділ у своїй діяльності керується Конституцією України та законами України, указами Президента України, Бюджетним кодексом України, Законом України «Про запобігання корупції», Порядком здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 № 1001 (далі – Порядок № 1001), Стандартами внутрішнього аудиту, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 04.10.2011 № 1247, зареєстрованими у Міністерстві юстиції України 20.10.2011 за № 1219/19957 (далі – Стандарти), Кодексом етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 29.09.2011 № 1217, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 17.10.2011 за № 1195/19933 (далі – Кодекс етики), наказами \_\_\_\_\_ та цим Положенням.

(назва установи)

1.3. Підрозділ є організаційно та функціонально незалежний, що забезпечується шляхом:

1.3.1. Затвердження \_\_\_\_\_ цього Положення та планів і діяльності з внутрішнього аудиту;

(назва посади керівника установи)

1.3.2. Інформування керівником Підрозділу \_\_\_\_\_ про стан виконання планів діяльності внутрішнього аудиту та інших завдань, а також про наявність обмежень в проведенні внутрішнього аудиту чи ресурсах;

(назва посади керівника установи)

1.3.3. Недопущення виконання працівниками Підрозділу функцій, не пов'язаних зі здійсненням внутрішнього аудиту.

1.4. Підрозділ в установленому законодавством порядку та у межах повноважень взаємодіє з іншими структурними підрозділами \_\_\_\_\_, (назва установи) іншими державними органами, підприємствами, установами та організаціями з питань проведення внутрішнього аудиту.

1.5. \_\_\_\_\_ (назва посади керівника установи) забезпечує вжиття заходів щодо запобігання неправомірному втручання третіх осіб у планування і проведення внутрішнього аудиту та підготовку звіту про його результати.

## II. ОСНОВНІ ЗАВДАННЯ І ФУНКЦІЇ ПІДРОЗДІЛУ

2.1. Основним завданням Підрозділу є надання \_\_\_\_\_ (назва посади керівника установи) об'єктивних і незалежних висновків та рекомендацій щодо:

2.1.1. Функціонування системи внутрішнього контролю у \_\_\_\_\_ та її (назва установи) удосконалення;

2.1.2. Удосконалення системи управління у \_\_\_\_\_; (назва установи)

2.1.3. Запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів;

2.1.4. Запобігання виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності \_\_\_\_\_ (назва установи).

2.2. Підрозділ відповідно до покладених на нього завдань:

2.2.1. Проводить оцінку щодо: ефективності функціонування системи внутрішнього контролю у \_\_\_\_\_; (назва установи)

ступеня виконання і досягнення цілей, визначених у стратегічних і річних планах діяльності;

ефективності планування і виконання бюджетних програм та результатів їх виконання, управління бюджетними коштами;

якості надання адміністративних послуг та виконання контрольно-наглядових функцій, завдань, визначених актами законодавства;

використання і збереження активів;

надійності, ефективності та результативності інформаційних систем і технологій;

управління державним майном;

правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової і бюджетної звітності;

ризиків, які негативно впливають на виконання завдань і функцій \_\_\_\_\_ (назва установи).

2.2.2. Планує, організовує та проводить внутрішні аудити, документує їх результати, готує аудиторські звіти, висновки та рекомендації за результатами

проведених внутрішніх аудитів, здійснює моніторинг результатів впровадження аудиторських рекомендацій.

2.2.3. Подає \_\_\_\_\_ аудиторські звіти і рекомендації для прийняття ним відповідних управлінських рішень.  
(назва посади керівника установи)

2.2.4. Надає допомогу структурним підрозділам \_\_\_\_\_ у запровадженні внутрішнього контролю, управлінської підзвітності та діяльності з управління ризиками в \_\_\_\_\_ шляхом методологічної підтримки у цьому напрямі, здійснення роз'яснювальної роботи з організації внутрішнього контролю, запровадженні принципів управлінської підзвітності та здійснення діяльності з управління ризиками (їх ідентифікації, оцінки, визначення способів реагування на ризики, формування заходів контролю з метою зменшення впливу ризиків на досягнення мети, цілей діяльності \_\_\_\_\_).

2.2.5. Звітує \_\_\_\_\_ і Мінфіну про результати діяльності Підрозділу відповідно до вимог Порядку № 1001 та Стандартів.  
(назва посади керівника установи)

2.2.6. Виконує інші функції відповідно до його компетенції.

2.3. Підрозділу забороняється приймати участь в розробці та впровадженні заходів внутрішнього контролю, безпосередньо впливати на їх розробку та впровадження.

### III. ОСНОВНІ ПРАВА ТА ОБОВ'ЯЗКИ ПІДРОЗДІЛУ

3.1. Підрозділ відповідно до визначених основних завдань має право:

3.1.1. Розробляти та затверджувати внутрішні документи з питань внутрішнього аудиту в \_\_\_\_\_.  
(назва установи)

3.1.2. Застосовувати при плануванні діяльності з внутрішнього аудиту систему управління ризиками, що застосовується в \_\_\_\_\_, а у разі її відсутності – власне судження про ризики в діяльності \_\_\_\_\_ після консультацій, проведених з керівництвом та посадовими особами \_\_\_\_\_, які безпосередньо відповідають за функції, процеси, що охоплюються внутрішнім аудитом.  
(назва установи)

3.1.3. Ініціювати перед \_\_\_\_\_ залучення до проведення внутрішнього аудиту експертів, фахівців відповідних органів державної влади та органів місцевого самоврядування, державних фондів, підприємств, установ, організацій, інших юридичних осіб за письмовим погодженням з керівником органу, в якому працює цей експерт, фахівець.  
(назва посади керівника установи)

3.1.4. Під час здійснення діяльності з внутрішнього аудиту проводити анкетування, опитування, інтерв'ювання працівників \_\_\_\_\_ за їх згодою.  
(назва установи)

3.1.5. Готувати запити та одержувати від структурних підрозділів \_\_\_\_\_,  
(назва установи)

державних органів та органів місцевого самоврядування, підприємств, установ, організацій, інших юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців інформацію, документи і матеріали, необхідні для здійснення внутрішнього аудиту.

3.1.6. У разі надходження звернень від органів державної влади та/або правоохоронних органів за дорученням \_\_\_\_\_ надавати інформацію про результати внутрішнього аудиту, що надається з дотриманням вимог законодавства та внутрішніх документів з питань проведення внутрішнього аудиту \_\_\_\_\_ щодо розголошення інформації з обмеженим доступом та конфіденційної інформації.  
(назва посади керівника установи)  
(назва установи)

За дорученням \_\_\_\_\_, надавати службову інформацію та документи, іншим структурним підрозділам \_\_\_\_\_.  
(назва установи)

3.1.7. Використовувати всю інформацію загального користування, а в окремих випадках і службового користування, яка є в розпорядженні \_\_\_\_\_, що необхідна для виконання завдань, покладених на Підрозділ, а також інформаційні бази, засоби зв'язку та комунікацій, інші технічні та інформаційні засоби.  
(назва установи)

3.1.8. За дорученням \_\_\_\_\_ представляти інтереси Підрозділу у взаємовідносинах з іншими структурними підрозділами \_\_\_\_\_, іншими державними органами, у тому числі правоохоронними, підприємствами, установами та організаціями, науковими та міжнародними організаціями.  
(назва посади керівника установи)  
(назва установи)

### 3.2. Обов'язки Підрозділу:

3.2.1. Постійно удосконалювати знання працівниками Підрозділу, підвищувати свою кваліфікацію, у тому числі шляхом самоосвіти.

3.2.2. Складати та вести базу даних, яка містить дані щодо об'єктів внутрішнього аудиту. Формувати зведену базу даних об'єктів внутрішнього аудиту, яка включає базу даних підрозділу внутрішнього аудиту, утвореного у центральному апараті \_\_\_\_\_, та бази даних підрозділів внутрішнього аудиту, утворених у системі \_\_\_\_\_.  
(назва установи)  
(назва установи)

3.2.3. Визначати та подавати на затвердження \_\_\_\_\_ періодичність та інші критерії відбору об'єктів для проведення планових внутрішніх аудитів.  
(назва посади керівника установи)

3.2.4. Формувати плани діяльності з внутрішнього аудиту на підставі оцінки ризиків у діяльності \_\_\_\_\_, а також з урахуванням резерву робочого часу на проведення позапланових внутрішніх аудитів, який розраховується залежно від специфіки діяльності установи, але не більше 25 відсотків робочого часу, призначеного на проведення внутрішніх аудитів.  
(назва установи)

3.2.5. Затверджувати у \_\_\_\_\_ стратегічні та операційні плани діяльності з внутрішнього аудиту. У разі необхідності вносити зміни до планів діяльності з внутрішнього аудиту в порядку їх затвердження.  
(назва посади керівника установи)



3.2.6. Оприлюднювати затверджені плани діяльності із внутрішнього аудиту (зміни до них) на офіційному вебсайті.

Копії затверджених стратегічних та операційних планів (зведених планів) та змін до них надсилати Мінфіну протягом десяти робочих днів з дня їх затвердження.

3.2.7. Запроваджувати єдині регламенти планування внутрішнього аудиту для підрозділів внутрішнього аудиту, що діють у системі \_\_\_\_\_.  
(назва установи)

3.2.8. Проводити планові та позапланові внутрішні аудити на об'єктах внутрішнього аудиту за напрямами, визначеними Стандартами.

3.2.9. Проводити повторні внутрішні аудити для перевірки фактів, викладених у скаргах на дії працівників Підрозділу (у разі їх надходження до \_\_\_\_\_), якщо за результатами розгляду скарги \_\_\_\_\_ встановлено факт невідповідності офіційної документації, складеної за результатами внутрішнього аудиту, дійсному стану справ та/або порушення працівником підрозділу внутрішнього аудиту законодавства, в тому числі Стандартів, що вплинуло на об'єктивність висновків.  
(назва установи) (назва установи)

3.2.10. Здійснювати моніторинг результатів впровадження аудиторських рекомендацій, а також заходів щодо усунення виявлених Мінфіном порушень та недоліків, установлених за результатами оцінки функціонування системи внутрішнього аудиту.

3.2.11. Звітувати про результати діяльності Підрозділу в терміни, визначені \_\_\_\_\_, та щороку до 1 лютого Мінфіну.  
(назва посади керівника установи)

3.2.12. Вносити пропозиції щодо розгляду результатів внутрішнього аудиту 1 раз на півріччя (рік) на засіданнях колегії з питань, що належать до компетенції Підрозділу. В межах наданих повноважень здійснювати моніторинг стану виконання прийнятих на засіданні колегій рішень із зазначених питань.

3.2.13. Письмово інформувати для прийняття відповідного рішення \_\_\_\_\_ про необхідність інформування правоохоронних органів, у разі виявлення під час проведення внутрішнього аудиту фактів шахрайства, корупційних правопорушень та правопорушень, пов'язаних з корупцією, або нецільового використання бюджетних коштів, марнотратства, зловживання службовим становищем, порушень фінансово-бюджетної дисципліни, у тому числі, які призвели до втрат чи збитків та/або які мають ознаки злочину, або передачі їм матеріалів внутрішнього аудиту.  
(назва посади керівника установи)

3.2.14. Письмово інформувати \_\_\_\_\_, а також аудиторський комітет (у разі його утворення) про виникнення обставин, які перешкоджають виконанню працівниками або керівником Підрозділу їх обов'язків, втручання у діяльність Підрозділу посадових або інших осіб \_\_\_\_\_, для здійснення заходів відповідно до законодавства.  
(назва установи)

## IV. КЕРІВНИЦТВО ПІДРОЗДІЛОМ

4.1. Підрозділ очолює керівник, який призначається на посаду і звільняється з посади \_\_\_\_\_ в установленому законодавством порядку.  
(назва посади керівника установи)

На посаду керівника Підрозділу призначається особа, яка вільно володіє державною мовою, має економічну або юридичну освіту за ступенем магістра та стаж роботи відповідно до вимог законодавства.



*Спеціальні вимоги до осіб, які претендують на зайняття посад державної служби категорії «Б», визначаються суб'єктом призначення з урахуванням вимог спеціальних законів, що регулюють діяльність відповідного державного органу, в порядку, затвердженому центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері державної служби.*

Керівник Підрозділу підпорядковується і звітує безпосередньо \_\_\_\_\_ . За рішенням \_\_\_\_\_ може входити до складу колегії (інших дорадчих органів) \_\_\_\_\_ та брати участь у їх роботі.  
(назва посади керівника установи) (назва посади керівника установи)  
(назва установи)

4.2. Завдання, обов'язки та повноваження керівника Підрозділу:

4.2.1. Здійснює керівництво діяльністю Підрозділу, розподіл обов'язків між працівниками Підрозділу, контролює їх роботу.

4.2.2. Визначає ступінь та межі відповідальності своїх заступників та працівників Підрозділу, розробляє внутрішні документи з питань внутрішнього аудиту та надає їх на затвердження \_\_\_\_\_ .  
(назва посади керівника установи)

4.2.3. У межах наданих повноважень визначає політику та стратегію діяльності Підрозділу.

4.2.4. Контролює виконання завдань, покладених на Підрозділ, згідно з вимогами нормативно-правових актів у сфері внутрішнього аудиту та внутрішніх розпорядчих документів \_\_\_\_\_ .  
(назва установи)

4.2.5. Здійснює аналіз стану і тенденції розвитку внутрішнього аудиту та приймає відповідні рішення щодо усунення недоліків і закріплення позитивних тенденцій.

4.2.6. Організовує, регулює та контролює своєчасний і якісний розгляд працівниками Підрозділу звернень громадян, громадських об'єднань, державних і недержавних підприємств, установ та організацій, державних органів з питань, які стосуються діяльності Підрозділу, а також готує за результатами їх аналізу відповідні пропозиції, які вносить на розгляд \_\_\_\_\_ .  
(назва посади керівника установи)

4.2.7. Планує, регулює та контролює ефективну взаємодію Підрозділу з Мінфіном, іншими державними органами, підприємствами, установами та організаціями, громадськими об'єднаннями та науковими організаціями при розв'язанні питань, що стосуються діяльності Підрозділу.

4.2.8. Подає відповідно до законодавства пропозиції \_\_\_\_\_  
(назва посади керівника установи)

про призначення на посади, звільнення з посад та переміщення працівників Підрозділу, своєчасне заміщення вакансій, заохочення, накладання стягнень та вирішує інші питання службової діяльності.

4.2.9. Вживає необхідних заходів щодо навчання та підвищення кваліфікації працівників Підрозділу з питань державного управління та аудиту.

4.2.10. Забезпечує захист державної таємниці у напрямках діяльності Підрозділу у відповідності з чинним законодавством.

4.2.11. Забезпечує дотримання працівниками Підрозділу законодавства з питань державної служби та запобігання корупції.

4.3. Керівник Підрозділу забезпечує:

4.3.2. Планування, організацію та проведення внутрішнього аудиту у відповідності до вимог Порядку № 1001, Стандартів та Кодексу етики.

4.3.1. Під час розроблення бюджетних запитів, проектів кошторисів, фінансових планів і штатних розписів підготовку та подання \_\_\_\_\_

(назва посади керівника установи)

пропозицій з обґрунтованими розрахунками потреби в ресурсах для забезпечення виконання Підрозділом планів роботи.

4.3.2. Для ефективного використання трудових ресурсів визначення необхідних обсягів часу на проведення всіх внутрішніх аудитів та завантаженості працівників Підрозділу для проведення внутрішніх аудитів, подання їх на затвердження \_\_\_\_\_.

(назва посади керівника установи)

4.3.3. Подання стратегічного та операційного планів діяльності з внутрішнього аудиту на розгляд і затвердження \_\_\_\_\_ не пізніше

(назва посади керівника установи)

початку планового періоду, з інформацією про ресурси, необхідні для їх виконання, у тому числі про істотні зміни в планах, які мали місце впродовж планового періоду.

У разі обмеження Підрозділу у ресурсах письмове інформування про це \_\_\_\_\_ із зазначенням наслідків таких обмежень та подання

(назва посади керівника установи)

відповідних пропозицій щодо вирішення зазначеного питання.

4.3.4. Визначення складу аудиторської групи, який повинен відповідати характеру й ступеню складності кожного внутрішнього аудиту, а також обмеженням в термінах і трудових ресурсах.

4.3.5. Підписання програми внутрішнього аудиту та подання її на затвердження \_\_\_\_\_ до початку її виконання.

(назва посади керівника установи)

4.3.6. Проведення планових та позапланових внутрішніх аудитів на об'єктах внутрішнього аудиту за напрямками, що визначені у Стандартах, та у відповідності до порядку, визначеного внутрішніми документами \_\_\_\_\_ з

(назва установи)

питань проведення внутрішнього аудиту.

4.3.7. Подання \_\_\_\_\_ аудиторських звітів та рекомендацій.

(назва посади керівника установи)

4.3.8. Організацію здійснення моніторингу результатів впровадження рекомендацій за наслідками проведених внутрішніх аудитів (встановлення вимог у внутрішніх документах з питань проведення внутрішнього аудиту) для того, щоб впевнитися в тому, що відповідальні за діяльність розпочали

ефективні дії, спрямовані на їх виконання, або \_\_\_\_\_ взяв на себе  
(назва посади керівника установи)

ризик невиконання таких рекомендацій.

4.3.9. Підготовку звіту про результати діяльності Підрозділу або зведеного звіту за формою, затвердженою наказом Мінфіном від 27.03.2014 № 347, своєчасне його подання \_\_\_\_\_ та Мінфіну у терміни, визначені \_\_\_\_\_ (щороку до 1 лютого).  
(назва посади керівника установи)

4.3.10. Здійснення заходів щодо усунення виявлених Мінфіном порушень і недоліків, установлених за результатами зовнішньої оцінки якості внутрішнього аудиту.

4.3.11. Збереження, передачу до архіву і знищення справ внутрішніх аудитів. Передачу справ за актом іншій посадовій особі Підрозділу або комісії, призначеній \_\_\_\_\_, у разі звільнення керівника Підрозділу.  
(назва посади керівника установи)

Розробку та затвердження розпорядчим документом \_\_\_\_\_ порядку формування справ внутрішнього аудиту, їх зберігання, використання, знищення та передачі у разі звільнення керівника Підрозділу з урахуванням вимог законодавства.  
(назва установи)

4.3.12. Визначення у внутрішніх документах з питань проведення внутрішнього аудиту вимог щодо надання інформації про результати внутрішнього аудиту за зверненням від органів державної влади з дотриманням норм Порядку № 1001 та Стандартів.

4.3.13. У разі виявлення під час проведення внутрішнього аудиту 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, письмове інформування \_\_\_\_\_ про необхідність інформування правоохоронних органів про такі факти або передачі їм матеріалів внутрішнього аудиту.  
(назва посади керівника установи)

За рішенням \_\_\_\_\_ інформування та/або передачу матеріалів такого аудиту до правоохоронних органів відповідно до законодавства.  
(назва посади керівника установи)

4.3.14. У разі надходження звернення від Мінфіну підготовку інформації про результати внутрішнього аудиту та інших відомостей, що стосуються його проведення, для направлення Мінфіну протягом 10 робочих днів з дня надходження такого звернення.

4.3.15. Здійснення внутрішньої оцінки якості внутрішнього аудиту, моніторингу діяльності з внутрішнього аудиту та інформування \_\_\_\_\_ про її результати.  
(назва посади керівника установи)

4.3.16. Щорічне складання програми забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту, її підписання та затвердження \_\_\_\_\_, забезпечення її виконання.  
(назва посади керівника установи)



4.5.4. Визначати цілі, обсяг та методи аудиту, які необхідні для виконання кожного аудиторського завдання.

4.5.5. Проводити планові та позапланові внутрішні аудити на об'єктах внутрішнього аудиту за напрямками, визначеними Стандартами.

4.5.6. Готувати запити на отримання у встановленому порядку від структурних підрозділів \_\_\_\_\_, державних органів, підприємств, установ та організацій незалежно від форм власності, громадських об'єднань інформацію, документи та матеріали, необхідні для здійснення внутрішнього аудиту.  
(назва установи)

4.5.7. Одержувати в установленому законодавством порядку від інших структурних підрозділів \_\_\_\_\_, інших державних органів, підприємств, установ та організацій інформацію, документи і матеріали, необхідні для здійснення внутрішнього аудиту.  
(назва установи)

4.5.8. За дорученням \_\_\_\_\_, надавати службову інформацію та документи іншим структурним підрозділам \_\_\_\_\_, іншим державним органам, у тому числі правоохоронним, підприємствам, установам та організаціям відповідно до законодавства.  
(назва посади керівника установи)  
(назва установи)

4.5.9. Використовувати всю інформацію загального користування, а в окремих випадках і службового користування, яка є в розпорядженні \_\_\_\_\_, що необхідна для виконання завдань, покладених на Підрозділ.  
(назва установи)

4.5.10. Вносити на розгляд \_\_\_\_\_ пропозиції щодо удосконалення роботи Підрозділу, \_\_\_\_\_.  
(назва посади керівника установи)  
(назва установи)

4.5.11. За дорученням \_\_\_\_\_ представляти \_\_\_\_\_ в інших органах державної влади з питань, що належать до компетенції Підрозділу.  
(назва посади керівника установи)  
(назва установи)

4.5.12. Користуватись в установленому порядку інформаційними базами органів державної влади, системами зв'язку і комунікацій, мережами спеціального зв'язку та іншими технічними засобами.

4.5.13. У процесі виконання покладених на Підрозділ завдань, у межах наданих повноважень, забезпечувати ділове листування з органами державної влади, підприємствами, установами та організаціями з питань, що стосуються діяльності Підрозділу.

4.5.14. Брати участь у колегіях, нарадах, семінарах, конференціях, круглих столах та інших заходах, у тому числі міжнародних, з питань, що належать до повноважень Підрозділу.

4.5.15. Здійснювати інші заходи, в межах повноважень Підрозділу.

## **V. ІНШІ ПОЛОЖЕННЯ**

5.1. Керівник Підрозділу несе персональну відповідальність за виконання завдань та функцій, передбачених цим Положенням.

5.2. У разі відсутності керівника Підрозділу його обов'язки виконує та несе відповідальність за їх виконання – заступник керівника Підрозділу, у разі



відсутності посади заступника керівника Підрозділу, виконувати обов'язки керівника Підрозділу може один із визначених керівником Підрозділу головних спеціалістів.

5.3. Відповідальність інших працівників Підрозділу визначається положеннями про структурні підрозділи (у разі їх створення) та посадовими інструкціями працівників Підрозділу.

**Керівник Підрозділу**

\_\_\_\_\_ (підпис)

\_\_\_\_\_ (П.І.П.)

**ЗАТВЕРДЖУЮ**\_\_\_\_\_  
(назва посади керівника установи)\_\_\_\_\_  
(підпис керівника установи)\_\_\_\_\_  
(П.І.П.)\_\_\_\_\_  
(дата затвердження)**ПОСАДОВА ІНСТРУКЦІЯ  
головного спеціаліста підрозділу внутрішнього аудиту**

\_\_\_\_\_  
(назва міністерства, іншого центрального органу виконавчої влади, його територіального органу та бюджетної установи, яка належать до сфери управління міністерства, іншого центрального органу виконавчої влади, обласної та Київської міської державної адміністрації, іншого головного розпорядника коштів державного бюджету, далі – *установа*)

**І. ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ**

1.1. Головний спеціаліст підрозділу внутрішнього аудиту (далі – Підрозділ) здійснює в межах своїх повноважень організаційно-розпорядчі та консультативно-дорадчі функції.

1.2. Головний спеціаліст Підрозділу підпорядковується безпосередньо керівнику Підрозділу, а у разі його відсутності – його заступнику.

1.3. Головний спеціаліст призначається на посаду та звільняється з посади розпорядчим документом \_\_\_\_\_ у встановленому законодавством порядку.  
(назва посади керівника установи)

1.4. У своїй роботі головний спеціаліст керується Конституцією України, Бюджетним кодексом України, законами України, указами Президента України, Законом України «Про запобігання корупції», Порядком здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 № 1001 (далі – Порядок № 1001), Стандартами внутрішнього аудиту, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 04.10.2011 № 1247, зареєстрованими у Міністерстві юстиції України 20.10.2011 за № 1219/19957 (далі – Стандарти), Кодексом етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 29.09.2011 № 1217, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 17.10.2011 за № 1195/19933 (далі – Кодекс етики), наказами \_\_\_\_\_, Положенням про Підрозділ, внутрішніми документами з питань проведення внутрішнього аудиту та цією посадовою інструкцією.  
(назва установи)

1.5. На цю посаду призначається особа, яка вільно володіє державною мовою та якій присвоєно ступінь вищої освіти не нижче бакалавра, молодшого бакалавра.



Спеціальні вимоги до осіб, які претендують на зайняття посад державної служби категорії «В», визначаються суб'єктом призначення з урахуванням вимог спеціальних законів, що регулюють діяльність відповідного державного органу, в порядку, затвердженому центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері державної служби.

1.6. У разі відсутності головного спеціаліста його обов'язки виконує та несе відповідальність за їх виконання один із працівників Підрозділу, на якого покладено виконання таких обов'язків.

## II. ЗАВДАННЯ ТА ОBOB'ЯЗКИ

2.1. Головний спеціаліст, в межах повноважень Підрозділу, визначених Положенням про Підрозділ, затвердженим \_\_\_\_\_:  
(назва посади керівника установи або реквізити розпорядчого документа)

2.1.1. Забезпечує вирішення питань, спрямованих на підвищення рівня розвитку внутрішнього аудиту.

2.1.2. Здійснює реалізацію нормативно-правових актів, що стосуються компетенції Підрозділу.

2.1.3. Збирає, узагальнює та аналізує інформацію з питань розвитку внутрішнього аудиту, готує керівнику Підрозділу відповідні пропозиції.

2.1.4. Формує або бере участь у формуванні планів діяльності з внутрішнього аудиту, внесенні змін до них, а також забезпеченні затвердження \_\_\_\_\_ у встановлені Стандартами терміни.  
(назва посади керівника установи)

2.1.5. Бере участь у:

розробленні проектів нормативно-правових актів, що належать до компетенції Підрозділу.

складанні та веденні бази даних щодо об'єктів внутрішнього аудиту, своєчасного її оновлення. Формуванні зведеної бази даних об'єктів внутрішнього аудиту, яка включає базу даних підрозділу внутрішнього аудиту, утвореного у центральному апараті \_\_\_\_\_, та бази даних підрозділів внутрішнього аудиту, функціонуючих у системі \_\_\_\_\_ (у разі утворення таких підрозділів);  
(назва установи)

визначенні ризиків та їх оцінці, пріоритезації об'єктів внутрішнього аудиту для планування діяльності з внутрішнього аудиту;

підготовці пропозицій керівнику Підрозділу щодо включення тем внутрішнього аудиту/пріоритетних об'єктів внутрішнього аудиту до стратегічних та операційних планів діяльності з внутрішнього аудиту на підставі здійсненої оцінки ризиків та після консультацій, проведених з керівництвом та посадовими особами \_\_\_\_\_, які безпосередньо відповідають за функції, процеси та операції, що охоплюються внутрішнім аудитом;  
(назва установи)

здійсненні координації діяльності підрозділів внутрішнього аудиту (у разі їх утворення у системі \_\_\_\_\_) шляхом надання консультацій і роз'яснень з питань організації та проведення внутрішнього аудиту, розгляду та надання пропозицій до планів таких підрозділів, аналізу звітності про результати

діяльності цих підрозділів, надання пропозицій керівнику Підрозділу щодо забезпечення ними належної якості проведення внутрішнього аудиту;  
роботі з підвищення кваліфікації працівників Підрозділу;  
організації та проведенні нарад, семінарів, конференцій з питань, які належать до компетенції Підрозділу;  
підготовці інформації для засобів масової інформації з питань, що належать до повноважень Підрозділу.

2.1.6. Очолює або бере участь у проведенні планових та позапланових внутрішніх аудитів на об'єктах внутрішнього аудиту за напрямками, що визначені у Стандартах, документує їх результати, готує аудиторські звіти, висновки та рекомендації за результатами проведених внутрішніх аудитів, здійснює контроль за станом їх реалізації, формує та зберігає матеріали внутрішніх аудитів згідно з порядком, встановленим законодавством та внутрішніми документами \_\_\_\_\_ з питань проведення внутрішнього аудиту.  
(назва установи)

2.1.7. Очолює або бере участь у проведенні повторних внутрішніх аудитів для перевірки фактів, викладених у скаргах на дії працівників Підрозділу (у разі їх надходження до \_\_\_\_\_), якщо за результатами розгляду скарги \_\_\_\_\_ встановлено факт невідповідності офіційної документації, складеної за результатами внутрішнього аудиту, дійсному стану справ та/або порушення працівником Підрозділу законодавства, в тому числі Стандартів, що вплинуло на об'єктивність висновків.  
(назва установи) (назва установи)

2.1.8. Визначає цілі внутрішнього аудиту та його очікувані результати.

2.1.9. Після вивчення об'єкта внутрішнього аудиту та питань, що з ним пов'язані, визначає суттєвість помилки, ризику та оцінює ступінь їх можливого впливу.

2.1.10. Самостійно визначає методи, методичні прийоми та процедури, які застосовуються під час проведення внутрішнього аудиту, залежно від об'єкта внутрішнього аудиту та відповідно до вимог внутрішніх документів з питань проведення внутрішнього аудиту.

2.1.11. Здійснює моніторинг впровадження рекомендацій за результатами проведених внутрішніх аудитів.

2.1.12. Формує або бере участь у підготовці звіту про результати діяльності Підрозділу або зведеного звіту за формою, затвердженою наказом Мінфіном від 27.03.2014 № 347, забезпечує своєчасне його подання \_\_\_\_\_ та Мінфіну у терміни, визначені \_\_\_\_\_ щороку до 1 лютого.  
(назва посади керівника установи)  
(назва посади керівника установи)

2.1.13. У разі надходження звернень від Мінфіну, за рішенням керівника Підрозділу, направляє протягом 10 робочих днів інформацію про результати внутрішнього аудиту та інші відомості, що стосуються його проведення.

2.1.14. Здійснює роботу з формування, зберігання, передачі до архіву та знищення справ внутрішнього аудиту відповідно до законодавства.

2.1.15. Готує проекти відповідей на запити органів державної влади, підприємств, установ, організацій та громадян з питань, що стосуються його компетенції.

2.1.16. Виконує за дорученням керівника Підрозділу інші завдання, які

належать до повноважень Підрозділу.

2.2. Головний спеціаліст зобов'язаний:

2.2.1. Дотримуватися вимог Порядку № 1001, Стандартів, Кодексу етики та інших нормативно-правових актів.

2.2.2. Не розголошувати інформацію, яка стала йому відома під час виконання покладених завдань, крім випадків, передбачених законодавством.

2.2.3. Невідкладно інформувати керівника аудиторської групи (або керівника Підрозділу) про ознаки шахрайства, корупційних правопорушень та правопорушень, пов'язаних з корупцією, або нецільового використання бюджетних коштів, марнотратства, зловживання службовим становищем та інших порушень фінансово-бюджетної дисципліни, які призвели до втрат чи збитків, з наданням рекомендацій щодо вжиття необхідних заходів.

2.2.4. Інформувати керівника Підрозділу про сфери діяльності установи, в якій вони працювали на керівних посадах або працюють (працювали у період, який охоплюється внутрішнім аудитом) його близькі особи, для прийняття ним рішення про можливість проведення внутрішнього аудиту головним спеціалістом у зазначених сферах діяльності установи.

2.2.5. У разі виникнення обставин, які перешкоджають проведенню працівниками Підрозділу їх обов'язків, втручання у їх діяльність посадових або інших осіб \_\_\_\_\_, головний спеціаліст письмово інформує про це керівника Підрозділу для здійснення заходів відповідно до законодавства.

(назва установи)

2.2.6. Уникати та не допускати виникнення конфлікту інтересів відповідно до закону.

2.2.7. Постійно удосконалювати свої знання, підвищувати кваліфікацію, у тому числі шляхом самоосвіти.

### **ІІІ. ПРАВА**

3.1. Головний спеціаліст в межах повноважень Підрозділу, має право:

3.1.1. На повний та безперешкодний доступ до документів, інформацій та баз даних, які стосуються аудиторських завдань, включаючи інформацію з обмеженим доступом, що надається в установленому законодавством порядку.

3.1.2. Під час здійснення діяльності з внутрішнього аудиту проводити анкетування, опитування, інтерв'ювання працівників \_\_\_\_\_ за їх згодою, готувати запити до юридичних осіб з метою отримання необхідної інформації для проведення внутрішнього аудиту.

(назва установи)

3.1.3. Ініціювати перед керівником Підрозділу залучення до проведення внутрішнього аудиту експертів, фахівців інших державних органів, підприємств, установ та організацій за письмовим погодженням з керівником органу, в якому працює цей експерт.

3.1.4. Визначати цілі, обсяг та методи аудиту, які необхідні для виконання кожного аудиторського завдання.

3.1.5. Очолювати або брати участь у проведенні планових та позапланових внутрішніх аудитів на об'єктах внутрішнього аудиту за напрямками, визначеними Стандартами.

3.1.6. Готувати запити на отримання у встановленому порядку від структурних підрозділів \_\_\_\_\_, державних органів, підприємств, установ та організацій незалежно від форм власності, громадських об'єднань інформацію, документи та матеріали, необхідні для здійснення внутрішнього аудиту.  
(назва установи)

3.1.7. Одержувати в установленому законодавством порядку від інших структурних підрозділів \_\_\_\_\_, інших державних органів, підприємств, установ та організацій інформацію, документи і матеріали, необхідні для здійснення внутрішнього аудиту.  
(назва установи)

3.1.8. За дорученням керівника Підрозділу, надавати службову інформацію та документи іншим структурним підрозділам \_\_\_\_\_, іншим державним органам, у тому числі правоохоронним, підприємствам, установам та організаціям відповідно до законодавства.  
(назва установи)

3.1.9. Використовувати всю інформацію загального користування, а в окремих випадках і службового користування, яка є в розпорядженні \_\_\_\_\_, що необхідна для виконання завдань, покладених на Підрозділ.  
(назва установи)

3.1.10. Вносити на розгляд керівника Підрозділу пропозиції щодо удосконалення роботи Підрозділу, \_\_\_\_\_.  
(назва установи)

3.1.11. За дорученням керівника Підрозділу, представляти Підрозділ в органах державної влади з питань, що стосуються його компетенції.

3.1.12. Користуватись в установленому порядку інформаційними базами органів державної влади, системами зв'язку і комунікацій, мережами спеціального зв'язку та іншими технічними засобами.

3.1.13. Брати участь у колегіях, нарадах, семінарах, конференціях, круглих столах та інших заходах, у тому числі міжнародних, з питань, що належать до повноважень Підрозділу.

3.1.14. Здійснювати інші заходи, в межах повноважень Підрозділу.

#### IV. ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ

Головний спеціаліст відповідно до законодавства України несе відповідальність за неякісне або несвоєчасне виконання посадових обов'язків, бездіяльність, порушення трудової дисципліни, норм етики поведінки державного службовця, Кодексу етики та обмежень, пов'язаних із прийняттям на державну службу та її проходженням.

Керівник Підрозділу \_\_\_\_\_

(підпис)

(П.І.П.)

З Посадовою інструкцією ознайомлений(на): \_\_\_\_\_

(П.І.П. головного спеціаліста, його підпис, дата)



**ПРИМІРНА ДЕКЛАРАЦІЯ****внутрішнього аудиту** \_\_\_\_\_

(назва державного органу)

З метою підтримки незалежності та сприяння розвитку діяльності з внутрішнього аудиту \_\_\_\_\_ (далі -

(посада керівника державного органу, прізвище, ім'я, по-батькові)

Керівник) та \_\_\_\_\_ (далі -

(посада керівника підрозділу внутрішнього аудиту, прізвище, ім'я, по-батькові)

Керівник підрозділу внутрішнього аудиту) спільно заявляємо про наступне

**МЕТА (МІСІЯ) ТА ЦІЛІ**

Метою (місією) внутрішнього аудиту в \_\_\_\_\_ є допомога  
(назва державного органу)

Керівнику у досягненні поставлених цілей за допомогою системного та послідовного підходу до проведення внутрішніх аудитів шляхом оцінки діяльності державного органу. А також додання цінності установі за результатами такої оцінки через надання Керівнику належних рекомендацій щодо:

удосконалення системи управління, внутрішнього контролю, у тому числі процесів управління ризиками;

поліпшення політик і процедур, які забезпечують запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності державного органу, його територіальних органів, підприємств, установ та організацій, що належать до сфери його управління;

посилення підзвітності та підвищення ефективності діяльності державного органу, його територіальних органів, підприємств, установ та організацій, що належать до сфери його управління;

розвитку доброчесності через поступовий розвиток культури етичної поведінки, заснованої на дотриманні етичних цінностей.

Необхідним є забезпечення досягнення підрозділом внутрішнього аудиту наступних цілей:

орієнтація внутрішнього аудиту на здійснення оцінки ефективності, результативності та якості виконання завдань, функцій, бюджетних програм, адміністративних послуг тощо;

надання аудиторських рекомендацій, спрямованих на покращення діяльності установи, її внутрішнього контролю та досягнення визначених цілей;

постійний професійний розвиток (навчання та підвищення кваліфікації) працівників підрозділу внутрішнього аудиту шляхом самоосвіти та участі у навчальних заходах з питань внутрішнього аудиту, внутрішнього контролю та управління ризиками;

інші цілі з урахуванням визначеної загальної стратегії \_\_\_\_\_ та  
(назва державного органу)

мети (місії) внутрішнього аудиту.

**ПРИНЦИПИ НЕЗАЛЕЖНОСТІ**

Підрозділ внутрішнього аудиту є незалежним у здійсненні внутрішнього аудиту, що забезпечується через об'єктивний підхід до оцінки та виконання поставлених перед ним завдань з метою надання незалежних висновків і рекомендацій Керівнику.

Керівник забезпечує організаційну та функціональну незалежність підрозділу

внутрішнього аудиту в \_\_\_\_\_, що передбачає:  
(назва державного органу)

безпосереднє підпорядкування та звітування (підзвітність) Керівника підрозділу внутрішнього аудиту Керівнику, а працівників підрозділу (далі – внутрішніх аудиторів) – Керівнику підрозділу внутрішнього аудиту;

недопущення покладення на підрозділ внутрішнього аудиту функцій чи надання доручень (завдань), не передбачених Порядком здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 № 1001 (далі – Порядок № 1001), та прийнятими на його виконання нормативно-правовими актами Міністерства фінансів України;

недопущення виконання підрозділом внутрішнього аудиту функцій, пов'язаних із створенням / побудовою системи внутрішнього контролю в \_\_\_\_\_, з  
(назва державного органу)

метою забезпечення надання підрозділом внутрішнього аудиту незалежної та об'єктивної оцінки ефективності функціонування цієї системи;

затвердження Керівником стратегічного і операційного планів діяльності з внутрішнього аудиту (змін до них), сформованих підрозділом внутрішнього аудиту на підставі результатів оцінки ризиків;

невтручання у діяльність з внутрішнього аудиту інших службових та/або посадових осіб \_\_\_\_\_, в тому числі у процеси: розробки методологічних  
(назва державного органу)

документів з питань, що стосуються внутрішнього аудиту, стратегічних і операційних планів діяльності з внутрішнього аудиту (змін до них), програми забезпечення і підвищення якості внутрішнього аудиту, планів заходів щодо врахування рекомендацій, наданих за результатами внутрішніх чи зовнішніх оцінок якості внутрішнього аудиту, а також у процеси підготовки до виконання аудиторських завдань, їх здійснення, складання звітів про результати виконання аудиторських завдань та звітності про результати діяльності підрозділу внутрішнього аудиту, здійснення внутрішньої оцінки якості внутрішнього аудиту;

прийняття Керівником рішень щодо організаційно-штатних змін, змін у структурі чи чисельності підрозділу внутрішнього аудиту на основі підготовлених Керівником підрозділу внутрішнього аудиту розрахунків, обґрунтувань, інформації про наявність обмежень у ресурсах;

затвердження кількісного та персонального складу аудиторського комітету і положення про нього із врахуванням пропозицій Керівника підрозділу внутрішнього аудиту;

включення Керівника підрозділу внутрішнього аудиту до складу колегії \_\_\_\_\_;  
(назва державного органу)

надання внутрішнім аудиторам повного та безперешкодного доступу до активів, документів, інформації та баз даних, які стосуються виконання аудиторських завдань.

Внутрішні аудитори повинні дотримуватися вимог щодо незалежності, що передбачає:

виконання підрозділом внутрішнього аудиту завдань, визначених Порядком № 1001, та прийнятими на його виконання нормативно-правовими актами Міністерства фінансів України;

у разі надходження доручень (завдань) інших посадових (службових) осіб \_\_\_\_\_, які не пов'язані з діяльністю з внутрішнього аудиту,  
(назва державного органу)

рішення щодо їх виконання (невиконання) приймає Керівник підрозділу внутрішнього аудиту, керуючись Порядком № 1001, та прийнятими на його виконання нормативно-правовими актами Міністерства фінансів України.

Внутрішні аудитори безпосередньо не здійснюють розробку та впровадження політики, систем та процедур, які не стосуються діяльності з внутрішнього аудиту. Роль внутрішніх аудиторів обмежується винятково наданням незалежних і об'єктивних висновків та рекомендацій.

## ОСНОВНІ ПОВНОВАЖЕННЯ ТА ОБОВ'ЯЗКИ ПІДРОЗДІЛУ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

Повноваження підрозділу внутрішнього аудиту в \_\_\_\_\_  
(назва державного органу)

визначені Порядком № 1001, прийнятими на його виконання нормативно-правовими актами Міністерства фінансів України та внутрішніми документами з питань внутрішнього аудиту.

Підрозділ внутрішнього аудиту \_\_\_\_\_  
(назва державного органу)

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, управління бюджетними коштами; якості надання адміністративних послуг та виконання контрольно-наглядових функцій, завдань, визначених актами законодавства; використання і збереження активів; надійності, ефективності та результативності інформаційних систем і технологій; управління державним майном; правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової і бюджетної звітності; ризиків, які негативно впливають на виконання функцій і завдань державного органу, його територіальних органів, підприємств, установ та організацій, що належать до сфери його управління.

Підрозділ внутрішнього аудиту здійснює внутрішні аудити, надає рекомендації, пропозиції і консультації та обмінюється знаннями задля сприяння: удосконаленню діяльності \_\_\_\_\_,  
(назва державного органу)

контролю та управління ризиками, розвитку доброчесності, підзвітності та ефективності, підтриманню етичних цінностей.

Для виконання покладених завдань внутрішні аудитори мають право повного та безперешкодного доступу до всіх активів, документів, інформації та баз даних у \_\_\_\_\_,  
(назва державного органу)

які необхідні для здійснення внутрішнього аудиту. При цьому внутрішні аудитори мають дотримуватися вимог щодо конфіденційності інформації, що їм надається.

Про кожен випадок обмежень внутрішніх аудиторів у доступі до документів, баз даних, іншої інформації, активів чи персоналу Керівник підрозділу внутрішнього аудиту негайно доповідає Керівнику, який вживає відповідні заходи для належного виконання аудиторських завдань. Крім того, про наявні обмеження щодо здійснення внутрішнього аудиту також може інформуватися аудиторський комітет \_\_\_\_\_  
(назва державного органу)

його утворення).

Внутрішні аудитори несуть персональну відповідальність за виконання аудиторських завдань. Також внутрішні аудитори можуть ініціювати залучення компетентних експертів, фахівців відповідних органів державної влади та органів місцевого самоврядування, державних фондів, підприємств, установ, організацій, інших юридичних осіб для надання допомоги у проведенні внутрішнього аудиту.

Внутрішні аудитори повинні діяти і виконувати свої завдання відповідно до Порядку № 1001, Стандартів внутрішнього аудиту, Кодексу етики, інших документів з внутрішнього аудиту.

Керівник підрозділу внутрішнього аудиту офіційно звітує про результати виконання аудиторських завдань Керівнику \_\_\_\_\_  
(назва державного органу)

(аудиторські докази) та рекомендації за результатами внутрішнього аудиту, а також оцінку системи внутрішнього контролю або окремих її елементів. Порядок і терміни обговорення аудиторського звіту затверджується внутрішніми документами \_\_\_\_\_  
(назва державного органу)

рішенням Керівника аудиторський звіт та / або інша інформація про результати виконання аудиторських завдань може оприлюднюватися на офіційному веб-сайті \_\_\_\_\_ з урахуванням вимог щодо інформації з обмеженим доступом.

(назва державного органу)

Керівник підрозділу внутрішнього аудиту забезпечує підготовку та своєчасне подання звіту про результати діяльності з внутрішнього аудиту відповідно до вимог Порядку № 1001, та прийнятих на його виконання нормативно-правових актів Міністерства фінансів України.

### ПРИКІНЦЕВІ ПОЛОЖЕННЯ

Керівник забезпечує підтримку та сприяння розвитку діяльності з внутрішнього аудиту у \_\_\_\_\_ (у тому числі за поданням аудиторського комітету),  
(назва державного органу)

створення умов для безперервного професійного розвитку внутрішніх аудиторів (систематичного навчання та підвищення їх кваліфікації), а також співпрацю працівників \_\_\_\_\_ з внутрішніми аудиторами.

(назва державного органу)

Цю Декларацію підписано “” \_\_\_\_\_ 2019 року у м. \_\_\_\_\_.

За ініціативою Керівника або Керівника підрозділу внутрішнього аудиту до Декларації можуть вноситися зміни відповідно до законодавства у сфері внутрішнього аудиту.

У разі призначення нового Керівника або Керівника підрозділу внутрішнього аудиту нова Декларація підписується протягом місяця з дня такого призначення.

За рішенням Керівника Декларація може оприлюднюватися на офіційному веб-сайті

\_\_\_\_\_  
(назва державного органу)

### Підписи сторін

\_\_\_\_\_  
(посада керівника державного органу)

\_\_\_\_\_  
(посада керівника підрозділу внутрішнього аудиту державного органу)

\_\_\_\_\_  
(підпис)

\_\_\_\_\_  
(підпис)

\_\_\_\_\_  
(прізвище, ім'я, по-батькові)

\_\_\_\_\_  
(прізвище, ім'я, по-батькові)

« \_\_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

« \_\_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

## ЗАТВЕРДЖУЮ

\_\_\_\_\_ (підпис) \_\_\_\_\_ (ПП)  
 \_\_\_\_\_ року  
 \_\_\_\_\_ (число) \_\_\_\_\_ (місяць)

## ПРИМІРНЕ ПОЛОЖЕННЯ ПРО АУДИТОРСЬКИЙ КОМІТЕТ

## I. Загальні положення

1.1. Аудиторський комітет (далі – Комітет) є постійно діючим консультативно-дорадчим органом, створеним при \_\_\_\_\_ (назва державного органу)

з метою проведення фахових консультацій та розгляду питань, пов'язаних зі здійсненням діяльності з внутрішнього аудиту та підготовки рекомендацій щодо її удосконалення.

1.2. Основним завданням Комітету є підтримка розвитку діяльності з внутрішнього аудиту в \_\_\_\_\_, яка забезпечується шляхом:  
 (назва державного органу)

1) сприяння:

організаційній і функціональній незалежності підрозділу внутрішнього аудиту;

створенню належних умов для здійснення внутрішнього аудиту, у тому числі забезпечення достатньої кількості ресурсів для провадження діяльності з внутрішнього аудиту;

недопущенню обмежень для організації роботи підрозділу внутрішнього аудиту, усуненню умов щодо перешкоджання виконання керівником або працівниками підрозділу внутрішнього аудиту їх обов'язків та втручання у їх діяльність посадових або інших осіб;

2) обговорення:

результатів діяльності підрозділу внутрішнього аудиту;

результатів внутрішньої та зовнішньої оцінки якості внутрішнього аудиту;

інших питань, пов'язаних із провадженням діяльності з внутрішнього аудиту в \_\_\_\_\_, у тому числі за ініціативою керівника  
 (назва державного органу)

\_\_\_\_\_ або керівника підрозділу внутрішнього аудиту;  
 (назва державного органу)

3) розгляду стану вжиття керівником \_\_\_\_\_,  
(назва державного органу)  
його територіального органу та/або бюджетної установи, яка належить до сфери його управління, відповідних заходів за результатами здійснення внутрішнього аудиту;

4) надання пропозицій щодо удосконалення діяльності з внутрішнього аудиту.

1.3. У своїй діяльності Комітет керується законами України, а також указами Президента України і постановами Верховної Ради України, прийнятими відповідно до Конституції та законів України, постановою Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 № 1001 «Деякі питання здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту» та затвердженням нею Порядком, іншими актами Кабінету Міністрів України, вимогами Стандартів внутрішнього аудиту, Кодексом етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту, цим Положенням, внутрішніми розпорядчими документами \_\_\_\_\_.  
(назва державного органу)

## **II. Повноваження Комітету**

2.1. Комітет відповідно до покладених на нього завдань уповноважений:

1) аналізувати діяльність, ресурси та організаційну структуру підрозділу внутрішнього аудиту з метою недопущення будь-яких обмежень для організації роботи підрозділу внутрішнього аудиту, а також для оцінювання наявних/потенційних конфліктів інтересів;

2) розглядати:

питання щодо організаційної та функціональної незалежності підрозділу внутрішнього аудиту на підставі інформації від підрозділу внутрішнього аудиту або зовнішніх експертів;

звіти про діяльність підрозділу внутрішнього аудиту;

питання про результати внутрішнього та зовнішнього оцінювання діяльності підрозділу внутрішнього аудиту щодо відповідності вимогам Стандартів, Кодексу етики, інших законодавчих актів;

проблемні питання, які виникають під час здійснення внутрішніх аудитів;

3) надавати пропозиції щодо необхідності вжиття заходів для забезпечення незалежності підрозділу внутрішнього аудиту та удосконалення його роботи;

4) здійснювати запити на інформацію, необхідну для виконання Комітетом своїх повноважень;

5) запрошувати керівника та/або працівників підрозділу внутрішнього аудиту на засідання Комітету;

б) готувати звіт про результати діяльності Комітету та оприлюднювати його на офіційному веб-сайті \_\_\_\_\_.  
(назва державного органу)

### III. Склад та формування Комітету

3.1. Керівник \_\_\_\_\_ своїм рішенням утворює Комітет,  
(назва державного органу)  
затверджує це Положення, персональний склад Комітету та призначає голову Комітету.

3.2. Кількість членів Комітету складає \_\_\_\_ осіб (з урахуванням голови Комітету), з них \_\_\_\_\_ незалежних експертів.  
(кількість)

3.3. Керівник підрозділу внутрішнього аудиту подає керівнику \_\_\_\_\_ пропозиції щодо персонального складу Комітету.  
(назва державного органу)

3.4. Керівник та працівники підрозділу внутрішнього аудиту не входять до складу Комітету.

### IV. Права та обов'язки членів Комітету

4.1. Для виконання покладених на Комітет повноважень члени Комітету мають право:

1) брати участь в обговоренні питань, що розглядаються на засіданні Комітету, подавати свої пропозиції;

2) брати участь у голосуванні з правом голосу на засіданнях Комітету;

3) пропонувати включити до порядку денного питання, що належить до повноважень Комітету;

4) вносити пропозиції щодо запрошення на засідання Комітету керівників та працівників структурних підрозділів \_\_\_\_\_,  
(назва державного органу)  
його територіальних органів, підприємств (у тому числі суб'єктів господарювання, державна частка у статутному капіталі яких перевищує 50 відсотків чи становить величину, яка забезпечує державі право вирішального впливу на господарську діяльність таких суб'єктів господарювання), установ та організацій, що належать до сфери управління \_\_\_\_\_;  
(назва державного органу)

5) викласти в письмовій формі свою окрему думку та долучити її до протоколу Комітету;

б) отримувати на запити необхідну інформацію або будь-яке інше сприяння, пов'язане з діяльністю Комітету, від керівництва \_\_\_\_\_,  
(назва державного органу)

працівників підрозділу внутрішнього аудиту, керівників структурних підрозділів його територіальних органів, підприємств (у тому числі суб'єктів



господарювання, державна частка у статутному капіталі яких перевищує 50 відсотків чи становить величину, яка забезпечує державі право вирішального впливу на господарську діяльність таких суб'єктів господарювання), установ та організацій, що належать до сфери управління \_\_\_\_\_;  
(назва державного органу)

7) за рішенням Комітету проводити робочі зустрічі із працівниками підрозділу внутрішнього аудиту;

8) мають інші права, пов'язані з діяльністю Комітету:

---

(вказати які саме права)

4.2. Члени Комітету зобов'язані:

1) бути присутніми на засіданнях Комітету і не пропускати їх без поважних причин;

2) бути незалежними та об'єктивними під час виконання своїх повноважень, визначених цим Положенням;

3) надавати пропозиції та рекомендації для розгляду на засіданні Комітету;

4) підтримувати свою бездоганну ділову репутацію;

5) вживати заходи щодо забезпечення збереження інформації з обмеженим доступом, яка стала їм відома у зв'язку із здійсненням ними повноважень, відповідно до цього Положення;

6) інші обов'язки, пов'язані з діяльністю Комітету:

---

(вказати які саме обов'язки)

## **V. Права та обов'язки голови Комітету**

5.1. Голова Комітету здійснює загальне керівництво діяльністю Комітету, визначає порядок його роботи та головує на засіданнях Комітету.

5.2. Голова Комітету, крім покладених на нього прав та обов'язків як члена Комітету, має право:

1) підписувати запити на інформацію від імені Комітету та звіти про результати діяльності Комітету;

2) скликати засідання Комітету;

3) давати доручення членам Комітету на підготовку матеріалів для розгляду на засіданні Комітету та визначати строки їх подання;

4) виключати з порядку денного засідання Комітету питання, що підготовлені несвоєчасно або неякісно, та в інших випадках;

5) призначати із персонального складу Комітету відповідального за підготовку звіту про результати діяльності Комітету;

6) виконувати інші повноваження, пов'язані з діяльністю Комітету:

---

(вказати які саме повноваження)

### 5.3. Голова Комітету зобов'язаний:

- 1) проводити засідання Комітету не рідше \_\_\_\_ разів на рік;
- 2) призначати дату і час, затверджувати порядок денний засідань Комітету та очолювати їх;
- 3) підписувати протоколи засідань Комітету;
- 4) призначати секретаря Комітету;
- 5) подавати на розгляд керівнику \_\_\_\_\_ пропозиції та відповідні матеріали з питань, розглянутих Комітетом;  
(назва державного органу)
- 6) звітувати керівнику \_\_\_\_\_ про роботу Комітету;  
(назва державного органу)
- 7) забезпечувати якісне та повне виконання Комітетом завдань і функцій, визначених цим Положенням;
- 8) виконувати інші функції для забезпечення діяльності Комітету:

---

(вказати які саме функції)

## VI. Організація роботи Комітету

6.1. Організаційне та матеріально-технічне забезпечення діяльності Комітету здійснюється \_\_\_\_\_.

(назва державного органу)

6.2. Комітет організовує свою роботу шляхом проведення засідань. На засідання Комітету можуть бути запрошені керівництво \_\_\_\_\_, керівники та працівники структурних підрозділів, його територіальних органів, підприємств (у тому числі суб'єктів господарювання, державна частка у статутному капіталі яких перевищує 50 відсотків чи становить величину, яка забезпечує державі право вирішального впливу на господарську діяльність таких суб'єктів господарювання), установ та організацій, що належать до сфери управління \_\_\_\_\_,

(назва державного органу)

внутрішні та зовнішні експерти, незалежні консультанти тощо.

6.3. Засідання Комітету проводиться відповідно до порядку денного Комітету.

6.4. Засідання Комітету є правомочним у разі присутності на ньому не менше двох третіх його членів.

6.5. Засідання Комітету веде його голова. У разі тимчасової відсутності голови Комітету члени Комітету на початку засідання обирають з числа своїх

членів особу, яка тимчасово, на визначений строк виконуватиме обов'язки голови Комітету.

6.6. Засідання Комітету скликаються за дорученням голови Комітету або за ініціативи більшості членів Комітету.

6.7. На засіданні Комітету кожному з членів Комітету та запрошеним особам надається можливість для виступу.

6.8. Рішення Комітету приймається відкритим голосуванням простою більшістю голосів його членів, присутніх на засіданні. У разі рівного розподілу голосів питання вноситься на розгляд керівнику \_\_\_\_\_.  
(назва державного органу)

6.9. Пропозиції та рекомендації, прийняті на засіданні Комітету, оформляються протоколом.

6.10. Для підготовки матеріалів, пов'язаних з діяльністю Комітету, призначається секретар Комітету.

Секретар Комітету:

1) готує порядок денний засідання Комітету з урахуванням пропозицій членів Комітету;

2) здійснює оперативне інформування засобами \_\_\_\_\_ членів  
(вказати якими засобами)

Комітету стосовно організаційних питань діяльності Комітету, доводить затверджений головою Комітету порядок денний засідань до відома членів Комітету та запрошених на засідання Комітету;

3) подає членам Комітету матеріали з питань, внесених на розгляд Комітету;

4) оформляє протоколи засідань Комітету та підписує їх.

У протоколі засідання Комітету коротко викладається зміст виступів членів Комітету та запрошених осіб, пропозиції та рекомендації, надані під час засідання Комітету, а також результати поіменного голосування тощо. Окрема думка члена Комітету, якщо він голосував проти або утримався з питань, що обговорювалися на засіданні Комітету, може викладатися в письмовій формі та додаватися до протоколу засідання Комітету;

5) готує список розсилання протоколу Комітету та подає його на підпис голові Комітету;

6) доводить до відома учасників засідання протоколи Комітету відповідно до списку розсилання засобами \_\_\_\_\_;  
(вказати якими засобами)

7) виконує інші функції, пов'язані з діяльністю Комітету:

\_\_\_\_\_ (вказати які саме функції)

## **VII. Прикінцеві положення**

7.1. Проект цього Положення розробляється Комітетом, розглядається на засіданні Комітету та схвалюється простою більшістю голосів його членів, присутніх на засіданні, і подається на розгляд керівнику \_\_\_\_\_.

(назва державного органу)

7.2. Зміни до цього Положення вносяться у порядку його затвердження.

**Голова Комітету**

\_\_\_\_\_

(підпис)

\_\_\_\_\_

(П.П.)

## ПРОГРАМА РОЗВИТКУ ВНУТРІШНІХ АУДИТОРІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ УКРАЇНИ

Базовий А: Початківці / Молодші аудитори			Базовий В: Середній рівень аудиторів: інструментарій аудитора			С: Старший/ Спеціалізований рівень аудиторів			D: Керівники ВА та проектів/ аудиторських груп		
ЗМІСТ	МВ	ДНІ	ЗМІСТ	МВ	ДНІ	ЗМІСТ	МВ	ДНІ	ЗМІСТ	МВ	ДНІ
A1: Бюджетний процес		0,5	V1: Фінансове управління та контроль: адміністрування організації/Внутрішній контроль	Посібник ФУК	2	C1: Аудит ефективності (АЕ)	Посібник по АЕ	4	D1: Ризико - орієнтоване планування	4	1
A2: Базові навички обліку		0,5	V2: Розробка моделі для порівняння та аналізу даних	5.1	2	C2: Фінансовий аудит (ФІ)	Посібник по ФІ	4	D2: Управління проектами	2,6	2
A3: Фінансове управління та контроль: COSO	Посібник ФУК	1	V3: Навички Інтерв'ю, звітування та комунікації	5	2	C3: ІТ аудит (ІТ)	Посібник по ІТ аудиту	3	D3: Навички комунікацій на стратегічному рівні	-	1
A4: Правові рамки та Національні стандарти внутрішнього аудиту	1,2	0,5	V4: Співпраця та комунікації з Рахунковою палатою, Фінансовою інспекцією та правоохоронними органами	7,8	2	C4: Аудит фондів ЄС	Буклет – Фонди ЄС	2	D4: Управлінські навички	-	1
A5: Внутрішній аудит: базові засади	3,5	2.5							D5: Забезпечення якості	6	2
Практична частина (кейси)	МВ +посібник ФУК	5.0	V(ToT): Тренінг для тренерів: у зв'язку із практичними пілотами		3				Обов'язковий для керівників: модуль V4		
<b>Всього:</b>		<b>10</b>	<b>Всього:</b>		<b>8</b>	<b>Всього:</b>		<b>13</b>	<b>Всього:</b>		<b>7</b>

## Можливе залучення ПА - Україна:

- Базові навички обліку
- Стандарти внутрішнього аудиту / Правові рамки

Після блоків А+В практичні Пілоти:





Спеціалізація через практичні пілоти в організаціях: АЕ, ФА, ІТ.

**A: Початківці / Молодші аудитори****B: Середній рівень аудиторів:  
інструментарій аудитора****C: Старший/ Спеціалізований рівень  
аудиторів****D: Керівники ВА та проектів/  
аудиторських груп**

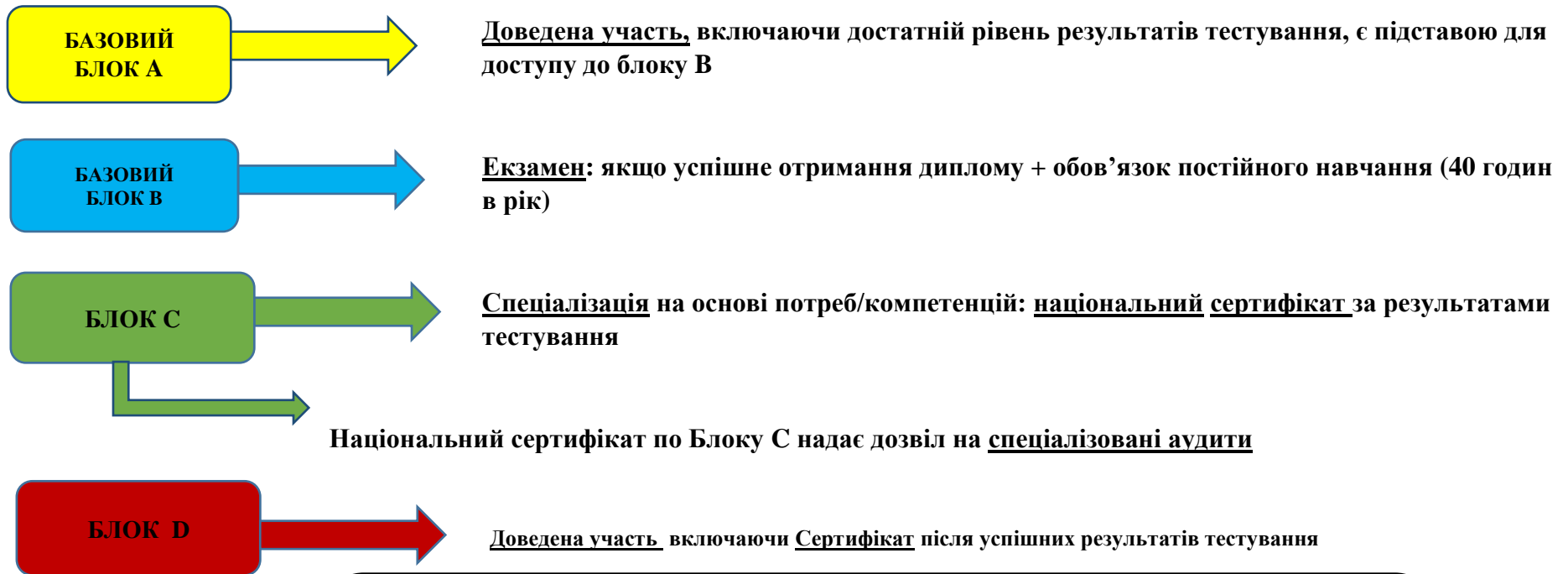
<p><b>A1: Бюджетний процес</b> Модуль, в якому будуть пояснені послідовні етапи бюджетного процесу. Будуть представлені різні способи бюджетування (напр.. програмно-цільовий підхід, лінійне бюджетування). Основний фокус модуля: бюджетний процес з точки зору внутрішнього аудитора з акцентом на його етап реалізації.</p>	<p><b>B1 Фінансове управління та контроль: АО/ВК</b> Даний модуль більш поглиблено розкриє тему ФУК (у порівнянні з модулем А3). Фокус даного модуля на описі операційних та фінансових процесів, з метою більш детального опису систем внутрішнього контролю. Блок-схеми опису процесів (графічна та описова) є частинами модуля.</p>	<p><b>C1 Аудит ефективності</b> Спеціалізований модуль, що фокусується на аудитах, спрямованих на оцінку та/або 7, спрямованих на оцінку та/або вдосконалення економічності, ефективності та результативності процесів в державних інституціях. Значна частина модуля стосується практичних навиків та інструментів, характерних для різних кроків аудиту (пов'язані модулі А5, В2 та В3).</p>	<p><b>D1 Ризико – орієнтоване планування</b> Цей модуль пояснює як керівники підрозділів внутрішнього аудиту можуть організувати планування аудиторської діяльності на основі аналізу ризиків. Він пояснює можливості підготовки належних стратегічних та річних планів аудиту, в яких управління ризиками відіграє ключову роль. (Пов'язані модулі А3 і В1).</p>
<p><b>A2 Базові навички обліку</b> Модуль, в якому пояснюються інструменти, які застосовують бухгалтери в державному секторі. Модуль спрямований на вивчення цих інструментів з точки зору внутрішнього аудиту. Темі: суть балансу, журналів надходжень, узгодження рахунків та звітність.</p>	<p><b>B2 Розробка моделі для порівняння та аналізу даних</b> Цей модуль розкриває теми, як внутрішній аудитор розробляє набір критеріїв та /норм, які будуть використані для порівняння із існуючою реальністю. Інколи критерії та норми вже є чітко визначені, інколи ні. Обидві ситуації будуть роз'яснені. Також будуть представлені різні методи аналізу даних (напр.. Матриця даних).</p>	<p><b>C2 Фінансовий аудит</b> Цей модуль фокусується на характеристиках та конкретних інструментах, що використовуються в фінансовому аудиті. Частина цього модуля також буде присвячена конкретним інструментам, що застосовують у ФА. Статистична та нестатистична вибірки як і поглиблені навички обліку є частиною даного модуля (пов'язаний із модулем А2). Модуль містить теоретичні та практичні елементи</p>	<p><b>D2 Управління проектами</b> Для керівників підрозділів внутрішнього аудиту та керівників аудиторських проектів - /груп важливо отримати знання в сфері управління проектами. Цей модуль розкриває питання: як забезпечити належне управління проектом від початку до кінця. Методологія, що буде використана в цьому модулі - Prince-2.</p>
<p><b>A3 Фінансове управління і контроль (ФУК)</b> Пояснюється відповідальність керівництва щодо ФУК, а також концепція управління ризиками, та роль, яку відіграє внутрішній аудит в цьому процесі. Роз'яснюється концепція КОСО, яка є базовою рамкою ФУК.</p>	<p><b>B3 Навички інтерв'ю, звітування та комунікації</b> Цей модуль фокусується більш поглиблено на фундаментальних навичках внутрішнього аудитора. Навички інтерв'ю будуть представлені як теоретично так і практично. Модуль також включатиме структуру та особливості написання належного аудиторського звіту, а також представлення результатів аудиту відповідним зацікавленим сторонам.</p>	<p><b>C3 ІТ аудит</b> Спеціалізований модуль, що фокусується на концептуальних та технічних аспектах проведення ІТ аудиту. На яких видах контролю зосереджується ІТ аудитор? Які інструменти та знаряддя застосовує ІТ аудитор? Можуть також включати огляд існуючих Моделей для порівняння, таких як COBIT, ITIL та ISO (пов'язаний із модулем В2).</p>	<p><b>D3 Навички комунікації на стратегічному рівні</b> Керівники підрозділів внутрішнього аудиту та керівники аудиторських проектів - /груп повинні володіти належними навичками комунікації та спілкуватися із стратегічним керівництвом організації (вищим керівництвом). Модуль включає теоретичну та практичну частини.</p>
<p><b>A4 Правові рамки та Національні стандарти внутрішнього аудиту</b> Модуль, в якому будуть пояснені основні правові рамки державного управління, а також у взаємозв'язку із міжнародними та національними стандартами аудиту (напр.. об'єктивність та незалежність). Також обговорені відносини внутрішніх аудиторів із іншими (зовнішніми) зацікавленими сторонами (напр.. рахунковою палатою та Фін інспекцією).</p>	<p><b>B4 Співпраця та комунікації з Рахунковою палатою, Фінансовою інспекцією та правоохоронними органами</b> Цей модуль більш глибоко фокусується на особливостях комунікації та співпраці внутрішніх аудиторів із зовнішніми суб'єктами. Фокусування на сферах потенційного дублювання, поводження із випадками шахрайства та корупції, (не) формальні види комунікації між різними сторонами та ефективна співпраця</p>	<p><b>C4 Аудит фондів ЄС</b> Спеціалізований аудит, який фокусується на особливостях аудиту фондів ЄС, яким чином організовується процес аудиту фондів ЄС, а також методологічних та технічних аспектах.</p>	<p><b>D4 Управлінські навички</b> Цей модуль фокусується на загальних управлінських навичках, якими повинен володіти кожен керівник. Які інструменти повинен використовувати керівник та як він повинен використовувати? Яка управлінська інформація необхідна керівнику внутрішнього аудиту та/або лідеру аудиторської групи для належного управління процесом?</p>
<p><b>A5 Внутрішній аудит: базові засади</b> Модуль, в якому пояснюються базові засади та характеристики внутрішнього аудиту в державному секторі, а також різні види аудиту. Фокус даного модуля виключно на методології.</p>	<p><b>B(ToT) Тренінг для тренерів</b> Внутрішні аудитори, які мотивовані, мають бажання, навички та можливості в майбутньому стати тренерами, можуть взяти участь у тренінгу для підготовки тренерів. Мета такого модуля – підготувати майбутніх тренерів./модераторів/ наставників у сфері внутрішнього аудиту</p>		<p><b>D5 Забезпечення якості</b> Цей модуль пов'язаний із організацією забезпечення якісного внутрішнього аудиту. Пояснені будуть внутрішня та зовнішня оцінки (в частині організації проведення, вимог та критеріїв оцінки)</p>

Блок А	Після теоретичних частин А4, А5, А6: 5 днів практичні вправи (Кейси).	Після теоретичних частин А1, А2, А3: 5 днів практичні вправи (кейси)	
Блок В	Під час модулів В2, В3 та В4: практичні вправи (кейси).  Тренінг для тренерів: практика дидактичних навиків + модераторів та наставників для пілотів.	В процесі модуля В1: практичні вправи (кейси).	В процесі В4: практичні елементи комунікацій та співпраці із зовнішніми організаціями
Блок С	Практичні елементи через вправи (кейси), які будуть розглядатися у модулях та пілотах.		
Блок D			В процесі модулів: фокусування на практичних навиках

Вимоги для оцінки кожного блоку:

-  Початківці або < 1 року досвіду, без сертифікації Блоку А
-  Початківці або < 1 року досвіду та підтвердження участі та позитивних результатів тестування Блоку А
-  >1 року досвіду та наявності диплому (завершені Блоки А+В)
-  Управлінці + достатні знання та досвід та/або доведена участь у Блоках А+В





Постійна освіта, у взаємозв'язку із програмою тренінгом для тренерів (ToT):

40 годин щорічна обов'язкова освіта через:

- Семінари, проведення або відвідування тренінгів;
- Модерування/наставництво на робочому місці;
- Пілоти (після Сертифікату Блоку С) як спосіб постійного навчання.

Учасність не внутрішніх аудиторів:

- **В1: ФУК/Адміністрування організації/Внутрішній контроль:** також доступні для фінансових експертів та управлінців. Можливо В1 буде змішана група;
- Окремі ФУК пілоти можуть бути організовані для групи не внутрішніх аудиторів.

## Пояснення/Коментарі:

- Блок А містить 5 днів теоретичного тренінгу та 5 днів практичних занять із використанням кількох кейсів (вправ);
- Блок А: теоретична частина тренінгу буде проводитися для 1 групи, у практичній частині група буде поділена на 2 підгрупи, які будуть займатися паралельно;
- Блок А: послідовність модулів є логічною, починаючи від бюджетного процесу → основи обліку → основи ФУК → правова рамка → Базові засади внутрішнього аудиту;
- Блоки А та В можуть розглядатися як єдине ціле базового тренінгу, у якому Блок А спрямований на навчання фундаментальних принципів та правових норм, і Блок В – на важливі навички та інструменти, необхідні кожному аудитору;
- ФУК ділений на дві частини: фундаментальні засади (Модель COSO) буде представлена у Блоці А, практичне застосування на прикладі різних процесів буде частиною Блоку В;
- Блок А та Блок В передбачають достатньо часу для різних видів аудит, які визначені Українськими стандартами ВА. Практичні вправи, як і теоретичні частини будуть містити пояснення цих різних видів аудиту (Ефективності, фінансового, відповідності, а також ІТ);
- Модулі Блоку В будуть логічними та достатніми у часовому вимірі. Для учасників можливо буде, наприклад, пройти 2 модулі на протязі 2 тижня (4 дні);
- Спеціалізація у Блоці С базуватиметься на результатах оцінки керівником підрозділу внутрішнього аудиту компетенцій аудитора, його персональної мотивації та практичних потреб спеціалізації підрозділу;
- Блок С включає не лише теорію, практичні пілоти є також частиною Блоку.

Додаток 4  
**ЗАТВЕРДЖЕНО**  
 (керівник органу, дата)

**Програма забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту  
 на \_\_\_\_ рік підрозділу внутрішнього аудиту в державному органі**

**ЦІЛЬ ПРОГРАМИ:** (частина мети діяльності підрозділу внутрішнього аудиту, у тому числі – безперервного удосконалення діяльності)

**ОБЛАСТЬ ПОКРИТТЯ:** (всі заходи/аудиторські дослідження чи окремі аспекти діяльності – управління діяльністю, моніторинг, звітування тощо)

Висновки (результати) внутрішніх оцінок якості (відхилення, порушення/або недоліки) встановлені за попередній рік:		Запропоновані заходи щодо удосконалення діяльності, у тому числі:		Висновки (результати) зовнішніх оцінок якості (відхилення, порушення/або недоліки), у тому числі встановлені за попередні періоди	Запропоновані заходи удосконалення за результатами зовнішніх оцінок якості	Відповідальні виконавці		Термін виконання		Відмітка про виконання		Інші області, які потребують удосконалення
						Внутрішні оцінки	Зовнішні оцінки	Внутрішні оцінки	Зовнішні оцінки	Внутрішні оцінки	Зовнішні оцінки	
За результатами моніторингу діяльності (здійснюється керівником підрозділу)	За результатами періодичного аналізу (здійснюється працівниками підрозділу внутрішнього аудиту – самостійно чи іншими працівниками)	За результатами моніторингу діяльності	За результатами періодичного аналізу	5	6	7	8	9	10	11	12	13
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...

Додаток (у разі необхідності)  
 Керівник підрозділу внутрішнього аудиту

ПІБ/підпис/дата