



Міністерство
фінансів
України



CHU
Central Unit
of Harmonization

**Зміни нормативного
регулювання внутрішнього аудиту:**

нові Стандарти внутрішнього аудиту

**Порядок проведення сертифікації
працівників підрозділів внутрішнього аудиту**



Міністерство
фінансів
України



CHU
Central Unit
of Harmonization

Наказ Міністерства фінансів України від 06.04.2026 № 188 «Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту»

Передумови змін: Вимоги євроінтеграційного курсу України – необхідність гармонізації національних стандартів ВА з Глобальними стандартами ІА



1 Угода про асоціацію між Україною та ЄС

Стаття 347 Глави 3 «Управління державними фінансами: бюджетна політика, внутрішній контроль і зовнішній аудит» Розділу V

2 Стратегія реформування системи управління державними фінансами 2026–2030

Затверджена розпорядженням Уряду від 25.02.2026 № 217-р (пункт 109 Операційного плану заходів)

3 Національна програма адаптації законодавства до acquis ЄС

Затверджена постановою КМУ від 01.04.2026 № 438 (пункт 1 Розділу «Фінансовий контроль»)

4 Дорожня карта з питань реформи державного управління

Затверджена розпорядженням Уряду від 14.05.2025 № 475-р (підпункт 1 пункту 7 Розділу «Управління державними фінансами»)

Відповідність Глобальним стандартам внутрішнього аудиту



Наказом Міністерства фінансів України від 06.04.2026 № 188 затверджено Стандарти внутрішнього аудиту, які розроблені з урахуванням вимог Глобальних стандартів внутрішнього аудиту (IPPF IIA © IIA 2025)

Стандарти відображають сучасні підходи та найкращі міжнародні практики у сфері внутрішнього аудиту й формують методологічну основу для належної, ефективної та послідовної організації і здійснення внутрішнього аудиту



Оновлення та удосконалення нормативного регулювання діяльності з внутрішнього аудиту в органах державної влади

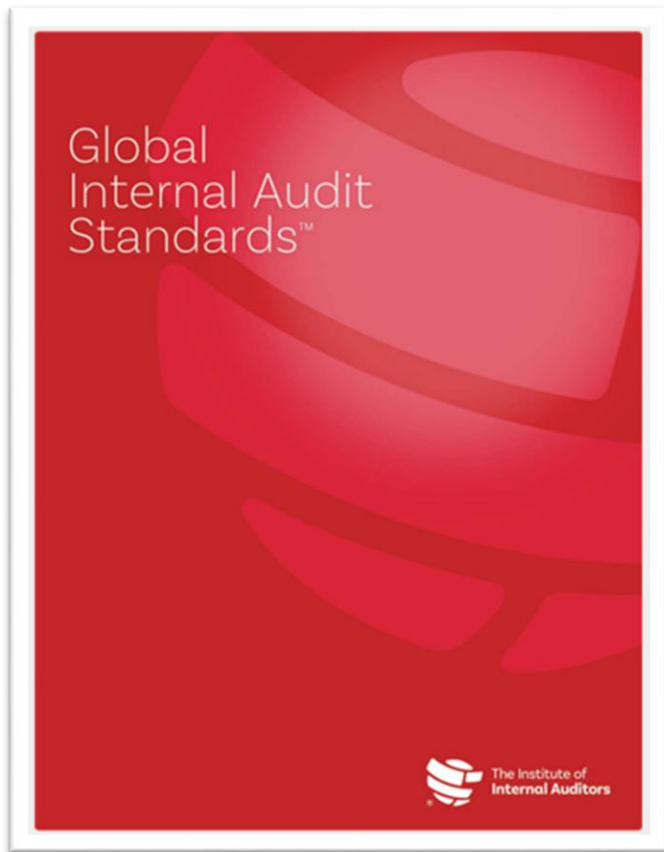


Узгодження Стандартів внутрішнього аудиту відповідно до сучасних міжнародних підходів, найкращих практик Європейського Союзу та Глобальних стандартів внутрішнього аудиту



Підвищення якості та ефективності функціонування системи державного внутрішнього фінансового контролю

П. 2 Розділу I Стандартів внутрішнього аудиту



Стандарт 2.1 Індивідуальна об'єктивність

Вимоги

Внутрішні аудитори повинні підтримувати професійну об'єктивність під час виконання всіх аспектів послуг внутрішнього аудиту. Професійна об'єктивність вимагає від внутрішніх аудиторів неупередженого та незалежного мислення, і винесення суджень на основі збалансованої оцінки всіх відповідних обставин.

Внутрішні аудитори повинні знати про можливі упередження та долати їх.

Рекомендації щодо впровадження

Об'єктивність означає, що внутрішні аудитори виконують свою роботу без компромісів або впливу суспільних очікувань. Внутрішній Аудит разом з встановленими політиками та тренінгами, організованими керівником внутрішнього аудиту, підтримують об'єктивність шляхом надання вимог, процедур та керівництва, що встановлюють систематичний та дисциплінований підхід до збору та оцінки інформації для забезпечення збалансованої оцінки діяльності, що перевіряється. Навчання може допомогти внутрішнім аудиторам краще зрозуміти сценарії, що загрожують об'єктивності, і найкращі шляхи їх вирішення.

Здійснення об'єктивних оцінок вимагає незаангажованого мислення, вільного від упереджень та неналежного впливу, що має вирішальне значення для надання об'єктивної впевненості та консультацій раді та вищому керівництву. Внутрішнім аудиторам слід розвинути усвідомлення того, як ситуації, дії та стосунки можуть вплинути на їх здатність бути об'єктивними.

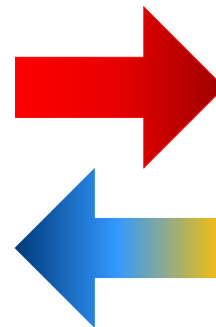
Внутрішнім аудиторам слід враховувати людську схильність неправильно тлумачити інформацію або робити припущення чи помилки, що погіршує здатність об'єктивно оцінювати інформацію та докази.

Приклади упереджень включають, але не обмежуються, наступними:

- Упередженість самоперевірки - відсутність критичного погляду під час рецензування власної роботи, що може призвести до неспроможності помічати помилки або недоліки.
- Упередженість через подібність - створення припущень на основі минулого досвіду, що може скомпрометувати професійний скептицизм.
- Свідоме або несвідоме упередження - неправильне тлумачення інформації на основі заздалегідь склених уявлень про культуру, етнічну приналежність, стать, ідеологію, расу або інші характеристики, що може сприяти некоректним судженням.

Приклади доказів відповідності

- Дотримання стандартів внутрішнього аудиту, що вимагають відповідальності внутрішніх аудиторів за дотримання об'єктивності.
- Політики та процедури, пов'язані з об'єктивністю.



Для забезпечення виконання вимог національних Стандартів використовуються рекомендації щодо впровадження та приклади доказів відповідності, які наведені в Глобальних стандартах внутрішнього аудиту

П. 2 Розділу I Стандартів внутрішнього аудиту



ЗАТВЕРДЖЕНО
Наказ Міністерства фінансів України
06 квітня 2026 року № 188

Зареєстровано в Міністерстві
юстиції України
12 травня 2026 р.
за № 656/46050

Стандарти внутрішнього аудиту

I. Загальні положення

1. Ці Стандарти розроблено з метою визначення єдиних підходів до провадження діяльності з внутрішнього аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, Раді міністрів Автономної Республіки Крим, обласних, Київській та Севастопольській міських державних адміністраціях, інших головних розпорядниках коштів державного бюджету (далі – органи державної влади), їх територіальних органах та бюджетних установах, а також до сфери їх управління та контролю з метою підвищення якості внутрішнього аудиту.

2. Для забезпечення виконання вимог цих Стандартів використовуються рекомендації щодо впровадження та приклади доказів відповідності, які наведені в Глобальних стандартах внутрішнього аудиту (IPPF ІА © ІА 2025).

3. Термін, використаний в цих Стандартах, мають такі значення:
аудиторське дослідження (оцінка з надання впевненості) – діяльність з внутрішнього аудиту, що передбачає здійснення об'єктивної оцінки об'єкта внутрішнього аудиту, що досліджується, з метою надання відповідної впевненості залежно від виду, часу та обсягу проведених аудиторських процедур;

аудиторське завдання – запланований для виконання обсяг роботи з проведення аудиторського дослідження або здійснення аудиторського консультування;

аудиторське консультування – діяльність з внутрішнього аудиту щодо надання керівнику та іншим зацікавленим особам установи документально оформлених консультацій, спрямованих на забезпечення належної системи управління, внутрішнього контролю та управління ризиками, характер та обсяг якого підлягає узгодженню з відповідними зацікавленими особами;

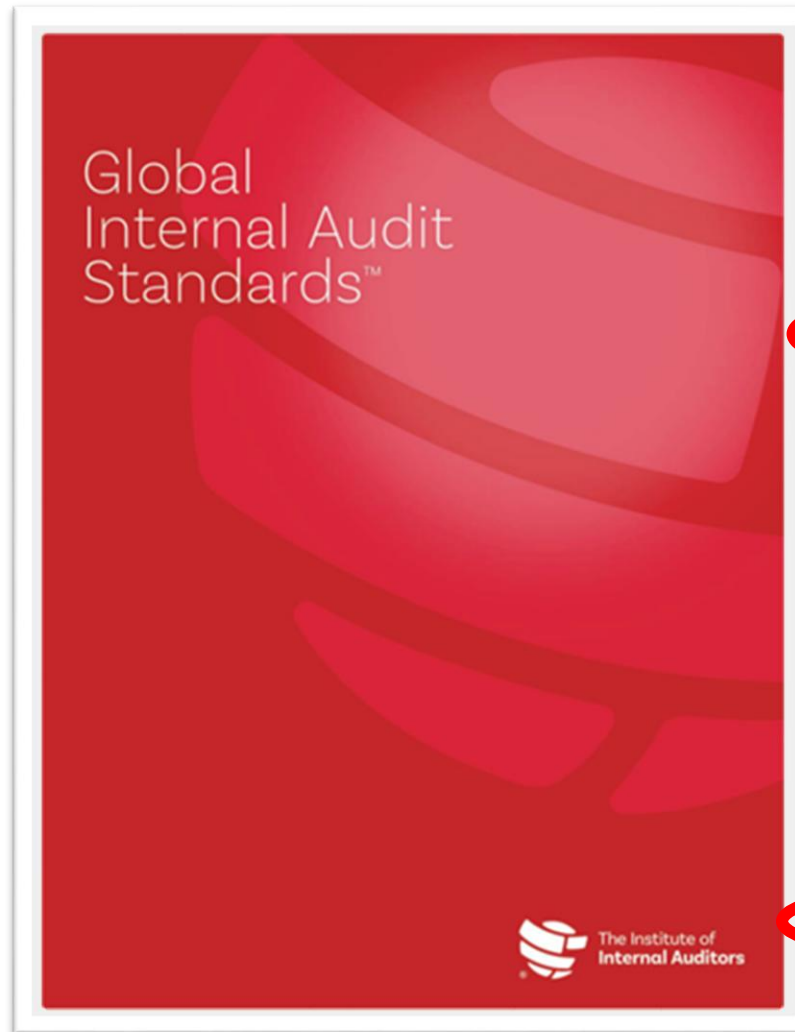
аудиторський доказ – зібрана та задокументована працівником / працівниками підрозділу внутрішнього аудиту належна, достатня та надійна інформація, яка використовується для обґрунтування висновку за результатами аудиторського завдання;



НАКАЗ Мінфін СЕД АСКОД
Сертифікат 04AF212836405D990400000693A2D00CC5BEFD0
Підписувач: Вуграк Ігор Михайлович
Дійсний з 10.03.2026 8:47:12 по 10.03.2028 8:47:12



Міністерство фінансів України
№ 188 від 06.04.2026



Стандарт 2.1 Індивідуальна об'єктивність

Вимоги

Внутрішні аудитори повинні підтримувати професійну об'єктивність під час виконання всіх аспектів послуг внутрішнього аудиту. Професійна об'єктивність вимагає від внутрішніх аудиторів неупередженого та незалежного мислення, і винесення суджень на основі збалансованої оцінки всіх відповідних обставин.

Внутрішні аудитори повинні знати про можливі упередження та долати їх.

Рекомендації щодо впровадження

Об'єктивність означає, що внутрішні аудитори виконують свою роботу без компромісів або впливу суджень інших осіб. Глобальні Стандарти Внутрішнього Аудиту разом з встановленими політиками та тренінгами, організованими керівником внутрішнього аудиту, підтримують об'єктивність шляхом надання вимог, процедур та керівництва, що встановлюють систематичний та дисциплінований підхід до збору та оцінки інформації для забезпечення збалансованої оцінки діяльності, що перевіряється. Навчання може допомогти внутрішнім аудиторам краще зрозуміти сценарії, що загрожують об'єктивності, і найкращі шляхи їх вирішення.

Здійснення об'єктивних оцінок вимагає незаангажованого мислення, вільного від упереджень та неналежного впливу, що має вирішальне значення для надання об'єктивної впевненості та консультацій раді та вищому керівництву. Внутрішнім аудиторам слід розвинути усвідомлення того, як ситуації, дії та стосунки можуть вплинути на їх здатність бути об'єктивними.

Внутрішнім аудиторам слід враховувати людську схильність неправильно тлумачити інформацію або роботи припущення чи помилки, що погіршує здатність об'єктивно оцінювати інформацію та докази.

Приклади упереджень включають, але не обмежуються, наступними:

- Упередженість самоперевірки - відсутність критичного погляду під час рецензування власної роботи, що може призвести до неспроможності помічати помилки або недоліки.
- Упередженість через подібність - створення припущень на основі минулого досвіду, що може скомпрометувати професійний скептицизм.
- Свідоме або несвідоме упередження - неправильне тлумачення інформації на основі заздалегідь складених уявлень про культуру, етнічну приналежність, стать, ідеологію, расу чи інші характеристики, що може спричинити некоректні судження.

Приклади доказів відповідності

- Посилання в статуті внутрішнього аудиту на відповідальність внутрішніх аудиторів за дотримання об'єктивності.
- Політики та процедури, пов'язані з об'єктивністю.



15 принципів

47 стандартів

I. Загальні положення

II. Мета внутрішнього аудиту

III. Етика і професіоналізм

IV. Статус підрозділу внутрішнього аудиту

V. Управління діяльністю підрозділу внутрішнього аудиту





1. Кардинальна зміна структури та філософії документа

Стандарти 1247	Стандарти 188
<p>Спрощена структура, що поділялася лише на дві великі групи: «Стандарти якісних характеристик» (вимоги до організації) та «Стандарти діяльності» (планування, здійснення, звітування)</p>	<p>Побудовані за сучасною європейською /глобальною методологією, розподілені на чіткі концептуальні <u>Розділи</u> та <u>Принципи</u>, що охоплюють:</p> <ul style="list-style-type: none">✓ Етику і професіоналізм (Принципи 1–5)✓ Статус підрозділу та взаємодію з керівництвом (Принципи 6–8)✓ Управління діяльністю та ресурсами підрозділу (Принципи 9–12)✓ Безпосередню організацію, планування та виконання аудиторського завдання (Принципи 13–15)

СТАНДАРТИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ



III. Етика та професіоналізм



1. Принцип 1

«Демонстрація чесності»



2. Принцип 2

«Підтримка об'єктивності»



3. Принцип 3

«Демонстрація компетентності»



4. Принцип 4

«Належна професійна ретельність»



5. Принцип 5

«Підтримка конфіденційності»



IV. Статус підрозділу внутрішнього аудиту



6. Принцип 6

«Повноваження підрозділу внутрішнього аудиту»



7. Принцип 7

«Незалежність підрозділу внутрішнього аудиту»



8. Принцип 8

«Взаємодія з керівником установи»



V. Управління діяльністю підрозділу внутрішнього аудиту



9. Принцип 9

«Стратегічне планування внутрішнього аудиту»



10. Принцип 10

«Управління ресурсами»



11. Принцип 11

«Забезпечення ефективної комунікації»



12. Принцип 12

«Підвищення якості»



13. Принцип 13

«Організація та планування аудиторського завдання»



14. Принцип 14

«Виконання аудиторського завдання»

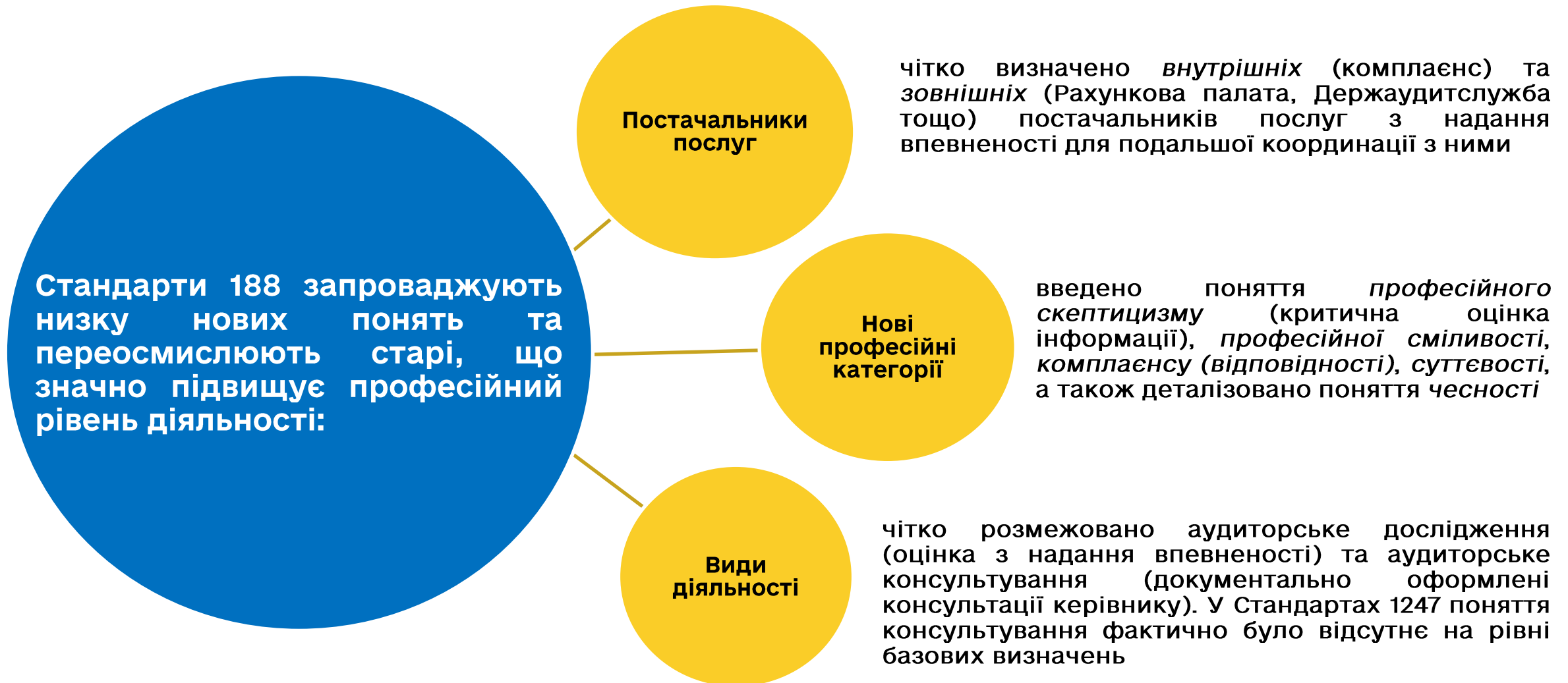


15. Принцип 15

«Підготовка аудиторського звіту, здійснення моніторингу виконання рекомендацій та/або плану заходів з їх впровадження»



2. Суттєве розширення та трансформація термінологічного апарату





3. Нова модель етики та професіоналізму

1

• Стандарти 188 поглиблюють етичні вимоги, виділяючи їх у п'ять фундаментальних принципів:

- ✓ демонстрація чесності
- ✓ підтримка об'єктивності
- ✓ демонстрація компетентності
- ✓ належна професійна ретельність
- ✓ підтримка конфіденційності

2

• Запроваджено обов'язок проявляти професійну сміливість під тиском чи за умов несприятливих наслідків

3

• Встановлено жорсткий «імунітет» (карантинний період): аудитори не можуть проводити дослідження у сферах, за які вони були відповідальними протягом останніх 12 місяців



4. Впровадження інструментів координації та уникнення дублювання



Нові стандарти (Стандарт 9.4) вимагають від керівника аудиту координувати роботу з іншими постачальниками послуг з надання впевненості



Для цього впроваджується інноваційний інструмент – карта з надання впевненості (*assurance map*), яка дозволяє систематизувати ризики, бачити прогалини в контролі та уникати дублювання перевірок з іншими органами контролю



5. Цифровізація та технологічні ресурси



Стандарти 188 (Стандарти 4.2 та 10.2) вперше на нормативному рівні закріплюють використання автоматизованих методів аудиту, програмного забезпечення та інструментів дослідження даних і аналітики

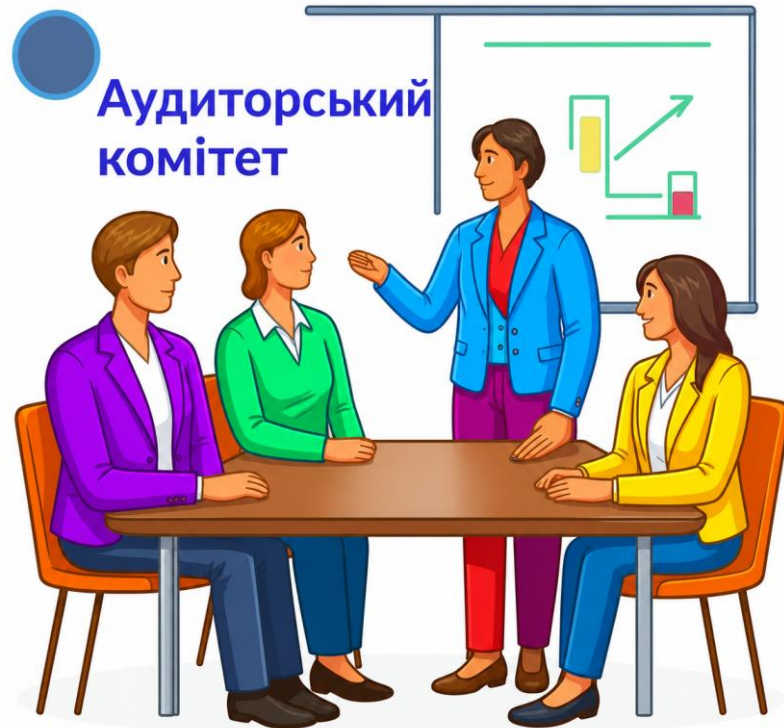


Керівник підрозділу тепер зобов'язаний оцінювати технологічні обмеження та ініціювати навчання аудиторів новим ІТ-технологіям



6. Інститут Аудиторських комітетів та посилення незалежності

Нові стандарти інтегрують діяльність Аудиторських комітетів (у разі їх утворення в установах) в систему управління/нагляду



Взаємодія

- Керівник підрозділу внутрішнього аудиту взаємодіє з аудиторським комітетом

Звітність

- Керівник підрозділу внутрішнього аудиту звітує аудиторському комітету про забезпечення незалежності, стан виконання програми якості

Узгодження

- Керівник підрозділу внутрішнього аудиту узгоджує Декларацію внутрішнього аудиту з аудиторським комітетом



7. Прогресивна система оцінки якості та залучення незалежних оцінювачів

Запроваджено нову норму:

зовнішня оцінка якості незалежним оцінювачем має проводитися щонайменше раз на 5 років. Оцінювачами можуть бути комерційні аудиторські суб'єкти або сертифіковані керівники аудиту з інших держорганів (за принципом крос-оцінки) – *відтермінована норма*

Встановлено високі вимоги до таких оцінювачів, включаючи наявність міжнародного сертифіката CIA (Certified Internal Auditor)



Стандарти № 188 переводять внутрішній аудит в державному секторі України з класичної моделі «контролю минулих подій» (як це було за Стандартами 1247) у проактивну модель надання впевненості та консультування

Абсолютно нові терміни з міжнародної практики ІІА



Комплаєнс (відповідність)

це поняття використовувалося на рівні загального законодавства або в банківському секторі, але в термінах національних стандартів державного ВА як окрема система заходів з'явилося вперше

Зовнішні постачальники послуг з надання впевненості

(Рахункова палата, Держаудитслужба, незалежні оцінювачі)

Зацікавлені особи (стейкхолдери)

нове узагальнене поняття, що охоплює не лише керівника установи, а й широке коло осіб (працівники, регулятори, громадськість), які мають інтерес до результатів аудиту

Внутрішні постачальники послуг з надання впевненості

(комплаєнс, юристи, ризик-менеджери, інформбезпека тощо) – запроваджено для чіткого розмежування внутрішнього аудиту та інших ліній захисту в установі

Аудиторське консультування

нові стандарти чітко розділили всю діяльність на два фундаментальні типи завдань: *надання впевненості* (дослідження) та *консультування*

Чесність

як базовий термін/принцип у розділі термінів (раніше етичні принципи регулювалися окремим документом – Кодексом етики працівників підрозділу ВА, який тепер скасовано й інтегровано безпосередньо у Стандарти)

Терміни, що замінили старі поняття або отримали суттєве оновлення



- 1** Аудиторське дослідження (оцінка з надання впевненості) замінило собою звичне поняття «внутрішній аудит» як процес або «перевірка»
- 2** Аудиторське завдання прийшло на зміну поняттю «проведення внутрішнього аудиту» (як конкретного заходу), тепер завданням називають окремо взятий плановий чи позаплановий аудит або *надання консультації*
- 3** Робоча програма аудиторського завдання минулий документ називався просто «Програма проведення внутрішнього аудиту»
- 4** Спостереження (знахідка, виявлений недолік) раніше в практиці та наказах частіше фігурували терміни «порушення», «недоліки» або «відхилення». Поняття «спостереження» (або аудиторська знахідка) є прямим перекладом міжнародного терміна «finding»
- 5** Результати аудиторського завдання чітко визначена тріада: спостереження + висновки + рекомендації
- 6** Простір внутрішнього аудиту хоча концепція «об'єктів аудиту» та бази даних існувала в попередніх роз'ясненнях, саме як офіційний базовий термін у розділі загальних положень стандартів він закріпився для окреслення всієї сукупності потенційних об'єктів дослідження

Що залишилося незмінним?



Такі класичні поняття були присутні й у старих стандартах (Стандарти 1247), проте у нових стандартах їхні дефініції були дещо відшліфовані для точної відповідності Глобальним стандартам ІА



Різниця між аудиторським дослідженням (наданням впевненості) та аудиторським консультуванням



Стандарти чітко розмежовують поняття аудиторське дослідження та аудиторське консультування за їхньою метою, характером взаємодії із замовником та обов'язковістю окремих процедур



Аудиторське дослідження (оцінка з надання впевненості)

діяльність, що передбачає здійснення **об'єктивної оцінки об'єкта** з метою надання відповідної впевненості залежно від виду, часу та обсягу проведених процедур

Аудиторське консультування

діяльність щодо надання керівнику та іншим зацікавленим особам **документально оформлених консультацій**, спрямованих на забезпечення належної системи управління, внутрішнього контролю та управління ризиками

АУДИТОРСЬКЕ КОНСУЛЬТУВАННЯ

Визначення та підходи до аудиторського консультування



Мета

- забезпечення належної системи управління, внутрішнього контролю та управління ризиками в установі
- покликана посилити спроможність установи успішно досягати поставлених цілей, покращувати якість управлінських рішень та вдосконалювати процеси

Головний підхід

- на відміну від регламентованих досліджень, *характер і обсяг КОНСУЛЬТУВАННЯ* підлягають обов'язковому узгодженню з відповідними зацікавленими особами (замовниками консультації)

Забезпечення об'єктивності

- **суворе обмеження:**
- аудитори не можуть брати участі в консультуваннях щодо тих напрямів діяльності, функцій чи процесів, за які вони були безпосередньо відповідальними протягом останніх 12 місяців
- Якщо згодом за цим же напрямом проводитиметься аудиторське дослідження, керівник підрозділу має переконатися, що характер наданої раніше консультації не впливає на об'єктивність, і розподілити ресурси (персонал) у належний спосіб

Аудиторське консультування

Розмежування консультативної діяльності та управлінської відповідальності



Де проходить межа між консультативною діяльністю та участю в управлінських рішеннях?

Ця чітка лінія розмежування базується на декількох засадах нових Стандартів - межа між консультативною діяльністю та безпосереднім прийняттям управлінських рішень є ключовим фактором збереження незалежності та професійної об'єктивності внутрішнього аудитора

Головний критерій розмежування – відповідальність за наслідки та безпосереднє виконання

Аудиторське консультування

• це діяльність, спрямована на надання керівнику установи та іншим особам *документально оформлених консультацій*. Їх мета – допомогти керівництву покращити систему управління, внутрішнього контролю та управління ризиками. Характер та обсяг таких консультацій обов'язково узгоджуються із замовником

Управлінське рішення

• це виключна прерогатива та обов'язок керівника установи або відповідальної за діяльність особи. Аудитор допомагає *підвищити якість* управлінських рішень, що приймаються керівництвом, але ніколи не приймає їх самостійно



Роль аудитора: поради проти відповідальності



Дозволено (консультування)

- надавати професійні судження
- аналізувати ризики проектів рішень
- оцінювати процеси комплаєнсу
- пропонувати альтернативні варіанти вирішення проблем чи рекомендації

Водночас внутрішні аудитори діють як радники, чия думка має рекомендаційний характер

Заборонено (участь в управлінні)

Внутрішній аудитор не може:

- затверджувати регламенти
- підписувати фінансові чи розпорядчі документи установи
- погоджувати операції як контролююча ланка в операційному процесі
- вибирати конкретний варіант дій для реалізації стратегії чи брати на себе обов'язки з управління ризиками установи



Аудиторське консультування

Планування аудиторського консультування



Процес планування консультування інтегрований у загальну систему, але має суттєві процедурні спрощення:

Включення до планів

Завдання з консультування включаються до загального Плану діяльності з внутрішнього аудиту (який містить як стратегічний трирічний, так і операційний річний аспекти). Підставою для включення, серед іншого, є безпосередні запити керівника установи та відповідальних за діяльність осіб. Також керівник підрозділу ВА заздалегідь передбачає резерв робочого часу для виконання позапланових консультацій

Оцінка ризиків

На етапі планування конкретного консультативного завдання попередня оцінка ризиків здійснюється працівниками підрозділу внутрішнього аудиту виключно у разі наявності потреби в результатах її проведення

Визначення цілей та обсягу

Цілі мають чітко відображати, що це саме консультативне завдання, оскільки очікування зацікавлених осіб відрізняються від оцінки з надання впевненості. Обсяг встановлює межі консультування

Критерії оцінки

Визначення критеріїв оцінки під час планування завдання з консультування також здійснюється лише за наявності такої потреби

Робоча програма

За результатами планування обов'язково складається Робоча програма аудиторського завдання, яка фіксує об'єкт, цілі, питання до розгляду, строки, склад групи тощо. Вона підписується керівником підрозділу внутрішнього аудиту та затверджується керівником установи до початку виконання роботи

Аудиторське консультування

Планування аудиторського консультування



На етапі планування консультативного завдання попередня оцінка ризиків здійснюється працівниками підрозділу внутрішнього аудиту за наявності потреби в результатах проведення

Така потреба виникає у випадках, коли *результати цієї оцінки безпосередньо впливають на якість організації самого завдання*, а саме для:

Формулювання цілей та визначення обсягу завдання

цілі кожного аудиторського завдання мають відображати результати оцінки ризиків, щоб чітко визначити межі дослідження об'єкта (напрями діяльності, процеси, операції тощо)

Визначення конкретних питань, що підлягають дослідженню (консультуванню)

на основі оцінки ризиків у робочій програмі завдання фіксуються найбільш критичні та вразливі сфери об'єкта, які потребують розробки консультативних рішень

Обґрунтування та розробки робочої програми

результати оцінки є підґрунтям для складання кроків, аудиторських прийомів і процедур збору й аналізу інформації, які зазначаються у програмі

Визначення типу та кількості необхідних ресурсів

оцінка ризиків дозволяє керівнику підрозділу правильно оцінити характер і складність завдання для розрахунку тривалості його виконання, залучення експертів відповідного профілю чи оптимізації складу аудиторської групи

Аудиторське консультування

Виконання та документування результатів аудиторського консультування



Особливості виконання (Збір доказів):

- Під час виконання завдань з аудиторського консультування аналіз інформації проводиться відповідно до погоджених цілей. Проте Стандарти чітко зазначають: збір доказів для формулювання спостережень (знахідок, недоліків) може бути необов'язковим, залежно від визначених цілей завдання

Документування процесу:

- Попри консультаційний характер, результати аналізу, оцінки та вся допоміжна інформація повинні бути задокументовані. Документація має бути точною, повною, затверджуватися керівником підрозділу аудиту та формуватися у Справу внутрішнього аудиту, яка підлягає обов'язковому тимчасовому зберіганню та подальшій передачі до архіву

Оформлення результатів (Звітність):

- Результати відображаються в Аудиторському звіті. Працівники забезпечують точність, об'єктивність, чіткість, лаконічність та конструктивність у звітуванні. Перед наданням керівнику установи звіт переглядає й затверджує керівник підрозділу внутрішнього аудиту. Проект звіту може обговорюватися із зацікавленими особами для додаткової перевірки точності даних

Моніторинг:

- Керівник підрозділу внутрішнього аудиту через внутрішні документи організовує моніторинг результатів упровадження наданих рекомендацій (або планів заходів), щоб переконатися, що зацікавлені особи розпочали ефективні дії, або ж керівництво установи свідомо взяло на себе ризик їх невиконання

Аудиторське консультування

Дослідження/консультування: приклади об'єктів аудиту



Для наочності візьмемо три типові сфери діяльності установи:

публічні закупівлі	ІТ-інфраструктура	управління державним майном
--------------------	-------------------	-----------------------------

і подивимося, як один і той самий об'єкт трансформується залежно від форми завдання

Сфера: Публічні закупівлі

- Як об'єкт аудиторського дослідження (надання впевненості):

Тема: «Аудит відповідності та/або ефективності процедур закупівель за процедурою відкритих торгів за 2025 рік»

Що робить аудит: Об'єктивно *оцінює вже виконані операції*. Аудитори перевіряють/досліджують тендерну документацію, укладені договори та акти виконаних робіт на предмет дотримання законодавства, виявляють порушення чи неефективне витрачання коштів і надають керівнику незалежний висновок (впевненість) про стан контролю у сфері закупівель

- Як об'єкт аудиторського консультування:

Тема: «Консультування щодо розробки внутрішнього регламенту (положення) про уповноважену особу з питань закупівель та оптимізації тендерних процесів»

Що робить аудит: На запрошення/вимогу керівництва *допомагає оптимізувати процес*, який тільки створюється або реформується. Аудитори *не перевіряють минулі помилки, а дають поради*, як краще прописати внутрішні контролі в новому регламенті, щоб мінімізувати ризики корупції чи помилок у майбутньому



Сфера: Цифровізація та ІТ (наприклад, Інформаційна система / портал)

- Як об'єкт аудиторського дослідження (Надання впевненості)

Тема: «Аудит надійності системи захисту персональних даних у діючому модулі ІТ-системи»

Що робить аудит:

- Проводить тестування існуючих засобів контролю (парольний захист, логування дій, права доступу). Результат – офіційний звіт із професійним судженням про те, чи є система захисту ефективною, чи існують критичні вразливості
- Як об'єкт аудиторського консультування:

Тема: «Надання консультаційної підтримки під час розробки технічного завдання (ТЗ) на впровадження нового цифрового модуля»

Що робить аудит:

- Аудитори виступають радниками на етапі проектування. Вони підказують розробникам та профільному підрозділу, які саме елементи внутрішнього контролю та моніторингу варто закласти в архітектуру системи ще до її написання, щоб згодом автоматично уникнути помилок



Сфера: Управління державними підприємствами / майном

- Як об'єкт аудиторського дослідження (надання впевненості):

Тема: «Аудит ефективності управління об'єктами державної власності, що перебувають у сфері управління установи»

Що робить аудит:

- Оцінює, як підприємства виконували фінансові плани, чи приносили прибуток, чи раціонально використовувалося майно. Формується чітка оцінка: «управління майном є ефективним / частково ефективним / неефективним»
- Як об'єкт аудиторського консультування:

Тема: «Консультативна допомога з питань імплементації принципів корпоративного управління та критеріїв ESG в діяльність державних підприємств»

Що робить аудит:

- Надає методичні рекомендації, роз'яснює міжнародні практики та допомагає керівництву розробити дорожню карту впровадження нових стандартів звітності

Аудиторське консультування



Якщо під час аудиторського дослідження внутрішній аудит діє як незалежний оцінювач (аналізує «що є» і порівнює з тим, «як має бути»), то під час аудиторського консультування він виступає як внутрішній експерт-консультант (допомагає розібратися, «як зробити краще»), при цьому жодним чином не приймаючи управлінських рішень замість керівництва

Ознака порівняння	Аудиторське дослідження (надання впевненості)	Аудиторське консультування
Основна мета	Об'єктивна оцінка існуючого стану об'єкта для надання керівнику впевненості у його функціонуванні	Надання порад, рекомендацій та допомоги для вдосконалення процесів і управління ризиками
Хто визначає межі (обсяг)	Підрозділ внутрішнього аудиту самостійно на основі оцінки ризиків	Узгоджується із замовником (керівництвом, що звернулося за консультацією)
Оцінка ризиків та критерії	Обов'язково визначаються критерії оцінки та проводиться оцінка ризиків під час планування	Здійснюються лише у разі потреби (якщо це впливає з характеру запиту)
Обов'язковість доказів	Суворо обов'язково: висновки мають базуватися на достатніх та надійних аудиторських доказах	Збір доказів для формулювання спостережень може бути не обов'язковим
Форма фінального звіту	Аудиторський звіт, що містить обов'язкове професійне судження (оцінку ефективності системи)	Документально оформлена консультація - звіт, без класичної оцінки ефективності
Вплив на майбутню роботу	Не обмежує право проводити наступні аудити цього ж об'єкта	Обмеження незалежності (12 місяців): аудитори, що консультували процес, рік не можуть проводити його дослідження з надання впевненості



Керівник підрозділу внутрішнього аудиту зобов'язаний розробити внутрішні документи (регламенти), які мають охоплювати всі аспекти діяльності з внутрішнього аудиту та розроблятися з урахуванням Стандартів і Порядку № 1001



Всі порядки та підходи мають розроблятися гнучко – з урахуванням специфіки діяльності конкретної установи, її розміру, структури підрозділу внутрішнього аудиту та складності об'єктів

Які основні внутрішні документи має оформити підрозділ?

Згідно зі Стандартом 6.1, основними внутрішніми документами з питань внутрішнього аудиту є:

- Декларація внутрішнього аудиту
- Положення про підрозділ внутрішнього аудиту
- Посадові інструкції працівників підрозділу внутрішнього аудиту
- Внутрішні документи з питань здійснення внутрішнього аудиту (методологічні порядки, інструкції тощо, які затверджує керівник установи)
- Програма забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту (складається строком на один рік)



1-5 місяців – оптимальний/бажаний термін для розробки/погодження цих регламентів

Внутрішні регламенти Що **ОБОВ'ЯЗКОВО** мають врегулювати внутрішні документи/регламенти?



Внутрішні документи з питань здійснення внутрішнього аудиту повинні чітко регламентувати такі процедури та аспекти діяльності (Стандарт 6.1):

Планування діяльності

- підходи до складання та ведення бази даних, організація, проведення та документування ідентифікації й оцінки ризиків для планування, визначення факторів відбору об'єктів для планових аудитів та частоти їх здійснення

Проведення аудиторського завдання

- планування та виконання аудиторського завдання, обов'язкове документування його перебігу та результатів, а також здійснення контролю за його виконанням

Документообіг та справи

- оформлення робочих та офіційних документів, формування та обов'язкове зберігання справ виконаних аудиторських завдань

Аудиторський звіт

- правила складання та підписання аудиторського звіту, вимоги до його структури й оформлення, а також чіткий порядок і строки надання та розгляду коментарів (зауважень) до звітів

Реалізація результатів та моніторинг

- впровадження результатів аудитів, організація та здійснення моніторингу врахування аудиторських рекомендацій і результатів їх виконання (зокрема, внесення даних до системи моніторингу та порядок отримання письмових пояснень у разі невиконання)

Облік та звітність

- ведення обліку та накопичення звітних даних (із затвердженням відповідних форм і шаблонів), а також вимоги до щорічного звітування керівнику установи про результати діяльності підрозділу

Оцінка якості

- підходи та методологія проведення внутрішніх оцінок якості, вимоги до формування програми забезпечення та підвищення якості

Взаємодія та обмін інформацією

- аспекти та порядок взаємодії, обміну інформацією між підрозділом внутрішнього аудиту та іншими структурними підрозділами установи, іншими органами державної влади та зацікавленими особами

Розгляд скарг

- порядок розгляду скарг на дії працівників підрозділу внутрішнього аудиту з урахуванням норм законодавства

Окремі обов'язкові аспекти, винесені в інші стандарти

- **Професійна об'єктивність:** порядок вирішення питань, пов'язаних із реальним чи потенційним негативним впливом на професійну об'єктивність (Стандарт 2.2)
- **Захист та архівування інформації (Стандарт 5.2 та 14.6):**
 - порядок зберігання й знищення документації аудиторських завдань у визначені строки
 - правила передачі документації внутрішнім і зовнішнім сторонам
 - правила доступу до конфіденційної інформації та поводження з нею після використання
 - порядок формування справ, їх тимчасового зберігання та передання до архіву
- **Контроль та нагляд (Стандарт 12.3):** порядок здійснення контролю за виконанням завдань керівником (нагляд), забезпечення якості та безпосереднього документування доказів такого контролю
- **Взаємодія з Аудиторським комітетом (Стандарт 6.2):** у разі його утворення, у документах обов'язково визначається перелік та періодичність надання йому інформації
- **Взаємодія у системі органу влади (Стандарт 6.1):** у разі наявності підрозділів у територіальних органах чи бюджетних установах нижчого рівня, керівник головного підрозділу визначає для них єдині підходи, а регламенти мають містити порядок ведення зведеної бази даних простору аудиту



Внутрішні регламенти

Що БАЖАНО врегулювати у внутрішніх регламентах?



**Підрозділу
рекомендується
(бажано)
деталізувати
такі
інструменти та
методичні
аспекти для
підвищення
ефективності**

Використання автоматизованих та технологічних методів (Стандарти 4.2, 10.2): бажано прописати методологію застосування автоматизованих методів аудиту, збору й аналізу даних (програмного забезпечення, спеціалізованих сервісних програм, інструментів візуалізації та аналітики)

Карта з надання впевненості (Стандарт 9.4): керівник підрозділу може розробити карту з надання впевненості для комплексної систематизації інформації про ключові ризики та уникнення дублювання функцій із іншими постачальниками послуг (комплаєнс, ризик-менеджмент тощо)

Критерії суттєвості помилок (Стандарт 11.3): регламенти мають містити погоджені з керівником установи конкретні критерії визначення *істотності помилок або недоліків* в аудиторському звіті, які вимагають його виправлення та повторного розсилання

Пріоритизація спостережень (Стандарт 14.3): детальний порядок ранжування виявлених недоліків (знахідок) за їх суттєвістю та рівнем ризику

Ключові показники ефективності (KPI) (Стандарти 11.2, 12.2): встановлення конкретних вимірюваних показників результативності, ефективності та якості комунікацій і загальної діяльності підрозділу, що підлягають щорічному затвердженню керівником установи

Спеціальні форми етичного комплаєнсу (Стандарт 5.1): запровадження внутрішніх форм/декларацій, які підписують аудитори для підтвердження розуміння політики конфіденційності та належного використання інформації



Положення про підрозділ внутрішнього аудиту – має бути перевірено на предмет точного визначення мети, підзвітності, прав, обов'язків та вимог до організаційної незалежності ПВА

Ще раз:

**Внутрішні
регламенти,
які
рекомендуємо
до перегляду
та актуалізації**

Посадові інструкції працівників ПВА – мають відображати нові вимоги до кваліфікаційної спроможності (зокрема, обов'язкові знання щодо корупційних ризиків, ризиків шахрайства та ІТ-технологій), а також обов'язок дотримання політики постійного професійного розвитку

Внутрішні документи з питань здійснення внутрішнього аудиту (інструкції, методичні рекомендації, регламенти). Керівнику установи на затвердження необхідно подати оновлені правила, які детально врегульовують:

- Порядок організації та проведення оцінки ризиків для ведення простору (бази даних) та планування діяльності ПВА
- Порядок вирішення питань, пов'язаних із негативним впливом на професійну об'єктивність аудиторів
- Правила зберігання, знищення, а також надання доступу або передачі внутрішнім/зовнішнім сторонам документації аудиторських завдань (із дотриманням нових вимог щодо конфіденційності та захисту інформації)
- Оновлені процедури планування та виконання аудиторських завдань (як досліджень/впевненості, так і консультування) та здійснення нагляду за ними
- Порядок та строки складання, підписання аудиторських звітів, а також процедуру розгляду коментарів до них
- Механізм моніторингу впровадження аудиторських рекомендацій, реалізації результатів та ведення накопичувального обліку звітних даних ПВА
- Порядок розгляду скарг на дії працівників підрозділу внутрішнього аудиту



Оновлені внутрішні документи (регламенти чи інструкції) після затвердження керівником установи обов'язково мають бути доведені до відома всіх керівників структурних підрозділів та працівників установи для забезпечення прозорості взаємодії



Керівник підрозділу внутрішнього аудиту повинен розуміти функціонування системи управління та внутрішнього контролю, запроваджені підходи до управління ризиками в установі

На підставі цього розуміння керівник ВА визначає:



Стратегію внутрішнього аудиту



Простір внутрішнього аудиту



Проводить оцінку ризиків з метою формування плану діяльності



Керівник підрозділу внутрішнього аудиту розглядає питання, пов'язані з:



визначенням мети (місії), стратегічних та інших цілей діяльності, прийняттям управлінських рішень;



наглядом за внутрішнім контролем і управлінням ризиками, підтримкою етичної культури;



забезпеченням ефективної та результативної діяльності відповідно до завдань та функцій, управлінської відповідальності та підзвітності керівників і працівників;



визначенням організаційної структури, повноважень та розподілу завдань за виконавцями;



інформуванням керівництва про ризики, відхилення та вжиття заходів контролю, моніторингу, обміну інформацією;



координацією діяльності, комунікацією та обміном інформацією всередині установи (керівництво та працівники) та із зовнішніми користувачами;



ідентифікацією та оцінкою ключових ризиків (щодо досягнення цілей діяльності, виконання завдань і функцій), розробкою заходів контролю для впливу на них (ризики досягнення результативності та ефективності відповідно до завдань та функцій, достовірності фінансової та управлінської звітності, збереження активів, дотримання встановлених законодавством та керівництвом вимог)



Керівник підрозділу внутрішнього аудиту використовує наступні документальні джерела для аналізу та методи збору інформації



Обговорення з керівництвом питань, пов'язаних з функціонуванням системи управління та внутрішнього контролю, підходами до управління ризиками в установі



Вивчення нормативно-правових актів та внутрішніх документів, які регулюють діяльність установи, внутрішніх документів та іншої інформації, пов'язаної з функціонуванням системи управління та внутрішнього контролю, запровадженими підходами до системи управління ризиками



Аналіз щорічних звітів про стан організації внутрішнього контролю у розрізі елементів внутрішнього контролю



Аналіз звітів (актів) органів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту), державного фінансового контролю (Рахункова палата, Держаудитслужба), інших внутрішніх та зовнішніх постачальників послуг з надання впевненості та інших джерел інформації

План діяльності з внутрішнього аудиту (стратегічний аспект) (Стандарт 9.2)



Керівник підрозділу внутрішнього аудиту забезпечує визначення та впровадження стратегії внутрішнього аудиту, яка:

- враховує стратегію (пріоритети) та цілі діяльності установи;
- відповідає очікуванням керівника та інших зацікавлених сторін;
- допомагає спрямовувати діяльність підрозділу на виконання повноважень

План діяльності з внутрішнього аудиту включає стратегічний аспект – стратегію внутрішнього аудиту, яка передбачає визначення на наступні три роки:

- візії внутрішнього аудиту;
- мети внутрішнього аудиту;
- стратегічних цілей внутрішнього аудиту;
- пріоритетів та результатів роботи підрозділу внутрішнього аудиту (включають завдання внутрішнього аудиту та ключові показники результативності, ефективності та якості внутрішнього аудиту);
- достатніх ресурсів у підрозділі внутрішнього аудиту для належного виконання повноважень та впровадження стратегії внутрішнього аудиту



Керівником підрозділу внутрішнього аудиту переглядається та вносяться змін до стратегії внутрішнього аудиту у разі зміни стратегії (пріоритетів) та цілей діяльності та з інших обґрунтованих підстав, у тому числі:

- ❑ при зміні стану функціонування системи управління та внутрішнього контролю, запроваджених підходів до управління ризиками в установі;
- ❑ у разі внесення змін до нормативно-правових актів, які регламентують діяльність установи, які передбачають зміну завдань та функцій установи;
- ❑ у разі зміни у складі вищого керівництва установи або керівника підрозділу внутрішнього аудиту;
- ❑ за результатами проведених внутрішніх та зовнішніх оцінок якості внутрішнього аудиту в установі

План діяльності з внутрішнього аудиту (операційний аспект) (Стандарт 9.3)



Керівник підрозділу внутрішнього аудиту забезпечує формування плану на підставі результатів оцінки ризиків (проводиться не рідше одного разу на рік та документально оформлюється). Підрозділом внутрішнього аудиту забезпечується документальне оформлення результатів проведених опитувань з питань оцінки ризиків, формування та оновлення інформації щодо простору внутрішнього аудиту

З метою проведення оцінки ризиків підрозділом внутрішнього аудиту:

- ❑ з'ясовується та враховується думка керівника установи;
- ❑ проводиться опитування керівництва установи та відповідальних за діяльність осіб щодо проблемних питань та ризиків, які впливають на досягнення установою цілей;
- ❑ враховується запроваджена система управління ризиками у діяльності установи (якщо впроваджено ефективні підходи до управління ризиками) або проводиться власна оцінка ризиків (якщо встановлено неефективність запроваджених підходів до управління ризиками);
- ❑ вивчаються стратегічні та інші цілі діяльності, структурних підрозділів установи, підпорядкованих підприємств/установ;
- ❑ враховуються результати завершених аудиторських завдань;
- ❑ враховуються ризики, пов'язані з дотриманням норм етики та встановлених вимог, ризики корупції та шахрайства, IT-ризиків, ризиків щодо взаємодії із зовнішніми сторонами

Актуалізація оцінки ризиків проводиться до початку формування плану діяльності на наступні планові періоди. Під час актуалізації оцінки ризиків враховуються зміни у стані функціонування системи управління та внутрішнього контролю, запроваджених підходах до управління ризиками, що відбулись із дня проведення останньої оцінки ризиків

План діяльності з внутрішнього аудиту (операційний аспект) (Стандарт 9.3)



Підрозділ внутрішнього аудиту забезпечує визначення простору внутрішнього аудиту, його формалізацію та документування шляхом ведення бази даних та її підтримки в актуальному стані
Перегляд та актуалізація простору проводиться не рідше одного разу на рік (до початку формування плану діяльності на наступні планові періоди)

Простір внутрішнього аудиту визначається з урахуванням визначеної стратегії (пріоритетів) та цілей діяльності, організаційної структури установи та включає інформацію щодо:

- ❑ об'єктів внутрішнього аудиту;
- ❑ структурних підрозділів установи, підприємств, установ та організацій, які належать до сфери управління органу державної влади;
- ❑ оцінки ризиків, проведеної підрозділом внутрішнього аудиту;
- ❑ іншої інформації (відомостей), пов'язаних з об'єктами внутрішнього аудиту та оцінкою ризиків, проведеною підрозділом внутрішнього аудиту

Приклад визначення та документування простору внутрішнього аудиту шляхом ведення бази даних описано у методичному посібнику «Ризик-орієнтоване планування діяльності з внутрішнього аудиту», розміщеному на офіційному вебсайті Мінфіну у рубриці «Методичні посібники щодо ДВФК» розділу «Державний внутрішній фінансового контроль» глави «Діяльність»

План діяльності з внутрішнього аудиту (операційний аспект) (Стандарт 9.3)



Під час формування плану діяльності з внутрішнього аудиту керівник підрозділу внутрішнього аудиту повинен врахувати, зокрема:

- ❑ завдання внутрішнього аудиту, виконання яких законодавчо закріплено за підрозділом (здійснення аудиторських досліджень та аудиторських консультувань, іншої діяльності з внутрішнього аудиту);
- ❑ аудиторські завдання, що мають важливе значення для досягнення установою визначеної мети (місії) та стратегічних цілей діяльності;
- ❑ сфери (напрями) діяльності, у яких за результатами проведення підрозділом оцінки ризиків виявлено високий рівень ризику;
- ❑ достатність покриття ключових ризиків іншими внутрішніми та зовнішніми постачальниками послуг з надання впевненості;
- ❑ тематику та період запланованих заходів зовнішніми постачальниками послуг з надання впевненості у системі органу державної влади з метою уникнення фактів дублювання планування підрозділом аудиторських завдань за тими самими питаннями та за той самий період;
- ❑ запити керівника установи та відповідальних за діяльність осіб на здійснення підрозділом аудиторських досліджень та/або аудиторських консультувань;
- ❑ наявність ресурсів, необхідних підрозділу для виконання аудиторських завдань, компетентність працівників підрозділу для здійснення відповідних аудиторських завдань;
- ❑ переваги для установи, які з'являються від виконання підрозділом аудиторського завдання (наприклад, сприяння удосконаленню функціонування системи управління та внутрішнього контролю, запровадженням підходам до управління ризиками в установі);
- ❑ можливість доступу до структурних підрозділів установи, підприємств, установ та організацій, у яких передбачається здійснення аудиторських завдань

План діяльності з внутрішнього аудиту (операційний аспект) (Стандарт 9.3)



План діяльності з внутрішнього аудиту включає:

стратегічний

стратегія внутрішнього аудиту на наступні три роки:



візії внутрішнього аудиту;
мети внутрішнього аудиту;
стратегічних цілей внутрішнього аудиту;
завдань внутрішнього аудиту;
ключових показників результативності, ефективності та якості внутрішнього аудиту

Два аспекти:

операційний

завдання на наступний рік з урахуванням визначеної стратегії внутрішнього аудиту на трирічний період



аудиторські завдання з проведення аудиторських досліджень та аудиторських консультувань;
обсяги планового робочого часу на здійснення аудиторських досліджень та аудиторських консультувань, а також на виконання іншої діяльності з внутрішнього аудиту

Керівник підрозділу визначає резерв робочого часу на здійснення позапланових аудиторських досліджень та аудиторських консультувань

План діяльності формується з урахуванням аудиторських досліджень та аудиторських консультувань з оцінки питань запобігання фактам корупції та шахрайства, ефективності виконання функцій щодо комплаєнс, дотримання норм етики



Керівник підрозділу внутрішнього аудиту забезпечує перегляд та внесення змін до плану діяльності з внутрішнього аудиту:

- ❑ у разі зміни стратегії (пріоритетів) та цілей діяльності установи;
- ❑ за результатами проведення оцінки ризиків або її актуалізації;
- ❑ з інших обґрунтованих підстав

За потреби внесення змін до плану діяльності з внутрішнього аудиту керівник підрозділу внутрішнього аудиту надає керівнику установи відповідне письмове обґрунтування

План діяльності з внутрішнього аудиту (операційний аспект) (Стандарт 9.3)



Під час формування плану діяльності (до початку виконання запланованої діяльності) та/або внесення змін до плану діяльності керівник підрозділу письмово повідомляє керівника установи та аудиторський комітет (у разі його утворення), зокрема, про:

- наявність потреб у ресурсах (матеріальних, фінансових, трудових, інформаційних, технологічних) для забезпечення виконання плану діяльності;
- наявність обмежень у ресурсах, доступі до активів, документів, інформації та баз даних, які стосуються здійснення запланованих аудиторських завдань з проведення аудиторських досліджень та аудиторських консультувань, із зазначенням наслідків таких обмежень, надає пропозиції щодо вирішення зазначеного питання;
- причин невключення до плану аудиторських досліджень у сферах (напрямах) діяльності установи з високим рівнем ризику;
- ризики, які з'являються, у сферах (напрямах) діяльності установи у зв'язку з надходженням запитів від ключових зацікавлених сторін щодо здійснення аудиторських досліджень;
- факти, які впливають на зміни у запланованих аудиторських завданнях з проведення аудиторських досліджень та/або аудиторських консультувань, інші зміни в плані діяльності

Стандарт 8.3 «Якість»



Керівник підрозділу внутрішнього аудиту повинен розробити, запровадити та підтримувати програму забезпечення та підвищення якості, яка охоплює всі аспекти діяльності.



Програма забезпечення та підвищення якості



складається щорічно



обговорюється на засіданні аудиторського комітету (у разі його утворення)



підписується керівником підрозділу внутрішнього аудиту



затверджується керівником установи

Два види оцінювання

Внутрішня оцінка якості

Зовнішня оцінка якості

Внутрішня оцінка якості (Стандарт 12.1)



Внутрішня оцінка якості має охоплювати всі аспекти діяльності з внутрішнього аудиту, у т.ч. питання відповідності Стандартам та питання досягнення визначених стратегічних цілей внутрішнього аудиту і ключових показників результативності, ефективності та якості.

Два компоненти

Постійний моніторинг



Проводиться безперервно та є частиною політик і практик управління функцією ВА, що передбачає повсякденний нагляд, перевірку та вимірювання функції. Включає, зокрема, нагляд за виконанням завдань, використання стандартизованих чек-листів для перевірки повноти та відповідності методології, моніторинг операційних показників, збір зворотного зв'язку через опитування зацікавлених осіб тощо.

Періодичні оцінки



Проводяться не рідше одного разу на рік. Забезпечують цілісну та комплексну оцінку відповідності всім Стандартам та якості реалізації функції внутрішнього аудиту.



Ключові вимоги:



визначення у внутрішніх документах підходів та методології внутрішньої оцінки якості



документальне підтвердження постійного моніторингу та періодичних оцінок



визначення за результатами внутрішньої оцінки якості заходів щодо усунення виявлених недоліків і порушень та удосконалення діяльності



звітування керівнику установи та інформування аудиторського комітету (у разі його утворення) про результати внутрішньої оцінки якості

Звітування керівнику установи про результати оцінки якості



Строки: ✓ не рідше одного разу на рік
✓ у терміни, визначені внутрішніми документами



Інформаційне наповнення:

- результати внутрішньої оцінки якості; висновки про відповідність діяльності підрозділу Стандартам, іншим нормативно-правовим актам;
- стан досягнення стратегічних цілей внутрішнього аудиту та ключових показників;
- реальні або потенційні наслідки впливу, у разі встановлення невідповідностей Стандартам, що мають негативний вплив на спроможність, загальний обсяг охоплення, повноту та якість виконання аудиторських завдань або функціонування ВА;
- заходи, які потрібно вжити для вдосконалення діяльності з внутрішнього аудиту; плани заходів з усунення недоліків у роботі підрозділу та можливості для удосконалення;
- стан виконання програми забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту; стан виконання заходів щодо усунення виявлених порушень і недоліків, а також удосконалення реалізації функції внутрішнього аудиту.

Зовнішня оцінка якості (Стандарт 8.4)



Суб'єкти оцінювання:

1

Мінфін (ЦПГ)

(Порядок оцінки №480 від 03.05.2017)

2

Незалежний оцінювач

Суб'єкт аудиторської діяльності,

який відповідно до законодавства має право надавати послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, та інформація про якого внесена до відповідного розділу Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності.

Працівники керівного складу підрозділів ВА інших державних органів (peer review / взаємна оцінка).

Обов'язкові умови:

- 1) залучення до оцінки представників не менше ніж з двох різних органів державної влади;
- 2) між установою та усіма залученими органами не здійснюються взаємні оцінки якості.



Оцінка якості незалежним оцінювачем проводиться за рішенням керівника установи.



Для підрозділу ВА апарату державного органу оцінка незалежним оцінювачем має проводитись не рідше рази на п'ять років.



Вимогу відтерміновано – набирає чинності через 5 років з дня припинення воєнного стану.



Критерії до кваліфікації оцінювачів:

- ✓ знання стандартів та провідних практик внутрішнього аудиту, державного управління та діяльності державного сектору;
- ✓ досвід роботи на керівних посадах у сфері внутрішнього аудиту та досвід проведення оцінок якості внутрішнього аудиту;
- ✓ у разі проведення оцінки суб'єктом аудиторської діяльності – **наявність сертифікату CIA** не менше ніж в однієї особи;
- ✓ у разі проведення оцінки групою працівників керівного складу підрозділів ВА інших органів – **наявність національного сертифікату** внутрішнього аудитора (Мінфіну) **або сертифікату CIA** у всіх залучених працівників;
- ✓ відсутність реального та/або потенційного конфлікту інтересів.



Джерела фінансування видатків на оплату послуг незалежного оцінювача - суб'єкта аудиторської діяльності:

- кошти державного бюджету (в межах призначень);
- кошти міжнародної технічної допомоги;
- інші джерела, не заборонені законодавством.



Реалізація результатів незалежної оцінки:

- Надання незалежним оцінювачем керівнику установи **звіту** за результатами проведення оцінки якості з **пропозиціями щодо удосконалення діяльності** з внутрішнього аудиту.
- Складання (керівником підрозділу внутрішнього аудиту) та затвердження (керівником установи) **плану заходів щодо усунення виявлених незалежним оцінювачем порушень і недоліків**, а також удосконалення реалізації функції внутрішнього аудиту.
- Надання копії відповідного звіту та плану заходів **аудиторському комітету** (у разі його утворення).
- **Інформування** керівника установи та аудиторського комітету (у разі його утворення) у визначені ними строки **про стан виконання плану заходів**.









Взаємодія з Мінфіном у разі проведення оцінки якості незалежним оцінювачем:

- ☑ Інформування Мінфіну про прийняття рішення щодо проведення оцінки якості незалежним оцінювачем із зазначенням дати проведення такої оцінки (протягом десяти робочих днів).
- ☑ Надання Мінфіну копії звіту за результатами оцінки та відповідного плану заходів (протягом десяти робочих днів з дати затвердження плану).
- ☑ Інформування Мінфіну про стан виконання плану заходів (одночасно з поданням річного звіту про результати діяльності підрозділу внутрішнього аудиту).

Взаємодія з аудиторським комітетом з питань гарантування якості



-  обговорення на засіданні комітету програми забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту;
-  інформування комітету про результати внутрішньої оцінки якості, стан досягнення стратегічних цілей внутрішнього аудиту та заходи, які потрібно вжити для вдосконалення діяльності з внутрішнього аудиту;
-  інформування комітету про реальні або потенційні наслідки впливу встановлених невідповідностей Стандартам на спроможність, загальний обсяг охоплення, повноту та якість виконання аудиторських завдань або функціонування внутрішнього аудиту;
-  надання комітету копії звіту про результати зовнішньої оцінки та плану заходів щодо усунення виявлених незалежним оцінювачем порушень і недоліків, а також удосконалення реалізації функції внутрішнього аудиту;
-  інформування комітету у визначені ним строки про стан виконання відповідних заходів;
-  обговорення на засіданні комітету не рідше разу на рік стану виконання програми забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту.

Ефективна комунікація (Стандарт 11.2)



Комунікація підрозділу внутрішнього аудиту оцінюється не лише за фактом її наявності, а й за її ефективністю, своєчасністю та впливом на управлінські рішення установи

Для моніторингу та включення цього компонента до Програми забезпечення та підвищення якості, керівник підрозділу встановлює специфічні ключові показники ефективності (KPIs). Оскільки комунікація у внутрішньому аудиті поділяється на кілька етапів (попередня взаємодія, звітування та моніторинг впровадження рекомендацій), KPIs доцільно розділити за цими напрямками (**наприклад**):

1. Показники своєчасності та оперативності комунікації (Timeliness) – ці показники вимірюють швидкість надання інформації зацікавленим сторонам (керівнику установи, об'єкту аудиту, Мінфіну), що безпосередньо впливає на актуальність аудиторських висновків:

- Середній строк погодження проєкту аудиторського звіту з об'єктом аудиту (наприклад, не більше 5 робочих днів з моменту направлення проєкту)
- Своєчасність надання фінального аудиторського звіту керівнику установи (наприклад, 100% звітів подано протягом 3 робочих днів після підписання або завершення процедур погодження)
- Своєчасність інформування керівника установи про суттєві ризики/недоліки, які потребують негайного реагування (наприклад, 100% критичних знахідок комунікуються у формі доповідної записки/експрес-інформування протягом 24 годин з моменту виявлення)
- Своєчасність подання звітності до Мінфіну (100% відповідність встановленим нормативним строкам для піврічної/річної звітності)



2. Показники якості та сприйняття комунікації (Quality & Feedback) – ці показники базуються на зворотному зв'язку від об'єктів аудиту (через анкетування після завершення аудиту) та оцінці вищого керівництва:

- Рівень задоволеності об'єктів аудиту процесом комунікації (за результатами анкетування). *Приклад критерію в анкеті: «Оцініть від 1 до 5, чи були цілі, обсяг та результати аудиту чітко та конструктивно прокомуніковані аудиторською групою».* Цільовий показник – середня оцінка не нижче наприклад 4
- Відсоток аудиторських звітів, повернутих керівником установи (або наприклад, Аудиторським комітетом) на доопрацювання через нечіткість формулювань, складність сприйняття або брак аргументації (цільовий показник – 0%)
- Кількість/відсоток заперечень (незгод) з боку об'єкта аудиту до проєкту звіту, які були офіційно визнані обґрунтованими (низький відсоток свідчить про якісну попередню комунікацію під час дослідження; цільовий показник – менше 5-10%)



3. Показники результативності та впливу комунікації (Impact & Responsiveness) – головна мета комунікації внутрішнього аудиту – спонукати установу до позитивних змін. Ці показники демонструють, наскільки переконливою була комунікація підрозділу:

- Відсоток прийнятих (узгоджених) рекомендацій керівництвом об'єкта аудиту від загальної кількості наданих у звітах (цільовий показник – не менше 90-95%). Якщо показник низький, це сигналізує, що аудитор не змогли ефективно донести цінність та важливість своїх рекомендацій
- Рівень виконання рекомендацій у встановлені строки (наприклад, не менше 85% рекомендацій реалізовано вчасно). Це індикатор того, що строки та суть рекомендацій були якісно прокомуніковані та узгоджені на етапі підготовки звіту
- Відсоток рекомендацій, за якими керівництво установи взяло на себе ризик (відхилило рекомендацію, офіційно зафіксувавши прийняття ризику). Мінімізація таких випадків свідчить про високу силу переконання та обґрунтованість звітів внутрішнього аудиту



Відповідно до Стандартів та міжнародної практики (Глобальні стандарти внутрішнього аудиту IPPF IIA 2025), рішення керівництва про «взяття на себе ризику» (прийняття ризику) – це одна з найвідповідальніших процедур у взаємодії аудиту та керівництва

Внутрішній аудитор НЕ має права одноосібно «зняти рекомендацію з контролю» лише тому, що керівник об'єкта аудиту чи установи усно чи в робочому порядку відмовився її виконувати. Процедура, документальне оформлення та статус такої рекомендації в системі моніторингу мають чітку логіку

Ефективна комунікація

Яким документом оформлюється рішення про «взяття ризику»?



Рішення про прийняття ризику **не може бути оформлене** простою резолюцією («До відома» чи «Погоджено») на звіті або усним розпорядженням. Воно має бути офіційним, письмовим та аргументованим

Найкращими та юридично коректними формами документального оформлення є:

Офіційний лист-відповідь (або Рішення) за підписом Керівника установи (або уповноваженої особи, яка має право приймати стратегічні рішення для всієї організації). В цьому документі керівництво має чітко зазначити: «Установа усвідомлює ризик [назва ризику] та приймає його у зв'язку з [аргументація]: брак фінансування, зміна законодавства, недоцільність витрат

Протокол засідання Аудиторського комітету (за наявності) або Колегії установи. Якщо питання незгоди з рекомендацією виносилося на колегіальне обговорення, протокол, підписаний головою та секретарем, є офіційною підставою для фіксації позиції керівництва

Затверджений План заходів (Дорожня карта) за результатами аудиту, у якому навпроти конкретної рекомендації у графі «виконавець/строк» офіційно зазначено: «Рекомендацію відхилено, керівництво приймає ризик», і цей план скріплено підписом керівника установи

Ефективна комунікація (Стандарт 11.2)



Чи знімає це відповідальність з аудитора і що робити далі?

Так, наявність офіційного документа про взяття ризику керівництвом є «індульгенцією» для внутрішнього аудитора

Це підтверджує, що аудит виконав свою функцію: виявив ризик, оцінив його та запропонував рішення. Керівництво, скориставшись своїм правом, вирішив діяти інакше

Проте, обов'язки аудитора на цьому не закінчуються:

- **Оцінка прийнятності ризику:** Керівник внутрішнього аудиту повинен оцінити, чи не є прийнятий керівництвом ризик катастрофічним (таким, що може призвести до масштабних збитків, кримінальних правопорушень або повної зупинки роботи установи)
- **Ескалація (якщо ризик занадто високий):** Якщо керівник аудиту вважає, що керівництво установи взяло на себе неприйнятно високий ризик, він зобов'язаний винести це питання на розгляд Аудиторського комітету (якщо він створений)
- **Подальше інформування:** Керівник внутрішнього аудиту зобов'язаний включити інформацію про всі «взяті на себе керівництвом ризики» до Річного звіту про діяльність підрозділу внутрішнього аудиту, який подається керівнику установи

Щоб зняти рекомендацію з контролю зі статусом «ризик прийнято», вам потрібен офіційний письмовий документ за підписом першої особи установи (або протокол колегіального органу), де чорним по білому написано, що керівництво бере відповідальність за наслідки невиконання цієї рекомендації на себе. Лише після цього ви робите відповідну відмітку в системі моніторингу



Ефективна комунікація (Стандарт 11.2)



Крім того

Внутрішньокомандні KPIs комунікації (Internal QAIP) – показники, які керівник підрозділу використовує для моніторингу внутрішніх процесів підготовки інформації:

- ❑ Частота та регулярність проведення робочих зустрічей керівника підрозділу з аудиторськими групами під час виконання завдань (наприклад, 100% аудитів супроводжуються обов'язковими зустрічами на етапах планування, завершення роботи на місці та формування звіту)
- ❑ Середня кількість ітерацій (раундів редагування) внутрішнього перегляду звіту всередині підрозділу (керівником підрозділу/сектору) перед його винесенням на обговорення з об'єктом аудиту (зменшення цієї кількості свідчить про зростання якості підготовки текстів самими аудитором)

Як це інтегрувати в програму якості?

У річній Програмі забезпечення та підвищення якості керівник підрозділу фіксує обрані показники наприклад, у вигляді таблиці:

- Назва KPI (наприклад, «Відсоток прийнятих рекомендацій за результатами аудитів»)
- Метод збору даних (наприклад, «Дані системи внутрішнього моніторингу»)
- Цільове значення на рік (наприклад, « $\geq 92\%$ »)
- Фактичне значення (заповнюється під час щорічної самооцінки або зовнішньої оцінки якості)
- Коригувальні заходи (якщо показник не досягнуто – наприклад, «провести навчання для персоналу з ведення переговорів/комунікації з об'єктами аудиту»)

Організація та планування аудиторського завдання (Принцип 13)

Організація аудиторського завдання (Стандарт 13.1)



Форми реалізації

• Внутрішній аудит здійснюється у формі аудиторського дослідження (оцінка з надання впевненості) та аудиторського консультування. Вони втілюються через планування та безпосереднє виконання аудиторських завдань

Правова підстава

• Будь-яке аудиторське дослідження чи консультування в межах завдання проводиться виключно на підставі розпорядчого документа керівника установи

Кадрове забезпечення

• Керівник підрозділу внутрішнього аудиту формує склад аудиторської групи. Набір працівників має чітко відповідати характеру, ступеню складності завдання, а також враховувати обмеження в часі та трудових ресурсах

Управління групою

• Для досягнення цілей та контролю якості обов'язково призначається керівник аудиторської групи, чії повноваження фіксуються у внутрішніх документах з питань здійснення внутрішнього аудиту

Залежно від структури та правового статусу органу, правовою підставою може бути:

Наказ (найбільш поширена форма для міністерств, ЦОВВ, де керівник діє на принципах єдиноначальності)

Розпорядження (наприклад, для державних адміністрацій)

Постанова або Рішення (для колегіальних державних органів, хоча безпосереднє виконання часто все одно запускається наказом Голови)

Організація та планування аудиторського завдання (Принцип 13)

Оцінка ризиків в межах аудиторського завдання (Стандарт 13.2)



Попереднє вивчення

- Перед початком аудиту працівники зобов'язані зібрати та проаналізувати інформацію про об'єкт. Сюди входить вивчення його цілей, системи внутрішнього контролю, пов'язаних ризиків, толерантності до ризиків (за наявності), а також результатів попереднього планування діяльності та минулих аудиторських завдань щодо цього об'єкта

Попередня оцінка ризиків

- На основі зібраних даних аудитори оцінюють ймовірність та суттєвість помилок і невідповідностей. Обов'язковому розгляду підлягають притаманні ризики, пов'язані із корупцією та шахрайством. Потенційно значні ризики пріоритизуються для подальшого перегляду

Критерії установи

- Аудитори визначають, які саме показники (критерії) використовуються в самій установі для оцінки досягнення її цілей

Актуалізація

- Якщо об'єкт раніше вже перевірявся, аудитори повинні переглянути та актуалізувати оцінку ризиків минулого завдання

Особливість консультування

- Під час планування завдань з консультування оцінка ризиків проводиться лише у разі наявності потреби в її результатах

Організація та планування аудиторського завдання (Принцип 13)

Цілі та обсяг аудиторського завдання (Стандарт 13.3)



Цілі завдання:

Формуються для кожного завдання індивідуально. Вони мають чітко відображати результати проведеної попередньої оцінки ризиків, описувати очікувані результати та враховувати цілі внутрішнього аудиту, визначені законодавством. При визначенні цілей обов'язково враховується тип завдання (надання впевненості чи консультування), оскільки очікування зацікавлених сторін від них різняться



Обсяг завдання:

Встановлює конкретні межі дослідження об'єкта (конкретні напрями діяльності, процеси, операції або системи). Обсяг має бути необхідним і достатнім для досягнення цілей



Обмеження обсягу:

Це умови (наприклад, брак ресурсів, обмеження доступу до персоналу, приміщень, техніки, даних чи інформації), які перешкоджають виконанню програми надання впевненості. За потреби такі обмеження обговорюються з керівником установи для їх вирішення



Організація та планування аудиторського завдання (Принцип 13)

Критерії оцінки (Стандарт 13.4)



Визначення:

Аудитори встановлюють релевантні характеристики (вимірювані показники) бажаного стану об'єкта. Спочатку розглядаються внутрішні критерії, що вже застосовуються в установі.



Самостійне визначення:

Якщо існуючі в установі критерії не дозволяють адекватно виміряти рівень досягнення цілей, аудитори самостійно розробляють власні критерії та в обов'язковому порядку узгоджують їх з керівником установи.



Особливість консультування:

Для завдань з консультування критерії оцінки визначаються лише за потреби.



Організація та планування аудиторського завдання (Принцип 13)

Ресурси для виконання аудиторського завдання (Стандарт 13.5)



Під час планування аудитори розраховують типи та кількість необхідних ресурсів (фінансових, людських, технологічних)



Розрахунок базується на характері, складності та встановлених строках виконання завдання



Якщо виявлено брак або невідповідність ресурсів, аудитори передають це питання на розгляд керівнику підрозділу внутрішнього аудиту для вжиття заходів



Організація та планування аудиторського завдання – технологічні ресурси/автоматизовані методи



Перехід на автоматизовані методи аудиту – це не просто встановлення нового софту, а зміна підходу до роботи з інформацією. Це дозволяє ПВА відійти від вибіркового контролю («ручної» перевірки 5–10% документів) і перейти до суцільного аналізу 100% операцій

Крок 1. Проведіть ІТ-аудит власної установи (Де лежать дані?)

Перш ніж щось аналізувати, потрібно зрозуміти, які цифрові сліди залишає ваша установа

- **Що зробити:** Складіть карту інформаційних систем установи. Дізнайтеся, де ведуться: бухгалтерський облік, кадровий облік, закупівлі, документообіг, складський облік чи специфічні галузеві реєстри
- **Результат:** Ви повинні чітко знати, до яких баз даних (наприклад, системи ІТ-підтримки, внутрішні чи локальні бази) та в якого підрозділу потрібно буде просити вивантаження даних (витяги)

Крок 2. Оберіть інструментарій (Від простого до профільного)

Не обов'язково одразу закуповувати дорогі міжнародні платформи. Рухайтеся від простіших рішень до складніших:

- **Базовий рівень (MS Excel / Google Таблиці):**
 - **Для чого:** Складні формули (VLOOKUP/XLOOKUP, SUMIFS), зведені таблиці (Pivot Tables), умовне форматування та робота з надбудовою Power Query (ідеальний безкоштовний інструмент для очищення, об'єднання та трансформації великих масивів даних із різних файлів)
- **Середній рівень (BI-аналітика та СУБД):**
 - **Для чого:** Power BI або Tableau для побудови інтерактивних дашбордів та візуалізації ризиків установи. Базове знання SQL (Structured Query Language) для самостійного написання запитів до великих баз даних без залучення ІТ-фахівців установи
- **Професійний рівень (Спеціалізоване ПЗ):**
 - **Для чого:** Програми, створені саме для аудиторів (IDEA, ACL/Diligent). Вони мають вбудовані автоматизовані функції для виявлення дублікатів, пропусків у нумерації, аналізу за законом Бенфорда тощо

Організація та планування аудиторського завдання - технологічні ресурси/автоматизовані методи



Крок 3. Сценарії реального застосування (Як це працює на практиці)

Автоматизовані методи та аналіз даних можна ефективно застосовувати на кожному етапі аудиторського завдання:

А. На етапі планування (Пошук аномалій та оцінка ризиків)

Замість того, щоб вгадувати, де є ризики, запустіть аналіз масиву даних за минулий рік:

- **Аналіз закупівель:** Автоматично відфільтруйте закупівлі, що були здійснені в одного постачальника за декілька днів сумами, які трохи менші за поріг обов'язкового проведення відкритих торгів (ознака умисного дроблення предмету закупівлі)
- **Кадровий аудит:** Співставте таблиці обліку робочого часу із даними електронних перепусток (турнікетів) або логами входу в комп'ютерну мережу. Це миттєво підсвітить «мертві душі» або систематичні прогули

Б. На етапі виконання (Суцільна перевірка)

- **Перевірка подвійних виплат:** За допомогою функції "Пошук дублікатів" в Excel/Power Query звірте реєстр платіжних доручень за критеріями: однакова сума + однаковий код ЄДРПОУ/ІПН отримувача + близькі дати. Руками серед тисяч операцій знайти повторну оплату одного й того самого рахунку майже неможливо
- **Аналіз закономірностей (Закон Бенфорда):** Спеціалізоване ПЗ (або просунуті моделі Excel) аналізує частоту появи перших цифр у фінансових показниках. Якщо розподіл перших цифр у сумах видатків суттєво відхиляється від математичної норми, це чітка ознака штучного маніпулювання цифрами або фальсифікації звітів
- **Логічний контроль хронології:** Перевірка дат у ланцюжку процесу. Наприклад, чи є випадки, коли дата акту виконаних робіт передре дату укладання договору, або дата оприбуткування товару на склад передре дату його виготовлення/транспортування

В. На етапі моніторингу (Постійний аудит / Continuous Auditing)

Замість разових перевірок ви можете створити регулярні аналітичні панелі (дашборди в Power BI):

- ПВА налаштовує щомісячне автоматичне вивантаження ключових показників установи (наприклад, залишки невикористаних відпусток, рівень дебіторської заборгованості, кількість скарг)
- Система автоматично підсвічує червоним кольором зони, де показники вийшли за межі встановлених лімітів (тригер ризику), що є підставою для призначення позапланового аудиту або консультації

Організація та планування аудиторського завдання – технологічні ресурси/автоматизовані методи



Перші кроки для керівника підрозділу вже сьогодні

Оцінка цифрових навичок (Data Literacy) команди

Визначте, хто з аудиторів має схильність до аналітики. Інвестуйте в їхнє навчання (курси з Power Query, SQL або Power BI)

Проект «Низьковисячі фрукти» (Quick Wins)

Не намагайтеся одразу автоматизувати весь аудит установи. Оберіть один простий рутинний процес (наприклад, перевірку нарахування премій чи компенсацій у кадрах або звірку реєстру складських залишків), візьміть повний масив даних у форматі Excel та обробіть його за допомогою автоматизованих формул чи Power Query

Закріплення у внутрішніх регламентах

Оновлюючи інструкції ПВА (як цього вимагають нові Стандарти), обов'язково пропишіть у розділі "Планування та виконання завдань" вимогу: «Перед початком вибіркової перевірки аудиторська група зобов'язана розглянути можливість суцільного аналізу даних за допомогою автоматизованих методів»



В Глобальних стандартах автоматизація проходить наскрізною лінією через кілька розділів:

Принцип 8 «Керування ресурсами» (Standard 8.2 Resources)



Керівник аудиту (CAE) зобов'язаний регулярно оцінювати, чи достатньо у підрозділу технологічних ресурсів.

Сюди відноситься спеціалізоване аудиторське ПЗ, інструменти для аналізу великих даних (Data Analytics) та засоби автоматизації тестування контролів.

Якщо підрозділу не вистачає софту, CAE повинен офіційно комунікувати цю потребу Раді/Керівнику установи

Стандарт 10.1 «Планування завдань та аналіз даних»



Передбачає обов'язкове оцінювання можливості використання технологій.

Якщо установа має цифрові бази даних, ручна вибірка документів замість автоматизованого суцільного аналізу вважається недостатнім виявом належної професійної ретельності (Due Professional Care)



Автоматизація потрібна не заради "звіту про автоматизацію", а для мінімізації ризику пропустити системну помилку



Робоча програма аудиторського завдання (Стандарт 13.6)

1 Зміст програми	<p>Підсумковим документом планування є робоча програма, яка обов'язково містить:</p> <ul style="list-style-type: none">• Інформацію про об'єкт та причини аудиту• Цілі та обсяг (межі й обмеження)• Ризики в межах завдання та питання, що підлягають дослідженню• Основні критерії оцінки• Конкретні кроки, прийоми та процедури збору й аналізу інформації• Тривалість виконання (із розбивкою часу на збір доказів, аналіз, документування, обговорення звіту);• Склад групи та перелік підрозділів/підприємств, яких стосується завдання
2 Затвердження	<p>Програма складається у письмовій формі, підписується керівником підрозділу внутрішнього аудиту та затверджується керівником установи ДО початку її виконання. Будь-які зміни до програми вносяться в такому ж порядку</p>
3 Тріада вимог до процесу	<p>Процес планування має бути задокументованим (наявність підтвердних матеріалів), відстежуваним (відображення послідовності етапів) та систематичним (проводиться під час кожного завдання). Програма та всі матеріали планування підлягають обов'язковому збереженню у справі внутрішнього аудиту</p>

Організація та планування аудиторського завдання (Принцип 13)



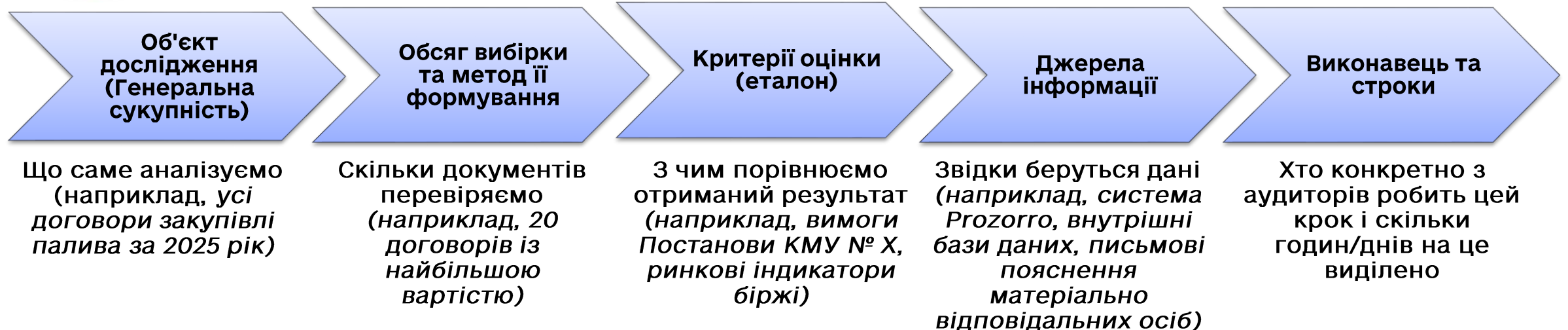
Стандарти встановлюють повний логічний ланцюг:

Зміна формулювання у Стандарті 13.6 спрямована на те, щоб перетворити робочу програму з формального переліку законів на чіткий покроковий сценарій дій аудитора. Що мається на увазі під терміном "кроки"?

Кроки – це логічна послідовність дій аудитора (тактичний алгоритм), яка розбиває велике питання дослідження на менші, зрозумілі етапи. Крок відповідає на запитання: "Що саме та в якій послідовності я маю зробити, щоб розібратися в цій ділянці?"



Робоча програма має містити контекст і параметри виконання кожного кроку. Окрім самих прийомів (наприклад, перевірка) та процедур (наприклад, порівняння цін контракту з ринковими), у програмі для кожного питання/кроку обов'язково зазначають:



Виконання аудиторського завдання (Принцип 14)



Стандарти встановлюють повний логічний ланцюг





ДОКАЗИ

**Що
робить
аудитор?**

- збирає інформацію
- перевіряє її релевантність
- оцінює надійність
- визначає достатність доказів.

Результат

- сформований масив підтверджених фактів

**Ключова
новація**

- обов'язкове застосування професійного скептицизму



Що робить аудитор?

Порівнює: *Фактичний стан VS Критерії оцінки*

АНАЛІЗ

Наприклад:

- Критерій: «Договір укладається за 10 днів»
- Факт: «Фактично «25 днів»
- Результат: виявлення розбіжності



ПОТЕНЦІЙНЕ СПОСТЕРЕЖЕННЯ

Що це?

Нове поняття Стандартів:

Аудитор ще не робить остаточного висновку, а фіксує:
"Існує ймовірна проблема, яку потрібно додатково оцінити"



Наприклад:

Закупівлі проводяться із затримкою. Поки що це лише потенційне спостереження



Що оцінюється?

Ймовірність

- Як часто виникає проблема?

Вплив

- Які наслідки для установи?

ОЦІНКА СУТТЄВОСТІ

Наприклад:

Показник	Оцінка
Ймовірність	Висока
Вплив	Високий

Результат: Проблема визнається суттєвою



ВИЗНАЧЕННЯ ПЕРШОПРИЧИН

Аудитор шукає не наслідок, а причину

Старий/неправильний підхід:
є порушення

Новий/правильний підхід:
чому воно виникло?

Наприклад:

Затримка закупівель

Недостатнє планування

Відсутність внутрішньої процедури

Першопричина: відсутність регламентованого процесу планування закупівель



РЕКОМЕНДАЦІЇ

Рекомендація повинна усувати саме причину

Не: Усунути порушення

А: Розробити та затвердити процедуру планування закупівель, яка включає/має...

І обов'язково визначити очікуваний ефект



ІНТЕГРОВАНІЙ ВИСНОВОК

Новий підхід: оцінюється не окремий факт, а вся система

Наприклад:

Система внутрішнього контролю функціонує частково ефективно щодо...
або Система управління ризиками потребує удосконалення в частині...



ВІДТВОРЮВАНЕ ДОКУМЕНТУВАННЯ

Документація повинна дозволити іншому аудитору:

Взяти робочі документи



Повторити роботу



Отримати той самий результат

Аудиторські рекомендації



Формування та впровадження рекомендацій детально регулюється Стандартом 14.4 «Рекомендації та підготовка плану заходів з їх впровадження» та Стандартом 15.2

На що мають бути спрямовані рекомендації?

Внутрішні аудитори розробляють рекомендації з метою:



Усунення різниці (розбіжності) між встановленими критеріями оцінки (очікуваним станом) та фактичним станом об'єкта, який досліджувався

Зниження виявлених ризиків до прийнятного рівня

Усунення першопричин (кореневих факторів) виявлених спостережень (недоліків)

Загального вдосконалення діяльності, що досліджувалася



Якісні характеристики рекомендацій

Рекомендації не можуть бути абстрактними. Відповідно до стандартів, вони повинні:

Ґрунтуватися виключно на аудиторських висновках

Бути адекватними, конкретними та реальними для впровадження

Бути чітко сформульованими

Містити очікуваний результат від їх впровадження (тобто оцінку їх можливого впливу на подальшу діяльність установи)



Рекомендація – це конструктивна пропозиція, спрямована на усунення першопричини та додавання вартості установі

Усунення кореневого фактора (Першопричини):

- Нові стандарти вимагають, щоб рекомендація усувала не саму різницю між фактом і нормою, а причину, чому ця різниця виникла (наприклад: брак автоматизації, нечіткий розподіл повноважень, відсутність навчання персоналу)

Партнерська модель (План заходів):

- Процес став двостороннім. Аудитори обговорюють рекомендації з відповідальними особами, а ті, своєю чергою, розробляють *Проект плану заходів з їх впровадження*. Якщо раніше об'єкт звітував «виконано/не виконано», то тепер він сам пропонує *інструмент* досягнення мети, яку визначив аудит, що суттєво підвищує рівень відповідальності керівництва

Обов'язковий очікуваний результат:

- Кожна рекомендація має містити опис позитивних змін (ефекту) для установи після її реалізації. Вона повинна бути чіткою, конкретною, досяжною та орієнтованою на зниження ризику до прийнятного рівня

Аудиторські рекомендації

Процедура узгодження та підготовка плану заходів



Обговорення:

Працівники підрозділу внутрішнього аудиту зобов'язані забезпечити обговорення розроблених рекомендацій з особами, відповідальними за діяльність



Розробка плану заходів:

За результатами розгляду рекомендацій відповідальні за діяльність особи готують *проект плану заходів з їх впровадження*. Цей план разом з аудиторським звітом подається керівнику установи



Вирішення розбіжностей:

Якщо відповідальні особи не погоджуються з рекомендаціями аудиторів (або аудитори не погоджуються із запропонованими заходами), обидві сторони документально оформлюють свої позиції з аргументами та передають їх керівнику установи, який приймає остаточне рішення



Моніторинг:

Керівник підрозділу внутрішнього аудиту організовує моніторинг виконання рекомендацій (шляхом запитів або повторної оцінки), щоб переконатися, що заходи вжито або керівництво взяло ризик невиконання на себе. При невиконанні в строки аудитори вимагають письмові пояснення та інформують керівника установи



Порядок надання письмових пояснень відповідальними особами у разі невиконання рекомендацій

Нові Стандарти суттєво посилюють відповідальність об'єктів аудиту за ігнорування або несвоєчасне виконання рекомендацій. Процедура надання письмових пояснень чітко регламентована на етапі моніторингу:

Підстава для надання пояснень:

У разі якщо за результатами моніторингу працівники ПВА встановили, що заходи із впровадження рекомендацій не виконано або виконано не в повному обсязі у заплановані строки, у відповідальній за діяльність особи виникає прямий обов'язок надати пояснення

• **Форма та шлях надання пояснень:**

- Відповідальна за діяльність особа зобов'язана надати письмове пояснення. Надіслати його усно або обмежитися телефонною розмовою не дозволяється
- Пояснення адресується або безпосередньо підрозділу внутрішнього аудиту (для долучення до матеріалів моніторингу), або керівнику установи з копією на ПВА – залежно від внутрішнього документообігу установи

• **Що має містити таке пояснення:**

- У документі обов'язково зазначаються об'єктивні та суб'єктивні причини невиконання рекомендацій у встановлений строк (наприклад, відсутність фінансування, зміна законодавства, тривала процедура закупівель, кадрові зміни тощо), а також вказуються орієнтовні нові строки або пропонуються альтернативні заходи

• **Подальші дії аудиту (Ескалація на рівень керівника установи):**

• Отримавши (або не отримавши у визначений строк) таке письмове пояснення, керівник підрозділу внутрішнього аудиту діє за алгоритмом нових Стандартів:

- Він офіційно інформує керівника установи про затримку впровадження рекомендацій, додаючи копію причин із письмового пояснення (або зазначає факт бездіяльності чи відмови від надання пояснень)
- Це робиться для того, щоб керівник установи міг прийняти відповідні управлінські рішення (наприклад, дисциплінарне стягнення, перенесення строків або винесення питання на розгляд керівництва)



Поняття, сутність та підготовка висновків регламентуються розділом I (Терміни), а також Стандартами 14.2, 14.5 та 15.1



Що таке висновок за результатами аудиторського завдання?

Висновок – це професійне судження працівника/працівників підрозділу внутрішнього аудиту на основі зроблених спостережень під час аудиторського завдання та їх розгляду, який установлює факт задовільного чи незадовільного стану об'єкта внутрішнього аудиту, що досліджується



Порядок формування висновку

Оцінка суттєвості: Висновок розробляється за результатами аудиторського завдання і містить професійне судження про суттєвість у цілому *всіх* аудиторських спостережень з урахуванням цілей завдання

Предмет оцінки: Якщо проводиться аудиторське завдання з надання впевненості (аудиторське дослідження), висновок обов'язково має включати судження щодо ефективності процесів управління, управління ризиками та/або контролю об'єкта, що досліджувався

Підтвердження ефективності: Якщо процеси об'єкта аудиту визнані належними, висновок має містити відповідні підтвердження ефективності (надання впевненості). У разі повної відповідності фактичного стану критеріям оцінки аудитори надають впевненість щодо ефективності організаційних процесів

Аудиторські висновки

Відображення висновку в аудиторському звіті



Висновок є обов'язковим елементом офіційного аудиторського звіту. При його формуванні в тексті звіту необхідно дотримуватися вимог Стандарту 11.2 та 15.1 щодо ефективної комунікації:



- **Точність та об'єктивність:** Висновок має базуватися на зваженій оцінці всіх істотних фактів, надійних і достатніх доказах та бути неупередженим



- **Чіткість та лаконічність:** Судження формулюється логічною, зрозумілою для установи мовою, без зайвих деталей та багатослівності



- **Обговорення та затвердження:** Перед передачею керівнику установи проєкт звіту (включно з висновком) обговорюється з відповідальними за діяльність особами для додаткової впевненості в точності фактів, а сам керівник підрозділу внутрішнього аудиту повинен остаточно переглянути й затвердити цей звіт



Нові стандарти трансформували висновок у професійне судження вищого рівня з надання впевненості (Assurance Engagement)

Фокус на системах, а не на помилках:

- Тепер висновок – це не просто резюме порушень, а оцінка ефективності трьох взаємопов'язаних елементів: процесів управління, управління ризиками та внутрішнього контролю об'єкта

Надання впевненості:

- Якщо раніше відсутність помилок означала «порушень не виявлено», то тепер за умови повної відповідності критеріям аудитори зобов'язані чітко надати керівнику *впевненість* у тому, що система працює ефективно і ризики мінімізовано

Оцінка суттєвості (Materiality):

- Висновок за новим стандартом формується не через арифметичне накопичення зауважень, а на основі оцінки *суттєвості сукупного впливу* всіх спостережень на досягнення стратегічних цілей установи



Найчастіша точка конфлікту – це незгода керівника об'єкта аудиту з формулюванням недоліків у звіті або доцільністю запропонованих рекомендацій

❖ **Обов'язкова процедура попереднього обговорення**

❖ **Замість директивного надсилання готового звіту, нові стандарти (зокрема Стандарт 14.4 та 15.1) зобов'язують керівника підрозділу внутрішнього аудиту організувати попереднє обговорення проєкту аудиторського звіту та рекомендацій з особами, які відповідають за діяльність**

Це етап «калібрування фактів» для усунення технічних помилок та непорозумінь

Аудиторські висновки

Механізм вирішення розбіжностей через «План заходів»



Розробка плану дій як компроміс:

Відповідальні за діяльність особи можуть не погодитися з конкретним текстом рекомендації аудитора, але вони зобов'язані відреагувати на суть проблеми

За результатами розгляду відповідальні особи готують *проект плану заходів з впровадження рекомендацій*. Тобто, якщо вони бачать ефективніший або менш витратний спосіб мінімізації виявленого ризику, ніж запропонував аудит, вони відображають його у своєму плані дій



Письмова фіксація позицій: Якщо компромісу на рівні «аудитор – відповідальна особа» не досягнуто (наприклад, повністю заперечується наявність ризику або є відмова вживати заходи), обидві сторони оформлюють свої аргументовані позиції документально



Арбітраж керівника установи:

Ці задокументовані розбіжності разом з аудиторським звітом передаються безпосередньо керівнику установи. Він виступає найвищим арбітром і приймає остаточне рішення – підтримати позицію аудиту чи відповідальних осіб



Розбіжності на рівні «Керівник внутрішнього аудиту – Керівник установи»

ПРАКТИКА

Цей тип розбіжностей виникає, коли вище керівництво установи свідомо відмовляється впроваджувати заходи та погоджуватися з висновками аудиту, попри вагомі докази

Концепція прийняття ризику керівництвом

Нові стандарти впроваджують важливий міжнародний принцип: керівник установи має право не виконувати рекомендації, але він зобов'язаний взяти на себе відповідальність за наслідки

- Процедура: Якщо за результатами моніторингу керівник підрозділу внутрішнього аудиту бачить, що рекомендації не виконуються, він запитує від керівництва письмові пояснення причин
- Офіційне інформування: Керівник аудиту офіційно інформує керівника установи про залишковий ризик, який залишається неврегульованим через ігнорування рекомендацій. Якщо керівник установи *письмово* підтверджує, що він готовий «жити з цим ризиком» (це прийнятний для установи рівень ризику), конфлікт вважається вичерпаним

Аудитори фіксують це в матеріалах моніторингу і знімають питання з контролю, оскільки відповідальність перейшла на вище керівництво



Результати кожного виконаного аудиторського завдання (як планового, так і позапланового) обов'язково відображаються в аудиторському звіті. Цей документ є офіційним вираженням результатів діяльності аудиторської групи

Основні вимоги до звіту та комунікації результатів

Згідно з новими Стандартами (зокрема, Принцип 11 та Стандарти 11.2, 11.3), **комунікація** результатів у звіті має відповідати таким критеріям якості:

- **Точність** – повна відсутність помилок і викривлень, використання виключно достовірної інформації, що відповідає фактам
- **Об'єктивність** – неупереджений і справедливий виклад; формування всіх спостережень, висновків і рекомендацій на підставі зваженої оцінки всіх істотних фактів
- **Чіткість** – використання логічної, зрозумілої для зацікавлених осіб мови, адаптованої до внутрішньої термінології установи
- **Лаконічність** – стислість викладу, уникнення багатослівності та зайвих деталей, які не впливають на суть справи
- **Конструктивність** – спрямованість на вдосконалення процесів; інформація має приносити користь установі та подаватися в атмосфері взаємоповаги
- **Повнота** – надання достатнього обсягу даних для підтвердження кожного спостереження, висновку та рекомендації
- **Своєчасність** – передача звіту у визначені терміни, що дозволяє керівництву вчасно вжити коригувальних заходів.



Обов'язкові складові та процедура затвердження АЗ

Перед тим як передати фінальний документ керівнику установи, нові Стандарти вимагають дотримання чіткої процедури:





Чіткий уніфікований строк (кількість днів) для розгляду аудиторського звіту керівником установи не встановлюється

Такий підхід застосовано тому, що тривалість розгляду залежить від специфіки установи, обсягу звіту та складності порушень чи ризиків, які в ньому описані. Проте Стандарти та супутня методологія Мінфіну закладають чітку логіку, як цей строк має визначатися та оптимізуватися:

1. Де має бути зафіксований строк розгляду?

- Згідно зі Стандартом 6.1, порядок розгляду аудиторських звітів та прийняття за ними управлінських рішень обов'язково регламентується внутрішнім документом – Інструкцією (або Регламентом) з проведення внутрішнього аудиту, яку затверджує керівник вашої установи
- Саме у цій внутрішній Інструкції підрозділ внутрішнього аудиту має самостійно передбачити чіткий дедлайн для керівника

2. Яка тривалість є оптимальною на практиці?

- Орієнтуючись на практику державного сектору та вимоги щодо оперативності реагування на ризики, оптимальними вважаються такі строки:
- До 10 робочих днів з дня офіційної реєстрації/подання звіту керівнику установи – для стандартних планових аудиторських завдань. Цього часу достатньо для ознайомлення із висновками та аналітикою
- Невідкладно (протягом 1–2 робочих днів) – у разі якщо під час аудиту виявлено факти, що свідчать про ознаки шахрайства, корупційних правопорушень, марнотратства або значних втрат фінансово-бюджетної дисципліни. За Стандартами, ПВА має оперативно інформувати керівника про такі факти, а керівник установи повинен у стислі строки прийняти рішення про передачу матеріалів до правоохоронних органів (Стандарт 15.2)

3. Наслідки розгляду (що фіксує фінал цього строку)

- Результатом розгляду звіту керівником установи є не просто ознайомлення, а прийняття управлінського рішення, що оформлюється у вигляді:
- Резолюції (доручення) до розпорядчого документа про впровадження рекомендацій із визначенням конкретних строків та відповідальних осіб
- Наказу/розпорядження за результатами внутрішнього аудиту (наприклад, про притягнення до дисциплінарної відповідальності, проведення службового розслідування, усунення виявлених порушень, зміну внутрішніх регламентів тощо)
- Порада для організації роботи: Якщо у вашій установі наразі переглядаються внутрішні документи під нові Стандарти, зафіксуйте в оновленій Інструкції строк розгляду звіту керівником тривалістю не більше 10 календарних або робочих днів. Це забезпечить дотримання принципу своєчасності, щоб результати аудиту не втрачали своєї актуальності для управління ризиками

Документування аудиторського завдання



Відповідно до пункту 14.6 Стандартів внутрішнього аудиту керівник підрозділу внутрішнього аудиту затверджує документацію аудиторського завдання – документація, **що підтверджує результати аудиторського завдання – задокументована отримана інформація та аудиторські докази**

Матеріали аналізу, оцінки та допоміжна інформація, що мають відношення до аудиторського завдання. Ця документація має бути оформлена так, щоб інший аудитор чи поінформована компетентна особа могла детально повторити роботу та отримати ті самі результати

Робочі документи аудиторського завдання, які перевіряються на предмет їх точності, достовірності та повноти

Уся ця затверджена керівником підрозділу документація формується в один консолідований масив – справу внутрішнього аудиту, за формування, тимчасове зберігання та передачу до архіву якої керівник ПВА несе персональну відповідальність



Затвердження документації керівником – це не просто формальний віза-підпис, а підтвердження того, що керівник проінспектував логіку мислення аудитора і згоден із якістю зібраних доказів

Документування аудиторського завдання

РОБОЧІ та ОФІЦІЙНІ документи



У Стандартах внутрішнього аудиту класичний поділ документів на дві окремі категорії – «офіційні» та «робочі» – зазнав суттєвої трансформації та фактично переформатований

Нові Стандарти відходять від старої термінології (де офіційними вважалися лише затверджені звіти, а робочими – аналітичні таблиці аудитора) та запроваджують єдине комплексне поняття: «документація аудиторського завдання» або «документація з питань внутрішнього аудиту», яка разом формує справу внутрішнього аудиту

1. Замість «робочих документів» - Документація аудиторського завдання

Усі матеріали, які раніше аудитори називали «робочими документами» (аналізи, розрахунки, витяги з баз даних, зафіксовані аудиторські докази), тепер охоплюються терміном «документація аудиторського завдання»

Згідно зі Стандартами, до неї висуваються чіткі вимоги, які раніше стосувалися робочої документації:

- Вона має містити документально оформлену інформацію та аудиторські докази, які підтверджують висновки
- Вона повинна бути обґрунтованою, надійною та достатньою
- Вона має бути оформлена так, щоб інша компетентна особа (наприклад, зовнішній оцінювач якості) могла повторити хід дослідження та отримати аналогічний результат
- Керівник підрозділу (або керівник групи) обов'язково затверджує цю документацію (про що йдеться у п. 14.6), перевіряючи її точність і повноту

Замість «офіційних документів» – Заклучні та розпорядчі документи

• Документи, які раніше відносили до «офіційних» (аудиторські звіти), у нових Стандартах позиціонуються як окремі складові загальної системи документації підрозділу або конкретного завдання

• Аудиторський звіт є фінальним продуктом завдання (впевненості або консультування).

Крім того, Декларація внутрішнього аудиту та Положення про підрозділ – це основоположні документи, що визначають статус ПВА в установі



Документація завдання та її затвердження

У **Глобальних стандартах** це питання регулюється Розділом V «Виконання аудиторських завдань» (Domain V: Performing Internal Audit Services), зокрема Стандартом 11.2 «Документування завдань» (Standard 11.2 Engagement Documentation) та Стандартом 11.3 «Нагляд за виконанням завдання» (Standard 11.3 Engagement Supervision)

Глобальні стандарти встановлюють такі жорсткі правила:

- **Критерій повноти (The "Reperformance" Standard):** Робочі документи повинні містити аудиторські докази (належні, достатні та надійні), оформлені у такий спосіб, щоб *інший досвідчений аудитор*, який не мав відношення до цього завдання, міг повторити процедури та прийти до аналогічних висновків
- **Обов'язковий нагляд і схвалення (Supervision and Approval):** Керівник внутрішнього аудиту (CAE – Chief Audit Executive) або делегований ним керівник групи *зобов'язаний здійснювати нагляд* на всіх етапах. Глобальний стандарт вимагає, щоб докази перевірки та затвердження робочих документів (підписи, електронні відмітки в софті або системні логи) були чітко зафіксовані в самій справі до моменту випуску фінального аудиторського звіту

Формування та захист справ

Глобальні стандарти розглядають «справу» аудиту не просто як папку з документами, а як об'єкт управління інформаційною безпекою. Це регулюється Стандартом 10.2 «Управління ресурсами завдань» та загальними вимогами щодо конфіденційності:

- **Політика доступу:** Оскільки робочі документи містять чутливу інформацію, Глобальні стандарти вимагають, щоб доступ до архіву справ (як паперового, так і електронного) мали *виключно працівники підрозділу внутрішнього аудиту*. Надання доступу іншим підрозділам чи менеджменту дозволено лише за особистим погодженням керівника підрозділу аудиту або відповідно до вимог закону
- **Політика збереження та знищення (Retention and Disposal):** Стандарти вимагають чітко визначити «життєвий цикл» справи (наприклад, 3, 5 чи 7 років), після чого документація має бути знищена у спосіб, що унеможливорює витік даних



Затвердження аудиторського звіту, якщо керівник підрозділу є одночасно керівником аудиторської групи

У практиці невеликих підрозділів внутрішнього аудиту (ПВА) керівник підрозділу часто безпосередньо очолює аудиторську групу

Стандарти враховують цей аспект через призму нагляду, об'єктивності та розподілу повноважень:

- **Поєднання функцій при складанні та підписанні:** Якщо керівник ПВА є керівником групи, він особисто здійснює збір доказів, аналіз та безпосередньо складає текст аудиторського звіту. У цьому випадку етап проміжного «подання звіту на розгляд керівнику підрозділу» фактично нівелюється, оскільки укладач звіту і контролююча особа – це один і той самий суб'єкт. Керівник підписує звіт як керівник аудиторської групи та затверджує його як керівник підрозділу
- **Процедура «подвійного контролю» та забезпечення якості:**
- Згідно з принципами Глобальних стандартів, які закладені в основу національних стандартів, в такій ситуації виникає ризик «самоконтролю» (коли особа перевіряє власну ж роботу). Щоб мінімізувати цей ризик, треба передбачити наступне:
 - **Внутрішній нагляд:** Навіть якщо керівник очолює групу, інші члени аудиторської групи (якщо вони є) залучаються до обговорення висновків
 - **Дотримання регламенту установи:** Процедура підписання, погодження (у разі наявності коментарів від об'єкта аудиту) та затвердження звіту в такому специфічному випадку має бути чітко прописана у внутрішній Інструкції (регламенті) з проведення внутрішнього аудиту, затвердженій керівником установи

Сформований та підписаний звіт разом із усією документацією завдання (справою) затверджується керівником ПВА (фіксується факт повноти справи) і в офіційному порядку направляється керівнику установи для прийняття управлінських рішень

Оптимальна структура аудиторського звіту



Спираючись на логіку побудови аудиторського завдання (Розділ V Стандартів), звіт має транслювати послідовність

«Планування – Збір доказів – Спостереження – Висновок – Рекомендації»

Внутрішні регламенти: структура + оформлення

Оптимальна структура *наприклад*, включає:

Резюме

Вступна (загальна) частина:

- підстави для виконання завдання (розпорядчий документ керівника, пункт плану);
- інформація про об'єкт внутрішнього аудиту, що досліджується;
- цілі та чітко визначений обсяг аудиторського завдання (межі дослідження);
- застосовані критерії оцінки (вимірювані характеристики очікуваного стану об'єкта);
- склад аудиторської групи

Аналітична частина (Спостереження / Знахідки):

- опис фактичного стану об'єкта дослідження на основі релевантних і надійних доказів;
- фіксація спостережень (знахідок) – тобто виявлених розбіжностей/невідповідностей між фактичним станом та критеріями оцінки;
- аналіз першопричин (кореневих причин) виникнення недоліків та оцінка їх суттєвості (ймовірність та вплив ризику на систему внутрішнього контролю)

Висновок за результатами аудиторського завдання:

- професійне судження про суттєвість у цілому всіх спостережень;
- обов'язкова оцінка ефективності процесів управління, управління ризиками та внутрішнього контролю об'єкта (включаючи підтвердження ефективності, якщо стан задовільний)

Рекомендаційна частина:

- чіткі, конкретні та реальні для впровадження рекомендації, спрямовані на усунення першопричин недоліків та зниження ризиків до прийнятного рівня)

Додатки (++++):

- документально оформлені позиції сторін (у разі незгоди відповідальних осіб із висновками чи рекомендаціями);
- проект плану заходів із впровадження рекомендацій, підготовлений відповідальними за діяльність особами)



Мета та загальний підхід до координації

Мінімізація дублювання: Головне завдання керівника підрозділу внутрішнього аудиту – координувати роботу з іншими постачальниками послуг з надання впевненості для усунення повторних чи надмірних перевірок/аудитів в одних і тих самих сферах діяльності установи

Визначення підходів: Керівник підрозділу самостійно визначає конкретні підходи та методологію для здійснення такої координації

Процес збору інформації

Збір даних про діяльність інших контролерів чи аудиторів здійснюється двома основними шляхами:

Участь у робочих зустрічах: Керівник підрозділу бере участь у зустрічах, де обговорюються цілі, обсяги, терміни запланованих перевірок або результати вже виконаних іншими сторонами завдань, а також аналізується можливість спільного використання напрацювань

Письмові запити: Направлення офіційних письмових запитів керівництву установи та безпосередньо особам, відповідальним за діяльність, для чіткого визначення напрямів та точок перетину координації

Конфіденційність: Під час будь-яких робочих зустрічей та обміну інформацією керівник підрозділу внутрішнього аудиту зобов'язаний суворо дотримуватися вимог конфіденційності

Взаємодія внутрішніх аудиторів із третіми сторонами, які також здійснюють контроль чи оцінку в установі (Стандарт 9.4)



Оцінка роботи інших постачальників послуг (для визначення можливості використання їхніх результатів)

Внутрішні аудитори не можуть автоматично брати на віру результати сторонніх перевірок. Перед ухваленням рішення про використання результатів роботи інших постачальників послуг керівник підрозділу повинен провести їх оцінку за такими критеріями:

- **Організаційний статус:** Аналізуються визначені завдання, функції, рівень організаційної незалежності, підпорядкованість та підзвітність постачальника послуг.
- **Відсутність конфлікту інтересів:** Перевіряється відсутність упередженості чи конфлікту інтересів у тих сферах діяльності установи, покриття яких вони забезпечують.
- **Професіоналізм:** Оцінюється професійна компетентність, об'єктивність, наявність відповідного досвіду, кваліфікації та дотримання ними належної професійної ретельності.

Порядок документування та прийняття рішень за результатами оцінки

Залежно від результатів оцінки та періодичності взаємодії, механізм передбачає кілька сценаріїв дій внутрішніх аудиторів:

- **Сценарій А: Використання результатів у поточній діяльності:** Якщо результати чужої перевірки визнано придатними, аудитори використовують їх у своїй роботі. При цьому під час документування інформації аудитор зобов'язаний забезпечити чіткі посилання на документи відповідних постачальників послуг, з яких було взято дані.
- **Сценарій Б: Постійне та довгострокове використання:** Якщо рішення про використання результатів конкретного постачальника приймається на постійній і довгостроковій основі, підрозділ має забезпечити документальне оформлення узгоджених взаємовідносин (наприклад, регламент, угода чи інший документ), які конкретизують порядок взаємодії та базуються на надійних і достатніх доказах.
- **Сценарій В: Неможливість використання результатів:** Якщо під час оцінки виявлено, що результати іншого постачальника послуг є ненадійними чи необ'єктивними, керівник приймає рішення про неможливість їх використання. У такому разі підрозділ внутрішнього аудиту:
 - ❖ здійснює додатковий збір інформації для формування власних висновків на базі надійних доказів;
 - ❖ АБО самостійно реалізує аудиторські завдання у тих напрямках (сферах) установи, які формально вже були покриті іншими внутрішніми чи зовнішніми суб'єктами контролю.



Обговорення та узгодження планів (зменшення надмірності)

З метою ефективного планування діяльності, керівник підрозділу внутрішнього аудиту на постійній основі обговорює та безпосередньо узгоджує з постачальниками послуг графіки та специфіку здійснення аудиторських завдань. Це дозволяє на практиці скоротити частоту паралельних чи послідовних перевірок однієї й тієї самої ділянки роботи установи різними контролюючими ланками.

- **Внутрішні постачальники послуг з надання впевненості** – це підрозділи самої установи (комплаєнс, уповноважені з управління ризиками, інформаційної безпеки, юридична служба, охорона праці тощо).
- **Зовнішні постачальники послуг з надання впевненості** – органи державного зовнішнього фінконтролю (аудиту), органи держфінконтролю, комісійні перевірки інших органів влади, незалежні оцінювачі.



Впровадження *комплаєнсу (контролю за відповідністю діяльності законодавству та внутрішнім правилам)* в органах державної влади та установах України регулюється комплексом нормативно-правових актів, оскільки єдиного узагальненого НПА для держсектору немає

Проте ця функція чітко розбита на нормативні напрями

1. Якими документами передбачено створення діяльності з комплаєнсу?

В установах та органах влади комплаєнс впроваджується через дві основні законодавчі рамки:

- ✓ **Антикорупційний комплаєнс (Ключовий):** Передбачений Законом України "Про запобігання корупції". Згідно з ним, в усіх органах влади, а також у великих державних підприємствах обов'язково затверджуються Антикорупційні програми та призначаються Уповноважені особи/підрозділи з питань запобігання та виявлення корупції (це і є класичний антикорупційний комплаєнс)
- ✓ **Загальний комплаєнс та внутрішній контроль:** Регулюється Статтею 26 Бюджетного кодексу України та Постановою КМУ № 1062 "Про затвердження Основних засад здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів". Ці документи зобов'язують керівників установ побудувати таку систему управління, яка забезпечує повне дотримання законів та мінімізацію ризиків невідповідності



2. Де шукати та запитувати інформацію щодо ризиків комплаєнсу, якщо окремого підрозділу не створено?

Якщо в установі чи органі влади немає класичного "департаменту комплаєнсу" або "комплаєнс-офіцера", функції моніторингу ризиків невідповідності розподілені між іншими самостійними структурами

Внутрішньому аудитору запитувати інформацію про специфічні комплаєнс-ризиків слід у таких підрозділах:

1. Підрозділ (або Уповноважений) з питань запобігання та виявлення корупції

- Які ризики тут шукати: Ризики конфлікту інтересів, порушення антикорупційного законодавства, ризики при закупівлях, неправомірного отримання подарунків, порушення обмежень після звільнення з держслужби, ризики у взаємодії з контрагентами
- Документ-джерело: Запитуйте у них чинну Оцінку корупційних ризиків установи та Звіти про виконання Антикорупційної програми

2. Юридична служба (Юридичний департамент / Управління)

- Які ризики тут шукати: Ризики судових спорів, зміни у законодавстві (правовий комплаєнс), ризики визнання договорів недійсними, ризики накладення штрафів регуляторами, невідповідність внутрішніх наказів та розпоряджень керівництва Конституції та законам України
- Документ-джерело: Запитуйте аналітику судових справ, претензійно-позовну документацію та висновки щодо правової експертизи внутрішніх актів



2. Де шукати та запитувати інформацію щодо ризиків комплаєнсу, якщо окремого підрозділу не створено? (2)

3. Служба управління персоналом (HR / Кадри)

- Які ризики тут шукати: Ризики порушення трудового законодавства (HR-комплаєнс), дискримінації, порушення етичних норм та кодексу поведінки держслужбовця, ризики незаконних звільнень або призначень на посади (що веде до виплат компенсацій з бюджету)
- Документ-джерело: Результати перевірок дотримання законодавства про працю, матеріали дисциплінарних проваджень, Кодекс етики установи

4. Фінансово-економічний підрозділ (Головний бухгалтер / Фінансове управління)

- Які ризики тут шукати: Ризики порушення бюджетного та податкового законодавства (податковий комплаєнс), нецільового використання коштів, порушення фінансової дисципліни
- Документ-джерело: Акти попередніх перевірок Держаудитслужби або Рахункової палати, баланси та внутрішні фінансові звіти

5. Підрозділ з питань захисту персональних даних та IT-безпеки

- Які ризики тут шукати: Ризики порушення законодавства про захист персональних даних (GDPR-комплаєнс в українському контексті), кіберризики, порушення режиму доступу до державної таємниці або службової інформації

Отже, якщо в установі процеси управління комплаєнс-ризиками "розпорошені" між цими підрозділами й немає єдиного координатора, внутрішній аудит під час планування має зібрати інформацію з усіх вищеперелічених джерел, щоб сформувати цілісну картину для керівника установи



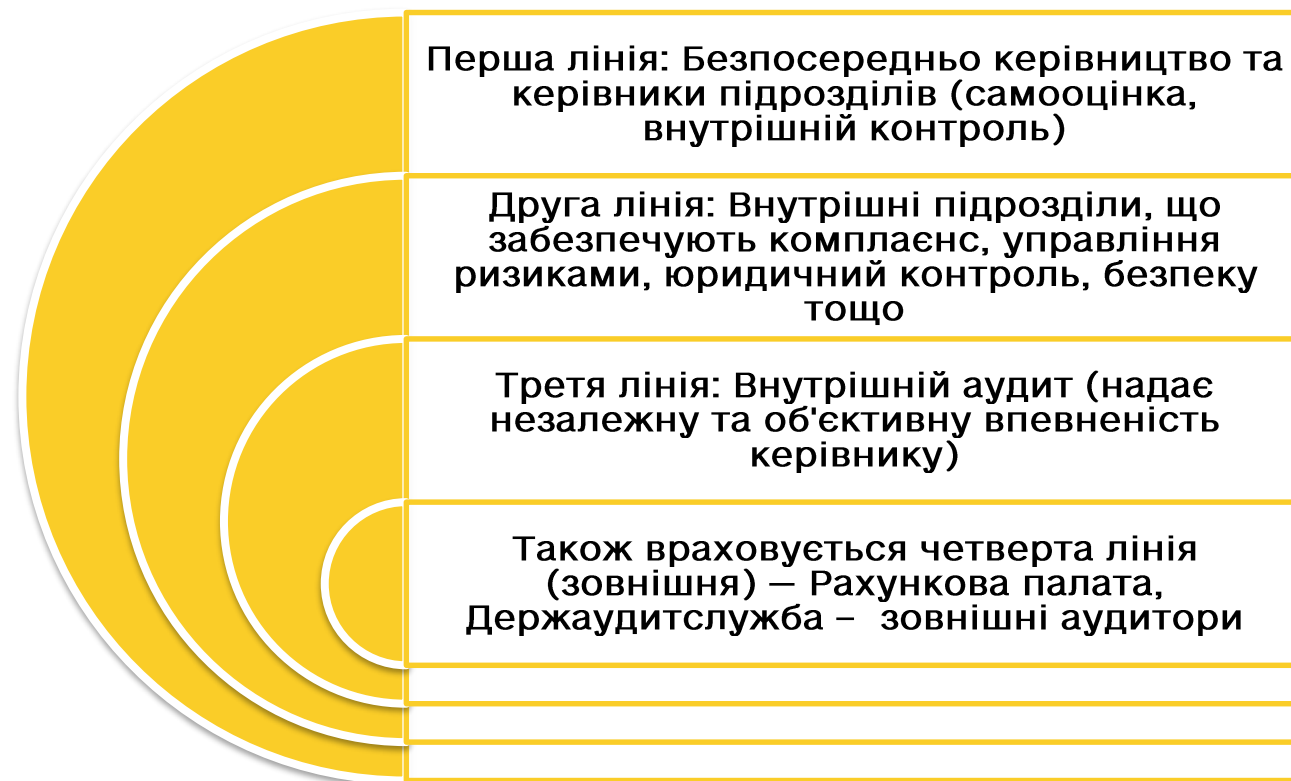
Карта з надання впевненості



Інноваційний структурований інструмент, який впроваджується новими Стандартами (Стандарт 9.4)

Її головна мета – візуалізувати та скоординувати роботу всіх суб'єктів, які оцінюють ризики та контролі в установі, щоб уникнути дублювання перевірок («аудиторської втоми» об'єктів) та виявити «сліпі зони», які ніхто не перевіряє

В основі карти лежить класична концепція «Трьох ліній» (трьох ліній надання впевненості):





Приклади реалізації своїх завдань внутрішніми постачальниками послуг з надання впевненості у діяльності з внутрішнього аудиту (1)

Конкретні приклади реалізації завдань внутрішніми постачальниками послуг з надання впевненості, результати яких інтегруються у діяльність з внутрішнього аудиту:

1. Координатор з управління ризиками (Risk Management)

Завдання постачальника: Постійний моніторинг, ведення та оновлення профілів ризиків та загального Реєстру ризиків

- **Приклад взаємодії з внутрішнім аудитом:**

Під час стратегічного та операційного планування діяльності з внутрішнього аудиту керівник ПВА використовує агреговані дані Реєстру ризиків, сформованого координатором

Наприклад, якщо керівники ССП (+координатор) ідентифікували критичне зростання ризиків у сфері закупівель через зміну законодавства, внутрішній аудит включає позапланове або пріоритетне аудиторське дослідження цього процесу у свій план роботи



Приклади реалізації своїх завдань внутрішніми постачальниками послуг з надання впевненості у діяльності з внутрішнього аудиту (2)

Комплаєнс (Compliance)

- **Завдання постачальника:** Забезпечення відповідності діяльності установи вимогам чинного (зокрема галузевого) законодавства, внутрішнім регламентам та етичним принципам, оцінка корупційних ризиків
- **Приклад взаємодії з внутрішнім аудитом:** У межах аудиторського завдання з оцінки системи внутрішнього контролю, аудитори не проводять повторну суцільну перевірку нормативного регулювання, а беруть за основу звіти (або іншу документацію) щодо проведених тестів відповідності та виявлених інцидентів.

Це дозволяє аудиторам проявити належну професійну ретельність і зосередитися на системних причинах недоліків, а не на поодиноких помилках



Приклади реалізації своїх завдань внутрішніми постачальниками послуг з надання впевненості у діяльності з внутрішнього аудиту (3)

Підрозділ з інформаційної безпеки (IT Security)

- **Завдання постачальника:** Проведення регулярних інструментальних перевірок захищеності інформаційних систем, моніторинг спроб несанкціонованого доступу до баз даних установи, аудит вразливостей програмного забезпечення
- **Приклад взаємодії з внутрішнім аудитом:** Оскільки нові Стандарти вимагають від аудиторів мати достатні знання для оцінки ризиків, пов'язаних з інформаційними системами і технологіями, *підрозділ внутрішнього аудиту залучає звіти з ІТ-безпеки під час комплексного аудиту установи.* Крім того, за ініціативою керівника ПВА, фахівці з ІТ-безпеки можуть залучатися як експерти до складу аудиторської групи для дослідження надійності автоматизованих робочих місць



Приклади реалізації своїх завдань внутрішніми постачальниками послуг з надання впевненості у діяльності з внутрішнього аудиту (4)

Юридична служба (Правова робота)

- **Завдання постачальника:** Аналіз судових спорів, у яких установа виступає позивачем або відповідачем, оцінка правомірності претензійних вимог, моніторинг виконання судових рішень
- **Приклад взаємодії з внутрішнім аудитом:** Під час оцінки фінансово-господарської діяльності або використання бюджетних коштів, внутрішній аудит запитує у юридичної служби узагальнену інформацію щодо програних судових справ та фінансових санкцій. Це допомагає аудиторам оцінити суттєвість фінансових втрат установи та надати керівнику установи рекомендації щодо вдосконалення системи внутрішнього контролю для уникнення таких збитків у майбутньому



Приклади реалізації своїх завдань внутрішніми постачальниками послуг з надання впевненості у діяльності з внутрішнього аудиту (5)

Підрозділ фінансового контролю / Головний бухгалтер (у частині контрольних функцій)

- **Завдання постачальника:** Попередній та поточний контроль за цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів, візування фінансових зобов'язань, моніторинг дебіторської та кредиторської заборгованості
- **Приклад взаємодії з внутрішнім аудитом:** Внутрішні аудитори використовують результати щорічної інвентаризації активів та зобов'язань, проведеної під контролем бухгалтерії, як базове джерело аудиторських доказів. Якщо внутрішній моніторинг бухгалтерії фіксує систематичне протермінування дебіторської заборгованості в певній підвідомчій установі, ПВА використовує ці дані для звуження обсягу (фокусування) свого аудиторського завдання



Отже,

Нові Стандарти чітко регламентують аспекти взаємодії та обміну інформацією між ПВА та іншими підрозділами установи. Така інтеграція завдань дозволяє:

- **Уникнути дублювання контрольних функцій, що економить ресурси установи**
- **Підвищити якість планування на основі вже наявної внутрішньої аналітики ризиків**
- **Забезпечити комплексне надання впевненості керівнику установи щодо ефективності функціонування всієї системи внутрішнього контролю**

Карта з надання впевненості



Приклад матриці (карти) впевненості для умовного ЦОВВ

Карта демонструє, які ключові ризики покриваються різними лініями контролю та де внутрішньому аудиту варто зосередити увагу

Ключовий бізнес-процес / Об'єкт аудиту	Головний ризик	1-ша лінія (керівництво)	2-га лінія (Внутрішній контроль / Комплаєнс)	3-тя лінія (Внутрішній аудит)	4-та лінія (Зовнішній контроль)	Статус покриття ризику / Оцінка прогалін
Публічні закупівлі (Prozorro)	Спотворення тендерних вимог, неефективне витрачання коштів	Щоденний контроль уповноважених осіб (Тендерний комітет)	Юридичний департамент (візування договорів)	Плановий аудит ефективності закупівель (раз на рік)	Перевірка Держаудитслужби (моніторинг закупівель)	Повне покриття. Ризик контролюється на всіх рівнях
Управління IT-інфраструктурою	Витік персональних даних, кібератаки, збої в роботі модулів	Моніторинг системними адміністраторами	Відсутній окремий підрозділ IT-безпеки	Не проводився (через брак кваліфікованих IT-аудиторів)	Відсутній	Критична прогалина (Сліпа зона). Ризик високий, але 2-га і 3-тя лінії його не покривають. Потрібне залучення експертів
ESG-звітність та екологічні проекти	Викривлення показників нефінансової звітності, штрафи	Збір даних профільними відділами	Моніторинг сектору екологічного комплаєнсу	Планується аудит відповідності (комплаєнсу)	Міжнародні донори (аудит проектів)	Оптимальне покриття. Внутрішній аудит координує роботу з донорами, щоб не дублювати перевірки
Розрахунки за комунальні послуги	Нецільове використання коштів, заборгованість	Бухгалтерія (щомісячна звірка)	Функції внутрішнього контролю профільним підрозділом	Проводився (фінансовий) аудит 6 місяців тому	Планова ревізія ДАСУ	Надмірне покриття. Ризик занадто часто перевіряється. Внутрішньому аудиту можна знизити частоту перевірок

Карта з надання впевненості

Аналіз карти та висновки для Керівника внутрішнього аудиту



На основі цієї карти керівник підрозділу внутрішнього аудиту приймає стратегічні рішення під час операційного планування:

Перерозподіл ресурсів:

- Оскільки ризик «Публічні закупівлі» та «Розрахунки за комунальні послуги» щільно закриті іншими контролерами, аудит може зменшити обсяг вибірки або частоту перевірок у цих сферах, довіряючи результатам роботи 2-ї лінії та Держаудитслужби

Ліквідація прогалів (Сліпих зон):

- Процес «Управління IT-інфраструктурою» опинився під загрозою – внутрішній контроль слабкий, а аудит не проводився. Керівник аудиту має внести цей об'єкт до Операційного плану, ініціювати навчання персоналу або залучити зовнішніх IT-експертів (користуючись Стандартом 10.2 щодо технологічних ресурсів)

Мінімізація дублювання:

- У сфері ESG-звітності аудит узгоджує свої графіки з міжнародними аудиторами, щоб перевіряти різні періоди або різні критерії, економлячи час працівників установи



Карта впевненості перетворює внутрішній аудит на «розумний щит» установи

Вона наочно показує керівництву, що аудит не просто дублює традиційні ревізії, а закриває реальні ризики там, де інші системи контролю не працюють

Посібники з внутрішнього аудиту (сайт Мінфіну)



The Institute of Internal Auditors



На вебсайті [Інституту внутрішніх аудиторів \(ІІА\)](#) розміщено значну кількість професійних матеріалів, спрямованих на підтримку діяльності внутрішніх аудиторів та впровадження Глобальних стандартів внутрішнього аудиту. Серед них – тематичні вимоги, методичні рекомендації, аналітичні звіти, дослідження, матеріали щодо:

- ✓ компетенцій внутрішніх аудиторів
- ✓ управління ризиками
- ✓ кібербезпеки
- ✓ організаційної стійкості
- ✓ штучного інтелекту
- ✓ протидії шахрайству

та інші практичні ресурси



The Institute of
Internal Auditors



Посібники у публічному доступі (сайт ІІА)



1. Тематична вимога щодо організаційної стійкості
2. Посібник користувача з тематичних вимог щодо організаційної стійкості
3. Звіт про процеси розробки та громадських консультацій щодо тематичної вимоги щодо організаційної стійкості
4. Роль внутрішнього аудитора: оцінка ризику шахрайства та реагування на нього
5. Тематична вимога щодо організаційної поведінки
6. Посібник користувача з тематичних вимог до організаційної поведінки
7. Звіт про процеси розробки та публічних консультацій щодо тематичної вимоги щодо організаційної поведінки
8. Тематична вимога третьої сторони
9. Посібник користувача щодо тематичних вимог третьої сторони
10. Звіт про процеси розробки та публічних консультацій щодо тематичної вимоги третьої сторони
11. Структура компетенцій внутрішнього аудиту
12. Основи для встановлення стандартів внутрішнього аудиту в суспільних інтересах
13. Вплив змін у робочому середовищі на корпоративну культуру
14. Звіт про процеси розробки та публічних консультацій щодо тематичної вимоги кібербезпеки
15. Визнання етики та професіоналізму
16. Структура аудиту штучного інтелекту ІІА, 2-ге видання
17. Короткий виклад Домену III: Управління функцією внутрішнього аудиту та модель трьох ліній
18. Порівняння глосарію: Глобальні стандарти внутрішнього аудиту 2024 року зі стандартами 2017 року
19. Звіт про процес встановлення стандартів та громадського обговорення
20. Шахрайство та новітні технології: ідентифікація та автентифікація за допомогою програми захисту зарплат
21. Оновлення стандартів для світу, що змінюється
22. Роль внутрішнього аудиту в забезпеченні інтегрованої звітності
23. Скептицизм на практиці

Дані матеріали та багато інших доступні за посиланням:

<https://www.theiia.org/en/standards/documents/?language=english&category=related+content>

Посібники у публічному доступі (сайт PEM PAL)



Дані посібники з передових практик внутрішнього аудиту, аудиту сталого розвитку, аудиту ефективності, аудиторського консультування, планування та багато інших, мають переклад на різні мови і доступні за посиланням:

https://www.pempal.org/ru/publications?field_publications_categories_target_id=All&combine=&field_cop_target_id=91&dy_publication_year=0&field_publication_date_value%5Bmin%5D=&field_publication_date_value%5Bmax%5D=



Міністерство
фінансів
України