



МІНІСТЕРСТВО
ФІНАНСІВ
УКРАЇНИ



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

Методологічні вказівки з внутрішнього аудиту в державному секторі України

Зміст

ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ	3
Вступ	3
Мета та застосування Методологічних вказівок.....	3
Структура Методологічних вказівок.....	4
Перелік скорочень та умовних позначень, які застосовуються у Методологічних вказівках	5
1. Професійні стандарти внутрішнього аудиту та правові норми	7
1.1. Законодавчі визначення внутрішнього аудиту та об'єкта внутрішнього аудиту	7
1.2. Сутність діяльності з внутрішнього аудиту	8
1.3. Структура та ієрархія національних нормативно-правових актів у сфері внутрішнього аудиту	11
2. Роль та відповідальність внутрішніх аудиторів (характеристики).....	15
2.1. Принципи професійної діяльності з внутрішнього аудиту	15
2.2. Управління діяльністю підрозділу внутрішнього аудиту	20
2.3. Постійний професійний розвиток внутрішніх аудиторів	22
3. Цикл діяльності з внутрішнього аудиту	24
4. Планування діяльності з внутрішнього аудиту.....	26
4.1. Основні положення.....	26
4.2. Визначення простору внутрішнього аудиту	29
4.3. Визначення подій та ідентифікація ризиків	32
4.4. Оцінка ризиків за ймовірністю та впливом	36
4.5. Визначення пріоритетних об'єктів внутрішнього аудиту за допомогою факторів відбору	40
4.6. Формування та затвердження планів діяльності з внутрішнього аудиту (внесення до них змін)	45
5. Процес організації та проведення внутрішніх аудитів	57
5.1. Організація внутрішнього аудиту та планування аудиторського завдання	57
5.2. Виконання аудиторського завдання.....	67
5.3. Підготовка аудиторського звіту.....	74
5.4. Відстеження результатів впровадження аудиторських рекомендацій	83
6. Оцінка якості внутрішнього аудиту	86
6.1. Здійснення внутрішніх оцінок якості внутрішнього аудиту.....	86
6.2. Здійснення зовнішніх оцінок якості внутрішнього аудиту	93
6.3. Розробка Програми забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту.....	94
7. Шахрайство і корупція: роль внутрішнього аудиту	96
7.1. Шахрайство і внутрішній аудит.....	96
7.2. Визначення понять шахрайства та корупції, типи і форми шахрайства та умови настання випадків шахрайства	97
7.3. Повноваження і відповідальність керівництва установи у запобіганні шахрайства ..	101
7.4. Оцінка ризиків шахрайства. Роль, повноваження і відповідальність внутрішніх аудиторів у разі виникнення підозри шахрайства.....	102

8. Взаємодія підрозділу внутрішнього аудиту з внутрішніми та зовнішніми зацікавленими сторонами	105
8.1. Взаємовідносини керівника підрозділу внутрішнього аудиту із керівником установи	105
8.2. Взаємовідносини підрозділу внутрішнього аудиту із відповідальними за діяльність особами	107
8.3. Взаємодія з аудиторським комітетом	108
8.4. Взаємовідносини підрозділу внутрішнього аудиту з Міністерством фінансів	109
ДОДАТКИ	111
Додаток 1. Примірні декларації внутрішнього аудиту	111
Додаток 2. Програма розвитку внутрішніх аудиторів державного сектору України	115
Додаток 3. Приклад формалізації простору внутрішнього аудиту	120
Додаток 4. Приклад складання Програми внутрішнього аудиту	130
Додаток 5. Примірні положення про аудиторський комітет	134

Загальні положення

Вступ

Мета та
застосування
Методологічних
вказівок

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

Для державного сектору України адаптовано Міжнародні стандарти внутрішнього аудиту (IIA) у Національні стандарти внутрішнього аудиту, які включають (аналогічно міжнародним стандартам):

- Стандарти якісних характеристик (Attribute Standards), що визначають властиві ознаки, які притаманні діяльності як підрозділів, так і окремих посадових осіб, що здійснюють діяльність із внутрішнього аудиту, а також вимоги щодо забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту;

- Стандарти діяльності (Performance Standards), які описують сутність діяльності з внутрішнього аудиту, визначають критерії ефективності управління діяльністю з внутрішнього аудиту, загальні підходи до планування діяльності з внутрішнього аудиту та вимоги стосовно основних етапів здійснення аудиту (починаючи від планування аудиторського завдання і закінчуючи звітуванням про діяльність підрозділу внутрішнього аудиту).

Методологічні вказівки описують положення Національних стандартів внутрішнього аудиту – Стандартів якісних характеристик (Стандарти 1-4 розділу II) та Стандартів діяльності (Стандарти 5-14 розділу III).

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

Мета та застосування Методологічних вказівок

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

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

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

У наведеній нижче таблиці представлено перелік складових Методологічних вказівок:

Загальні положення

Структура
Методологічних
вказівок

Номер МВ	Назва МВ
1	Професійні стандарти внутрішнього аудиту та правові норми
2	Роль та відповідальність внутрішніх аудиторів (Характеристики)
3	Цикл діяльності з внутрішнього аудиту
4	Планування діяльності з внутрішнього аудиту <ul style="list-style-type: none"> 4.1. Основні положення 4.2. Визначення простору внутрішнього аудиту 4.3. Визначення подій та ідентифікація ризиків 4.4. Оцінка ризиків за ймовірністю та впливом 4.5. Визначення пріоритетних об'єктів внутрішнього аудиту за допомогою факторів відбору 4.6. Формування та затвердження планів діяльності з внутрішнього аудиту (внесення до них змін)
5	Процес організації та проведення внутрішніх аудитів <ul style="list-style-type: none"> 5.1. Організація внутрішнього аудиту та планування аудиторського завдання 5.2. Виконання аудиторського завдання 5.3. Підготовка аудиторського звіту 5.4. Відстеження результатів впровадження аудиторських рекомендацій
6	Оцінка якості внутрішнього аудиту
7	Шахрайство і корупція: роль внутрішнього аудиту
8	Взаємодія підрозділу внутрішнього аудиту з внутрішніми та зовнішніми зацікавленими сторонами



Стандарти якісних характеристик
(Attribute Standards)



Стандарти діяльності
(Performance Standards)

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

Перелік скорочень та умовних позначень, які застосовуються у Методологічних вказівках

Загальні положення

Перелік скорочень та умовних позначень, які застосовуються у Методологічних вказівках

внутрішні аудитори, працівники підрозділів внутрішнього аудиту

- працівники підрозділів внутрішнього аудиту (посадові особи, на яких покладено повноваження щодо проведення внутрішнього аудиту) міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, їх територіальних органів та бюджетних установ, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, обласних та Київської міської державних адміністрацій, інших головних розпорядників коштів державного бюджету;

відповідальна за діяльність особа

- посадова чи інша особа, яка відповідно до організаційного, розпорядчого та/або іншого документа відповідає за напрям діяльності, функції, процеси, які є об'єктом внутрішнього аудиту;

державні органи

- міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, Рада міністрів Автономної Республіки Крим, обласні, Київська та Севастопольська міські держадміністрації, інші головні розпорядники коштів державного бюджету

Кодекс етики внутрішніх аудиторів

- Кодекс етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 29.09.2011 № 1217 та зареєстрований в Міністерстві юстиції України 17.10.2011 за № 1195/19933 (із змінами);

Міжнародні стандарти внутрішнього аудиту (IIA), МСВА

- Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту (International Professional Practices Framework, IPPF), підготовлені Інститутом внутрішніх аудиторів (The Institute of Internal Auditors, IIA) редакція: січень 2017 року;

Методологічні вказівки, МВ

- Методологічні вказівки з внутрішнього аудиту в державному секторі України;

Методичні рекомендації з організації внутрішнього контролю

- Методичні рекомендації з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 14.09.2012 № 995 (із змінами);

Національні стандарти внутрішнього аудиту, НСВА

- Стандарти внутрішнього аудиту, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 04.10.2011 № 1247 та зареєстровані в Міністерстві юстиції України 20.10.2011 за № 1219/19957 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 14.08.2019 № 344);

Основні засади внутрішнього контролю

- Основні засади здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів, затверджені постановою Кабінету Міністрів України від 12.12.2018 № 1062

Порядок оцінки

- Порядок здійснення Міністерством фінансів України оцінки

Загальні положення

Перелік скорочень
та умовних
позначень, які
застосовуються у
Методологічних
вказівках

функціонування
внутрішнього аудиту*

функціонування системи внутрішнього аудиту, затверджений наказом Мінфіну від 03.05.2017 № 480 та зареєстрований в Мін'юсті 24.05.2017 за № 663/30531 (зі змінами);

постанова № 1001 та
Порядок № 1001*

- постанова Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 № 1001 «Деякі питання здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту» (із змінами) та затверджений нею Порядок здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту;

*система державного
органу*

апарат державного органу, його територіальні органи та бюджетні установи, які належать до сфери його управління;

установа

- державний орган, його територіальні органи та бюджетні установи, які належать до сфери його управління;

Форма звітності про
результати діяльності
підрозділів
внутрішнього аудиту*

- Звітність «Звіт (зведений звіт) про результати діяльності підрозділу внутрішнього аудиту», затверджена наказом Міністерства фінансів України від 27.03.2014 № 347 та зареєстрована в Міністерстві юстиції України 11.04.2014 за № 410/25187 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 31.07.2019 № 329).

1. Професійні стандарти внутрішнього аудиту та правові норми

Методологічні вказівки 1.1 (МВ 1.1)

Законодавчі визначення внутрішнього аудиту та об'єкта внутрішнього аудиту

МВ 1 включають:

- законодавчі визначення внутрішнього аудиту та об'єкта внутрішнього аудиту (МВ 1.1);
- сутність діяльності з внутрішнього аудиту (МВ 1.2);
- структуру та ієрархію нормативно-правових актів, яких мають дотримуватись внутрішні аудитори при здійсненні діяльності з внутрішнього аудиту (МВ 1.3)

МСВА:

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

НСВА:

Стандарт 1 «Завдання, права та обов'язки» розділу II
Стандарт 5 «Сутність діяльності з внутрішнього аудиту» розділу III

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

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

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

1.2. Сутність діяльності з внутрішнього аудиту

Методологічні вказівки 1.2 (МВ 1.2)

Сутність діяльності з
внутрішнього аудиту

В сучасних умовах національної економіки та реформування державного управління ефективність політики, операційна ефективність та якість державних послуг є вирішальними факторами реагування на мінливі потреби та очікування громадян та суспільства в цілому. Система управління державними фінансами в Україні тривалий період була спрямована насамперед на здійснення контролю за витратами, та як наслідок особи, відповідальні за надання державних послуг, зосереджували свої зусилля на дотриманні вимог, приділяючи меншу увагу підвищенню ефективності та якості надання державних послуг. Як наслідок, робота більшості підрозділів внутрішнього аудиту все ще зосереджена переважно на оцінці законності та достовірності звітності, правильності ведення бухгалтерії, дотримання актів законодавства, планів, процедур, контрактів тощо. При цьому внутрішні аудити, спрямовані на удосконалення внутрішніх процесів (фінансових і не фінансових), а також на удосконалення системи внутрішнього контролю (з перспективою запобігання небажаним ризикам) наразі реалізуються не усіма підрозділами внутрішнього аудиту.

Водночас згідно з визначенням Міжнародного інституту внутрішніх аудиторів, внутрішній аудит – це незалежна, об'єктивна діяльність з надання впевненості та консультаційних послуг, що має приносити користь організації та покращувати її діяльність. Внутрішній аудит допомагає організації досягати поставлених цілей за допомогою системного, упорядкованого підходу до оцінки і підвищення ефективності процесів управління ризиками, контролю, і корпоративного управління.

Подібні норми закладено і в Стандарті 5 розділу III Національних стандартів внутрішнього аудиту, яким визначено сутність діяльності з внутрішнього аудиту:

1. Стандарт 5 «Сутність діяльності з внутрішнього аудиту»

1. Діяльність підрозділу внутрішнього аудиту має здійснюватись із застосуванням систематичного, послідовного та ризик-орієнтованого підходів до оцінки об'єкта внутрішнього аудиту та сприяти удосконаленню системи управління, внутрішнього контролю та управління ризиками через надання незалежних й об'єктивних висновків та рекомендацій.

2. Під час проведення внутрішнього аудиту здійснюються дослідження та оцінка системи управління та внутрішнього контролю, у тому числі управління ризиками (з питань та в обсязі, що відповідають об'єкту, темі та цілям внутрішнього аудиту).

Оцінка та надання відповідних рекомендацій щодо системи управління мають враховувати питання ефективності управління діяльністю, ступеня виконання і досягнення визначених цілей, якості виконання відповідних завдань та функцій, що стосуються об'єкта внутрішнього аудиту.

Оцінка та надання відповідних рекомендацій щодо процесів управління ризиками мають враховувати питання ідентифікації ризиків та проведення їх оцінки, вжиття заходів реагування на ідентифіковані та оцінені ризики, здійснення їх перегляду, а також своєчасність доведення результатів оцінки ризиків до керівника та заінтересованих підрозділів установи.

Оцінка та надання відповідних рекомендацій щодо системи внутрішнього контролю мають враховувати питання досягнення визначених мети (місії), стратегічних та інших цілей, ефективності управління бюджетними коштами, використання і збереження активів, ефективності та надійності інформаційних систем і технологій, достовірності і повноти фінансової та операційної інформації, дотримання законодавства та внутрішніх вимог щодо діяльності, яка є об'єктом внутрішнього аудиту.



З огляду на викладене, а також з урахуванням кращих міжнародних практик¹ у фокусі уваги внутрішніх аудиторів завжди повинні бути системи управління та внутрішнього контролю, у тому числі діяльність з управління ризиками. Зокрема:

Методологічні вказівки 1.2 (МВ 1.2)

Сутність діяльності з
внутрішнього аудиту

Система управління

- **Управління** - система, через яку здійснюється керівництво установою. Це стосується структури та процесів прийняття рішень, підзвітності та контролю. Ефективне управління забезпечує досягнення цілей установи шляхом створення правильних політик; процедур та процесів, а також забезпечує управління ризиками, пов'язаними зі стратегіями установи.
- **Роль внутрішнього аудиту:** оцінка ефективності управління діяльністю, ступеня виконання і досягнення визначених цілей, якості виконання завдань і функцій та надання відповідних рекомендацій керівнику установи.

Система внутрішнього контролю

- **Система внутрішнього контролю** - впроваджені керівником установи політики, правила і заходи, які забезпечують функціонування, взаємозв'язок та підтримку всіх елементів внутрішнього контролю і спрямовані на досягнення визначених мети (місії), стратегічних та інших цілей, завдань, планів і вимог щодо діяльності установи.
- **Роль внутрішнього аудиту:** оцінка ефективності функціонування системи внутрішнього контролю, у тому числі оцінка достатності та ефективності заходів контролю, наявних у процесах, що досліджуються під час внутрішнього аудиту, а також надання відповідних рекомендацій керівнику установи.

Діяльність з управління ризиками

- **Управління ризиками** - діяльність з ідентифікації ризиків, проведення їх оцінки, визначення способів реагування на ідентифіковані та оцінені ризики, здійснення перегляду ідентифікованих та оцінених ризиків для виявлення нових та таких, що зазнали змін.
- **Роль внутрішнього аудиту:** оцінка ефективності діяльності з управління ризиками та надання відповідних рекомендацій керівнику установи. Водночас через ефективну систему ризик-орієнтованого планування діяльності з внутрішнього аудиту, внутрішній аудит повинен зосередити свої наявні ресурси на найбільш ризикових сферах, враховуючи загальну стратегію організації, її цілі, ризики, операції та процеси.

Таким чином функція внутрішнього аудиту не повинна сприйматися і позиціонуватися як інспекційна діяльність, спрямована на виявлення фактів фінансових порушень і порушень актів законодавства та встановлення винних у їх допущенні посадових осіб, надання письмових вимог щодо усунення таких порушень. Оскільки внутрішній аудит – це незалежна та об'єктивна оцінка, метою якої є допомога керівнику установи в досягненні поставлених цілей за допомогою системного та послідовного підходу до проведення внутрішніх аудитів, а

¹ Під час підготовки даного розділу Методологічних вказівок використано матеріали із вебсайтів Міжнародного інституту внутрішніх аудиторів <https://global.theiia.org/>, Комітету спонсорських організацій Тредвея (COSO) <https://www.coso.org/> та Глобальної міжнародної спільноти OCEG (Open Compliance & Ethics Group) <https://www.oceg.org/>.

Методологічні вказівки 1.2 (МВ 1.2)

Сутність діяльності з
внутрішнього аудиту

також додання цінності установі за результатами такої оцінки через надання належних рекомендацій щодо:

удосконалення системи управління, внутрішнього контролю, у тому числі процесів управління ризиками;

поліпшення політик і процедур, які забезпечують запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності установи;

посилення підзвітності та підвищення ефективності діяльності установи тощо.



При цьому внутрішні аудитори не повинні брати безпосередню участь в організації внутрішнього контролю, управлінні ризиками і прийнятті управлінських рішень, створенні та організації будь-яких заходів та процесів, що забезпечують операційну діяльність установи.

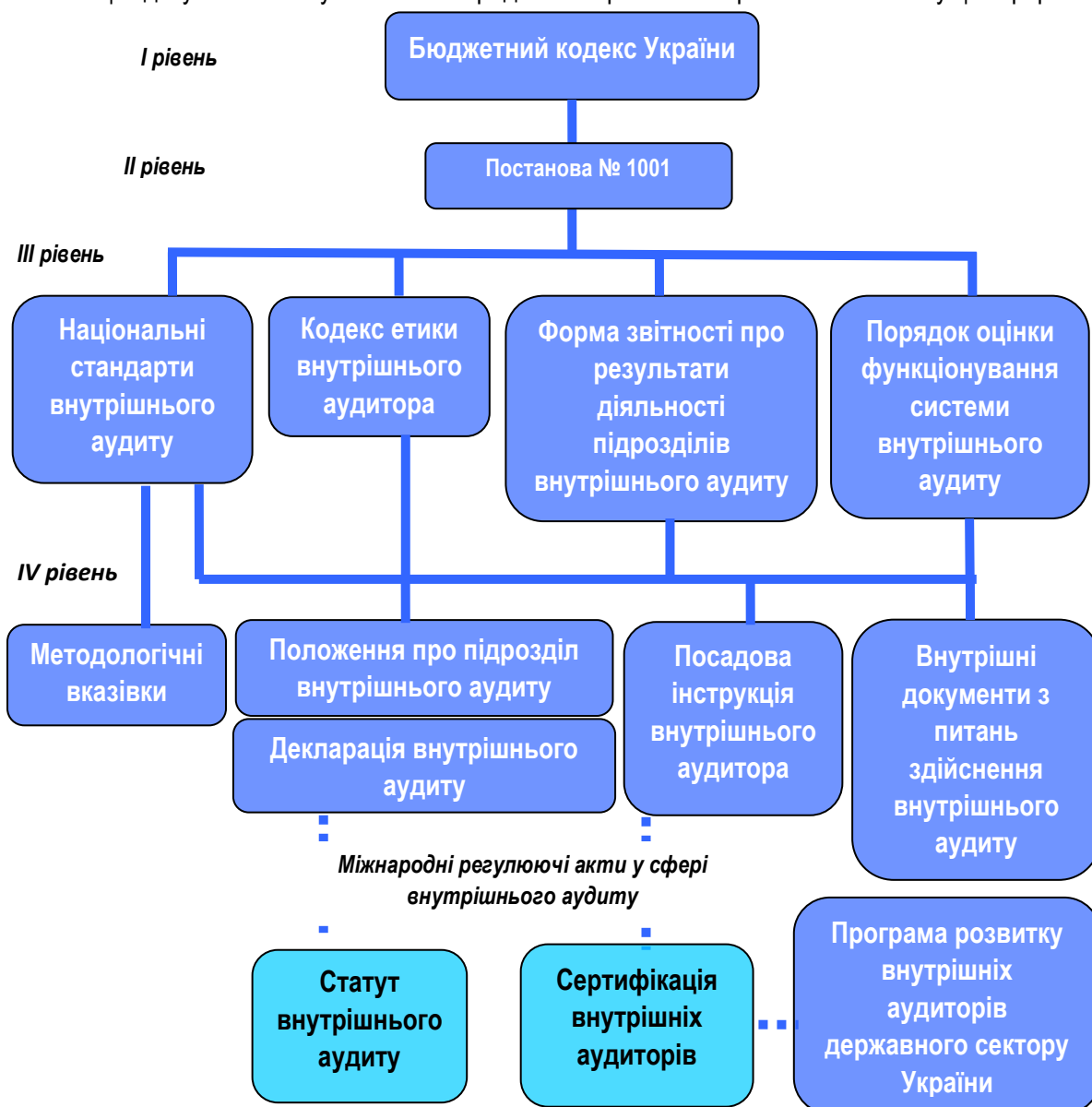
1.3. Структура та ієрархія національних нормативно-правових актів у сфері внутрішнього аудиту

Методологічні вказівки 1.3 (МВ 1.3)

Структура та ієрархія національних нормативно-правових актів у сфері внутрішнього аудиту

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

Нижче схематично представлено структуру та ієрархію національних документів у сфері внутрішнього аудиту (включаючи ці Методологічні вказівки). Крім того, на схемі наведено зв'язок цих документів з існуючими міжнародними нормативно-правовими актами у цій сфері:



Вітчизняна система документів з внутрішнього аудиту складається з чотирьох рівнів. На першому рівні – **Бюджетний кодекс України**, який має найвищу юридичну силу в структурі нормативних документів у сфері внутрішнього аудиту. Так, статтею 26 Бюджетного кодексу України визначено сутність внутрішнього аудиту, встановлено обов'язковість його запровадження усіма розпорядниками бюджетних коштів, а також передбачена відповідальність керівника установи за організацію та здійснення діяльності з внутрішнього аудиту у своїй установі та на підприємствах, в установах та організаціях, що належать до сфери управління державного органу.

Методологічні вказівки 1.3 (МВ 1.3)

Структура та ієрархія
національних
нормативно-
правових актів у
сфері внутрішнього
аудиту

На другому рівні – **постанова № 1001**, яку прийнято Кабінетом Міністрів України для реалізації вимог статті 26 Бюджетного кодексу України, а також відповідний Порядок № 1001, затверджений постановою № 1001. У них визначено базові засади для утворення та функціонування підрозділів внутрішнього аудиту – порядок їх утворення, критерії для визначення чисельності внутрішніх аудиторів, основні завдання, функції та повноваження керівника і працівників підрозділів внутрішнього аудиту, вимоги стосовно звітування про результати діяльності підрозділів внутрішнього аудиту та оцінки якості внутрішнього аудиту.

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

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

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

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

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

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

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

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

1. Стандарт 1 «Завдання, права та обов'язки»

1. Основні завдання та функції підрозділу внутрішнього аудиту, права й обов'язки керівника та працівників підрозділу внутрішнього аудиту, а також вимоги щодо незалежності підрозділу внутрішнього аудиту визначаються відповідно до законодавства у внутрішніх документах установи, що затверджуються у встановленому порядку.

2. Внутрішні документи з питань внутрішнього аудиту розробляються керівником підрозділу внутрішнього аудиту з урахуванням цих Стандартів і Порядку та мають охоплювати всі аспекти діяльності з внутрішнього аудиту.

Керівник підрозділу внутрішнього аудиту здійснює періодичний перегляд внутрішніх документів з питань внутрішнього аудиту з метою забезпечення їх цілісності, підтримання в контрольному стані та достатності для здійснення діяльності з внутрішнього аудиту.

3. 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;

- програма забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту.

4. Внутрішні документи з питань здійснення внутрішнього аудиту мають врегульовувати такі питання:

- планування діяльності з внутрішнього аудиту, в тому числі підходи до складання та

Методологічні вказівки 1.3 (МВ 1.3)

Структура та ієрархія
національних
нормативно-
правових актів у
сфері внутрішнього
аудиту

ведення бази даних, організації, проведення та документування ідентифікації й оцінки ризиків для планування діяльності з внутрішнього аудиту, визначення факторів відбору для здійснення планових внутрішніх аудитів та частоти їх здійснення щодо кожного об'єкта внутрішнього аудиту;

організація та проведення внутрішнього аудиту (планування та виконання аудиторського завдання), документування його перебігу та результатів, контролю за виконанням аудиторських завдань;

оформлення робочих та офіційних документів, формування та зберігання справ внутрішніх аудитів;

складання та підписання аудиторського звіту, порядок та строки надання і розгляду коментарів до аудиторських звітів;

реалізація результатів внутрішніх аудитів, моніторинг врахування аудиторських рекомендацій та результатів їх впровадження;

ведення обліку та накопичення звітних даних за результатами внутрішніх аудитів (у тому числі відповідні форми, шаблони), вимоги до звітування про результати діяльності з внутрішнього аудиту;

підходи та методологія проведення внутрішніх оцінок якості внутрішнього аудиту, вимоги до складання програми забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту;

розгляд скарг на дії працівників підрозділу внутрішнього аудиту з урахуванням вимог законодавства;

аспекти та порядок взаємодії, обміну інформацією між підрозділом внутрішнього аудиту та іншими структурними підрозділами установи, іншими органами;

інші питання здійснення діяльності з внутрішнього аудиту (за рішенням керівника підрозділу внутрішнього аудиту).

Внутрішні документи з питань здійснення внутрішнього аудиту затверджує керівник установи.

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

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

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

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

Відповідно до Міжнародних стандартів внутрішнього аудиту (IIA) цілі, повноваження та обов'язки функції внутрішнього аудиту визначаються у Статуті внутрішнього аудиту (Стандарт IIA 1000), який є збірником професійних норм та правил для функції внутрішнього аудиту і розглядається як угода між керівником установи та керівником підрозділу внутрішнього аудиту. У цьому документі визначаються мета і завдання внутрішнього аудиту, його роль та межі внутрішнього аудиту, принципи незалежності внутрішнього аудиту,

Методологічні вказівки 1.3 (МВ 1.3)

Структура та ієрархія
національних
нормативно-
правових актів у
сфері внутрішнього
аудиту

описуються повноваження і відповідальність керівника та працівників підрозділу внутрішнього аудиту, встановлюються обмеження їх діяльності. Статут внутрішнього аудиту підписується керівником установи та керівником підрозділу внутрішнього аудиту. Копія цього документу може надсилатися Центральному підрозділу гармонізації.

З метою посилення незалежності підрозділів внутрішнього аудиту пунктом 5¹ Порядку № 1001 (зі змінами) запроваджено підписання керівником державного органу, його територіального органу, бюджетної установи з керівником підрозділу внутрішнього аудиту відповідного органу або установи декларації внутрішнього аудиту. Така декларація за своєю суттю є схожим документом до Статуту внутрішнього аудиту, що застосовується у міжнародній практиці. У [додатку 1](#) наведено зразок примірної декларації внутрішнього аудиту, підготовлений з урахуванням концептуальних документів Єврокомісії у сфері державного внутрішнього фінансового контролю, матеріалів Міжнародного інституту внутрішніх аудиторів та найкращих практик ЄС у цій сфері.



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

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

2. Роль та відповідальність внутрішніх аудиторів (характеристики)

Методологічні вказівки 2.1 (МВ 2.1)

Принципи професійної діяльності з внутрішнього аудиту

МВ 2

включають

рекомендації щодо:

- Застосування принципів професійної діяльності з внутрішнього аудиту – сумлінності, незалежності та об'єктивності, конфіденційності, професійної компетентності (МВ 2.1);
- Управління підрозділом внутрішнього аудиту (МВ 2.2)
- Забезпечення постійного професійного розвитку внутрішніх аудиторів (МВ 2.3)

МСВА:

- 1100: Незалежність та об'єктивність;
- 1110: Організаційна незалежність;
- 1120: Індивідуальна об'єктивність;
- 1130: Обмеження незалежності та об'єктивності;
- 1200: Професійна компетентність та належна ретельність;
- 1210: Професійна компетентність;
- 1220: Належна професійна ретельність;
- 1230: Постійний професійний розвиток;
- 2000: Управління функцією внутрішнього аудиту

НСВА:

- Стандарт 2 «Незалежність і об'єктивність» розділу II;
- Стандарт 3 «Професійна компетентність та ретельність» розділу II;
- Стандарт 6 «Управління діяльністю підрозділу внутрішнього аудиту» розділу III

2.1. Принципи професійної діяльності з внутрішнього аудиту

Принципи професійної діяльності з внутрішнього аудиту визначено у **Кодексі етики внутрішніх аудиторів** та Національних **стандартах внутрішнього аудиту**.

Кодекс етики внутрішніх аудиторів враховує цінності та принципи **Кодексу етики Інституту внутрішніх аудиторів (IIA)** та є задекларованою в принципах системою моральних і професійних цінностей та правил поведінки внутрішніх аудиторів.

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

- **чесність** - чесність внутрішніх аудиторів є основою, на якій ґрунтується довіра до судження аудитора;
- **об'єктивність** - внутрішні аудитори демонструють найвищий рівень об'єктивності під час збору, оцінювання та повідомлення інформації щодо діяльності чи процесу, який перевіряється. Внутрішні аудитори роблять зважену оцінку всіх релевантних обставин та у своїх судженнях не схильні до неналежного впливу своїх власних інтересів чи інтересів інших осіб;
- **конфіденційність** - внутрішні аудитори визнають право власності на інформацію, яку вони отримують у ході виконання завдання, та її цінність і не розкривають інформацію без відповідних на те повноважень, за винятком випадків, коли таке розкриття вимагається правовим чи професійним обов'язком;
- **професійна компетентність** - внутрішні аудитори застосовують знання, навички та досвід, необхідні для надання послуг внутрішнього аудиту.

Основні принципи професійної діяльності, визначені Кодексом етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту, у тому числі:

Морально-етичні принципи професійної діяльності:

Сумлінність

Незалежність та
об'єктивність

Конфіденційність

Професійна
компетентність

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

Принцип сумлінності полягає у суворому дотриманні правил поведінки при виконанні внутрішнім аудитором службових обов'язків та у стосунках зі співробітниками (пункт 2.4 розділу II Кодексу етики внутрішніх аудиторів (подібний принципу чесності, визначеному Кодексом етики Інституту внутрішніх аудиторів (IIA)).

Принцип незалежності та об'єктивності полягає у незалежності внутрішнього аудитора від будь-яких зацікавлених груп або обставин, які загрожують інтересам органу, в якому він працює, чи виконанню ним службових обов'язків, перешкоджають йому бути об'єктивним під час провадження професійної діяльності (пункт 2.5 розділу II Кодексу етики внутрішніх аудиторів, Стандарт 2 розділу II НСВА).

2. Стандарт 2 «Незалежність і об'єктивність»

1. Діяльність із внутрішнього аудиту має бути незалежною, а працівники підрозділу внутрішнього аудиту під час виконання своїх посадових обов'язків повинні бути об'єктивними.

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

<...>

4. Функціональна незалежність передбачає недопущення виконання працівниками підрозділу внутрішнього аудиту функцій, не пов'язаних зі здійсненням внутрішнього аудиту.

<...>

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

<...>

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

Незалежність підрозділу внутрішнього аудиту забезпечується через:

Організаційну
незалежність

• **пряме підпорядкування та підзвітність підрозділу внутрішнього аудиту керівнику установи, що забезпечується через:**

- підписання декларації внутрішнього аудиту;
- затвердження керівником установи положення про підрозділ внутрішнього аудиту, стратегічного та операційного планів діяльності з внутрішнього аудиту;
- інформування керівником підрозділу внутрішнього аудиту керівника установи про стан виконання стратегічного та операційного планів та інших завдань, а також про наявність обмежень у проведенні внутрішнього аудиту чи ресурсах

Функціональну
незалежність

• **недопущення виконання працівниками підрозділу внутрішнього аудиту функцій, не пов'язаних зі здійсненням внутрішнього аудиту**

Методологічні вказівки 2.1 (МВ 2.1)

Принципи
професійної
діяльності з
внутрішнього аудиту

Загалом розглядаючи поняття незалежності внутрішнього аудитора можна констатувати, що це свобода від обставин, що загрожують або можуть загрожувати здатності функції внутрішнього аудиту неупереджено виконувати свої обов'язки. При цьому важливу роль також відіграє і достатня увага керівника установи до результатів роботи внутрішніх аудиторів (своєчасний розгляд аудиторських звітів та рекомендацій, надання достатнього часу для проведення внутрішніх аудитів та всіх необхідних ресурсів) та заходів, які вимагають впровадження аудиторських рекомендацій.

Незалежність втрачається якщо:

- ✓ підрозділ внутрішнього аудиту входить до складу інших структурних підрозділів (зокрема, підрозділів з питань запобігання та виявлення корупції, кадрових, фінансових чи будь-яких інших служб);
- ✓ обов'язки зі здійснення внутрішнього аудиту покладаються на посадових осіб, що виконують інші функції.

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

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

Принцип конфіденційності полягає у неухильному дотриманні внутрішнім аудитором вимог, встановлених законодавством, до використання та надання інформації, отриманої під час виконання своїх службових обов'язків (п. 2.6 розділу II Кодексу етики внутрішніх аудиторів; аналогічний принцип міститься у Кодексі етики Інституту внутрішніх аудиторів (IIA)).

Принцип професійної компетентності передбачає застосування працівником знань, навичок та досвіду, необхідних для сумлінного, компетентного, вчасного, результативного і відповідального виконання службових обов'язків (п. 2.7 розділу II Кодексу етики внутрішніх аудиторів (аналогічний принцип міститься у Кодексі етики Інституту внутрішніх аудиторів (IIA)), Стандарт 3 розділу II НСВА).

3. Стандарт 3 «Професійна компетентність та ретельність»

1. Керівник та працівники підрозділу внутрішнього аудиту повинні володіти необхідними знаннями, навичками та професійною компетентністю, що ґрунтуються на відповідній освіті та досвіді, для належного виконання аудиторських завдань.

Підрозділ внутрішнього аудиту повинен мати загальну кваліфікаційну спроможність, яка передбачає наявність у його працівників (колективно) сукупності знань, навичок та компетенцій для належного виконання всіх покладених на підрозділ завдань та функцій.

2. Працівники підрозділу внутрішнього аудиту повинні мати достатні знання для оцінки ключових ризиків, які негативно впливають на досягнення цілей, виконання функцій і завдань установи, у тому числі ризиків шахрайства та ризиків, пов'язаних з інформаційними системами і технологіями.

3. У разі якщо працівники підрозділу внутрішнього аудиту не мають достатніх знань, навичок чи інших вмінь, необхідних для виконання окремих питань аудиторського завдання, керівник підрозділу внутрішнього аудиту повинен ініціювати перед керівником установи залучення відповідних фахівців установи чи експертів відповідних органів влади та місцевого самоврядування, державних фондів, підприємств, установ, організацій, інших



Таке поєднання функцій є не лише прямим порушенням постанови № 1001 та Національних стандартів внутрішнього аудиту, а й створює конфлікт інтересів, оскільки діяльність інших структурних підрозділів установи є об'єктом внутрішнього аудиту для дослідження підрозділом внутрішнього аудиту.

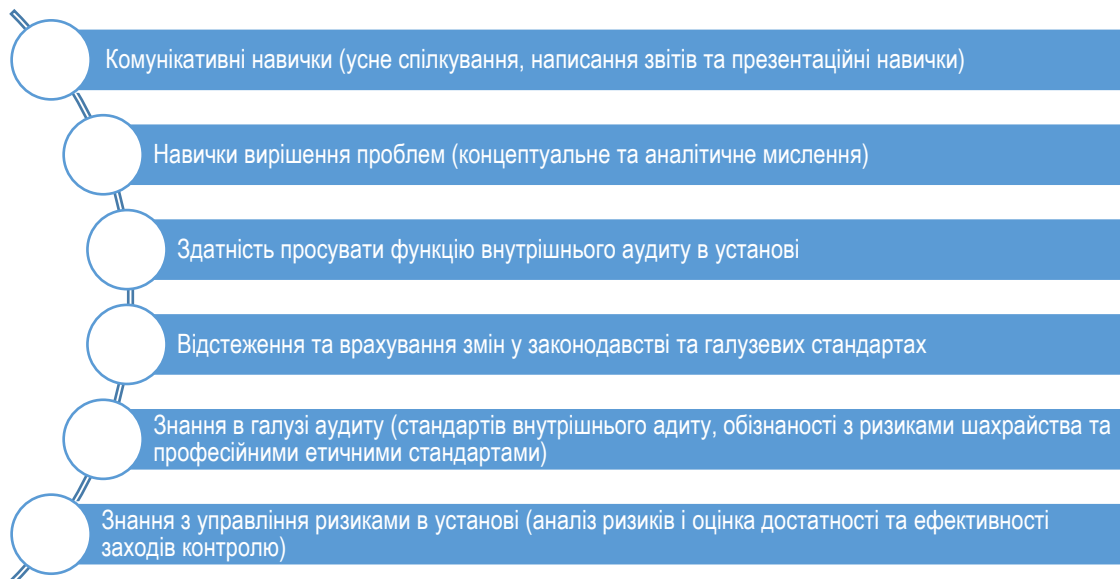
Методологічні вказівки 2.1 (МВ 2.1)

Принципи
професійної
діяльності з
внутрішнього аудиту

юридичних осіб для забезпечення виконання аудиторського завдання.

<...>

Відповідно до результатів міжнародного огляду функції внутрішнього аудиту, проведеного Інститутом внутрішніх аудиторів, до ключових навичок та компетенцій внутрішнього аудитора, які є необхідними в умовах сьогодення, можна віднести наступні²:



Як міжнародними, так і національними стандартами внутрішнього аудиту передбачено, що внутрішні аудитори повинні володіти знаннями, навичками та іншими компетенціями, необхідними для належного виконання аудиторських завдань. Водночас підрозділ внутрішнього аудиту загалом повинен мати загальну кваліфікаційну спроможність, яка передбачає наявність у його працівників (колективно) сукупності знань, навичок та компетенцій для належного виконання всіх покладених на підрозділ завдань та функцій.

При цьому діапазон завдань внутрішнього аудиту може варіюватися від дослідження операційних, фінансових чи інших питань до проведення ІТ аудитів, оскільки в наш час інформаційні системи та технології є невід'ємною частиною діяльності установи. Саме тому внутрішнім аудиторам необхідно мати достатні знання щодо ключових ризиків, які негативно впливають на досягнення цілей, виконання функцій і завдань установи, у тому числі ризиків шахрайства та ризиків, пов'язаних з інформаційними системами і технологіями.

Враховуючи викладене, вкрай важливим є питання підбору персоналу таким чином, щоб знання і навички кожного члена команди внутрішніх аудиторів доповнювали один одного і в цілому забезпечували загальну кваліфікаційну спроможність і компетентне виконання всіх завдань, покладених на підрозділ внутрішнього аудиту.

Також одним із принципів, який стосується професійної діяльності з внутрішнього аудиту, є **професійна ретельність** – підхід до виконання завдань, що передбачає формування професійного судження працівника підрозділу внутрішнього аудиту на основі застосування відповідних знань, навичок та компетенцій, а також використання адекватних аудиторських методів, прийомів і процедур для надання обґрунтованих, об'єктивних і незалежних висновків.

3. Стандарт 3 «Професійна компетентність та ретельність»

<...>

5. Аудиторські завдання мають виконуватись із належною професійною ретельністю. Під час планування та виконання аудиторського завдання працівники підрозділу внутрішнього аудиту проявляють професійну ретельність, враховуючи: обсяг роботи, потрібний для досягнення цілей внутрішнього аудиту; складність, суттєвість та/або важливість питань, що підлягають дослідженню;

² The IIA's Global Internal Audit Survey: A Component of the CBOK Study. Core Competencies for Today's Internal Auditor Report

Методологічні вказівки 2.1 (МВ 2.1)

Принципи
професійної
діяльності з
внутрішнього аудиту

ефективність процесів управління та внутрішнього контролю, у тому числі управління ризиками щодо об'єкта внутрішнього аудиту;

ймовірність виникнення значних помилок, шахрайства чи невідповідностей вимогам законодавства та внутрішнім документам;

співвідношення величини витрат ресурсів, необхідних для виконання аудиторського завдання, та потенційної вигоди для установи від результатів його виконання.

6. Професійна ретельність передбачає також використання (у разі можливості) під час планування та виконання аудиторських завдань автоматизованих методів аудиту, збору та аналізу даних (програмного забезпечення, спеціалізованих сервісних програм тощо).

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

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

Професійна ретельність пов'язана із навиками та компетенціями, які використовує внутрішній аудитор при виконанні професійних обов'язків. Особлива професійна ретельність має застосовуватися при виконанні складних аудиторських завдань, зокрема в частині визначення обсягу роботи для досягнення цілей внутрішнього аудиту, оцінювання ризиків та ефективності заходів контролю, ймовірності та значущості помилок, можливих фактів фінансових порушень, шахрайства, корупції.



Водночас професійна ретельність не означає, що внутрішній аудитор має надати керівнику установи абсолютну гарантію того, що у дослідженому об'єкті внутрішнього аудиту не виникне помилок, порушень, невідповідностей чи упущень. професійна ретельність означає, що внутрішній аудитор забезпечить проведення якісного аудиторського дослідження, що буде базуватися на надійній та достатній доказовій базі.

2.2. Управління діяльністю підрозділу внутрішнього аудиту

Методологічні вказівки 2.2 (МВ 2.2)

Управління
діяльністю
підрозділу
внутрішнього аудиту

Ефективне управління підрозділом внутрішнього аудиту має важливе значення не лише для забезпечення відповідності чинним Стандартам внутрішнього аудиту, але й насамперед для надання цінності установі та допомоги її керівнику в досягненні поставлених цілей за допомогою системного та послідовного підходу до проведення внутрішніх аудитів, а також через надання належних аудиторських рекомендацій. Для удосконалення діяльності з внутрішнього аудиту, важливо правильно позиціонувати підрозділ внутрішнього аудиту для спрямування його роботи на підтримку досягнення цілей установи, налагодити ефективну співпрацю з керівництвом установи, максимально використовувати наявні ресурси та забезпечити постійний професійний розвиток внутрішніх аудиторів. Керівники підрозділів внутрішнього аудиту відіграють вирішальну роль для реагування на ці вимоги.

Національними стандартами внутрішнього аудиту визначено, що керівник підрозділу внутрішнього аудиту повинен забезпечити ефективне управління його діяльністю. Водночас у НСВА визначено критерії ефективного управління діяльністю підрозділу внутрішнього аудиту в установі, за основу яких узяті Основні принципи професійної практики внутрішнього аудиту (IIA).

2. Стандарт 6 «Управління діяльністю підрозділу внутрішнього аудиту»

<...>

2. Управління діяльністю підрозділу внутрішнього аудиту в установі є ефективним, якщо:

підрозділ внутрішнього аудиту забезпечує виконання основних завдань, визначених Порядком та внутрішніми документами з питань внутрішнього аудиту;

підрозділ внутрішнього аудиту забезпечує досягнення цілей та результатів, визначених стратегічним та операційним планами;

діяльність підрозділу внутрішнього аудиту здійснюється відповідно до цих Стандартів, Порядку та внутрішніх документів з питань внутрішнього аудиту;

працівники підрозділу внутрішнього аудиту дотримуються Кодексу етики внутрішніх аудиторів;

діяльність із внутрішнього аудиту здійснюється з урахуванням стратегії та цілей установи, ризиків та проблем, які можуть мати негативний вплив на виконання функцій і завдань установи;

працівники підрозділу внутрішнього аудиту відповідають вимогам щодо професійної компетентності та проявляють професійну ретельність під час виконання аудиторських завдань;

забезпечується постійний професійний розвиток працівників підрозділу внутрішнього аудиту;

діяльність із внутрішнього аудиту сприяє вдосконаленню системи управління, внутрішнього контролю та управління ризиками, запобіганню фактам незаконного, неефективного й нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності державного органу, підприємств, установ та організацій, що належать до сфери його управління.

<...>

Забезпечення досягнення цілей підрозділом внутрішнього аудиту та виконання основних завдань, визначених Порядком № 1001 та внутрішніми документами з питань внутрішнього аудиту, насамперед залежить від керівника підрозділу внутрішнього аудиту. Головні завдання та обов'язки керівника підрозділу внутрішнього аудиту, визначені у Порядку №1001 та Національних стандартах внутрішнього аудиту, мають бути деталізовані у положенні про підрозділ внутрішнього аудиту. З урахуванням вимог цих нормативно-правових актів, а також кращих міжнародних практик ефективного управління функцією внутрішнього аудиту, основними завданнями керівника підрозділу щодо організації

діяльності з внутрішнього аудиту, планування та виконання аудиторських досліджень є:

Методологічні вказівки 2.2 (МВ 2.2)

Управління
діяльністю
підрозділу
внутрішнього аудиту

Організація діяльності з внутрішнього аудиту:

- розробка внутрішніх документів з питань внутрішнього аудиту, їх періодичний перегляд, встановлення підходів і процедур до управління діяльністю внутрішнього аудиту;
- добір персоналу та вжиття заходів щодо його постійного професійного розвитку;
- забезпечення формування стратегічного й операційного планів на підставі оцінки ризиків та його виконання;
- вжиття заходів щодо забезпечення відповідними і достатніми ресурсами та їх ефективного використання;
- проведення внутрішньої оцінки якості внутрішнього аудиту;
- налагодження взаємодії з іншими структурними підрозділами установи;
- участь у засіданнях аудиторського комітету (у разі його створення);
- координація діяльності підрозділів внутрішнього аудиту територіальних органів та бюджетних установ.

Планування та виконання аудиторських досліджень:

- визначення складу аудиторської групи, призначення її керівника та підписання програми внутрішнього аудиту;
- ініціювання залучення інших експертів для виконання аудиторського завдання;
- моніторинг перебігу планування та виконання аудиторського завдання;
- проведення робочих нарад (за потреби) щодо попередніх результатів внутрішніх аудитів;
- розгляд проектів аудиторських звітів і рекомендацій для забезпечення їх належної якості;
- розгляд коментарів до звітів (у разі їх наявності) та надання письмових висновків на них;
- забезпечення подання аудиторських звітів і рекомендацій керівнику установи, а також проведення моніторингу результатів впровадження рекомендацій;
- забезпечення формування, тимчасового зберігання та передання до архіву справ внутрішнього аудиту.

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

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

Для якісного планування та виконання аудиторського завдання керівник підрозділу внутрішнього аудиту повинен сформувати аудиторську групу, до складу якої мають увійти фахівці, які володіють знаннями та досвідом, необхідними для досягнення цілей внутрішнього аудиту.

Методологічні вказівки 2.3 (МВ 2.3)

Постійний
професійний
розвиток внутрішніх
аудиторів

Крім того при формуванні аудиторських груп керівник підрозділу внутрішнього аудиту має чітко розподілити ролі, завдання та визначити межі відповідальності серед членів аудиторської групи.

Водночас керівник підрозділу внутрішнього аудиту має право на отримання допомоги від інших компетентних посадових осіб установи, якщо внутрішнім аудиторам бракує знань та навиків, необхідних для проведення внутрішніх аудитів. Така допомога може стосуватися таких сфер діяльності як ІТ-системи, інженерія або інші специфічні напрями діяльності, притаманні відповідній галузі. При прийнятті рішення щодо залучення професійної допомоги від інших посадових осіб (як всередині установи, так і від інших зовнішніх установ), керівник підрозділу внутрішнього аудиту, виходячи із особливостей проведення внутрішнього аудиту, повинен оцінити компетентність, незалежність та об'єктивність таких посадових осіб (включаючи наявність конфлікту інтересів).

2.3. Постійний професійний розвиток внутрішніх аудиторів

В сучасних умовах професія внутрішнього аудитора динамічно розвивається та посилюється його роль в діяльності установи, а також розширюється коло його обов'язків. Як наслідок з'являється потреба постійного, у темпі реальних змін, переосмислення відомих і набуття нових знань не лише з питань внутрішнього аудиту, але також і щодо тих напрямів діяльності, що є об'єктом внутрішнього аудиту, покращення аналітичного мислення та удосконалення комунікативних навичок тощо. Необхідність та важливість постійного професійного розвитку внутрішніх аудиторів чітко прописано як в Кодексі етики внутрішніх аудиторів, так і в Національних стандартах внутрішнього аудиту, які є основними нормативними документами, що окреслюють принципи діяльності та норми етичної поведінки для внутрішніх аудиторів.

3. Стандарт 3 «Професійна компетентність та ретельність»

<...>

4. Працівники підрозділу внутрішнього аудиту повинні постійно вдосконалювати свої знання, підвищувати кваліфікацію, у тому числі шляхом самоосвіти, що сприятиме безперервному професійному розвитку.

<...>

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

У міжнародній практиці внутрішнім аудиторам наполегливо рекомендується демонструвати свою професійну компетентність шляхом отримання професійної сертифікації та відповідних кваліфікацій. Водночас існують окремі вимоги, що сертифіковані внутрішні аудитори для щорічного підтвердження своєї кваліфікації повинні проходити 40 годин різних форм постійного професійного розвитку.

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

З метою забезпечення ефективного розвитку внутрішнього аудиту розроблено Програму розвитку внутрішніх аудиторів державного сектору України (наведено у [додатку 2](#) до цих МВ), згідно із якою внутрішні аудитори за рівнем свого професійного розвитку розділені на чотири блоки (ці блоки є аналогічні тим, що застосовуються Інститутом внутрішніх аудиторів для

Методологічні вказівки 2.3 (МВ 2.3)

Постійний
професійний
розвиток внутрішніх
аудиторів

сертифікації останніх):

- **блок А.** Початківці або молоді внутрішні аудитори (без досвіду або із досвідом до 1 року та без документального підтвердження проходження блоку А) мають пройти базовий курс з внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту;

- **блок В.** Внутрішні аудитори середнього рівня (із досвідом більше 1 року та/або із документальним підтвердженням проходження блоку А) здобувають знання щодо інструментарію внутрішнього аудитора впродовж 3-5 днів.

- **блок С.** Внутрішні аудитори старшого/спеціалізованого рівня (із досвідом більше 1 року та із документальним підтвердженням проходження блоків А та В). Для отримання документального підтвердження проходження за цим блоком внутрішній аудитор має пройти навчання за однією із обраних ним тем (наприклад, з аудиту ефективності, ІТ аудиту);

- **блок D.** Керівники підрозділів внутрішнього аудиту та керівники аудиторських груп (виконують управлінську функцію, мають достатні знання і досвід та/або із документальним підтвердженням проходження блоків А та В) проходять впродовж 2-3 днів навчання щодо ризикорієнтовного планування, оцінки якості внутрішнього аудиту, управління проектами та управлінських навичок, навиків комунікації на стратегічному рівні тощо.



У міжнародній практиці з метою забезпечення системного та послідовного підходу до постійного професійного розвитку внутрішніх аудиторів використовують Моделі загальних компетенцій, навиків та знань, необхідних для належного виконання аудиторських завдань. Зазвичай така модель включає перелік основних галузей знань і навичок, якими мають володіти внутрішні аудитори залежно від досвіду роботи та в розрізі посад працівників. Практикуючим співтовариством з внутрішнього аудиту РЕМ РАЛ розроблено приклад зазначеної Моделі знань, яка включає 4 основні частини: «Стандарти, теорія і методологія внутрішнього аудиту», «Галузі знань», «Інструменти і технології» та «Навики комунікації». Розроблення та впровадження цієї моделі є необхідним в першу чергу для належного виконання аудиторських завдань. Крім того, для забезпечення загальної кваліфікаційної спроможності підрозділу внутрішнього аудиту таку модель доцільно використовувати при визначенні потреби у підвищенні кваліфікації внутрішніх аудиторів та формування планів внутрішніх навчань.

3. Цикл діяльності з внутрішнього аудиту

Методологічні вказівки 3 (МВ 3)

МВ 3 включають:

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

МСВА:

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

НСВА:

Стандарт 7 «Планування діяльності з внутрішнього аудиту» розділу III;
Стандарт 8 «Організація внутрішнього аудиту» розділу III;
Стандарт 9 «Планування аудиторського завдання» розділу III;
Стандарт 10 «Виконання аудиторського завдання» розділу III;
Стандарт 11 «Документування перебігу та результатів внутрішнього аудиту» розділу III;
Стандарт 12 «Моніторинг врахування рекомендацій за результатами внутрішнього аудиту» розділу III

Організаційно цикл діяльності з внутрішнього аудиту наведено нижче.



Етап 1. Планування діяльності з внутрішнього аудиту.

Планування діяльності з внутрішнього аудиту на підставі результатів оцінки ризиків забезпечується керівником підрозділу внутрішнього аудиту та здійснюється як на

довгострокову перспективу (стратегічний план діяльності на 3 роки), так і щорічно (операційний план діяльності). Процес складання планів діяльності з внутрішнього аудиту на підставі результатів оцінки ризиків та ризик-орієнтованого відбору об'єктів аудиту включає п'ять окремих кроків. Методологічні вказівки 4 (МВ 4) присвячені опису даного процесу.

Етап 2: Планування та виконання аудиторського дослідження.

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

Етап 3: Звітання по результатах досягнення мети аудиторського дослідження.

Після реалізації кроків, передбачених 2 етапом, отримані результати та рекомендації повинні бути доведені (прозвітовані) вищому керівництву установи та/або іншим зацікавленим сторонам. Методологічні вказівки 5.3 присвячені основним крокам внутрішніх аудиторів у процесі підготовки аудиторського звіту та представленню його керівництву.

Етап 4: Відстеження результатів впровадження аудиторських рекомендацій.

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

4. Планування діяльності з внутрішнього аудиту

Методологічні вказівки 4.1 (МВ 4.1)

Планування діяльності з внутрішнього аудиту.
Основні положення

4.1. Основні положення

МВ 4 включають рекомендації щодо ризик-

орієнтованого планування діяльності з внутрішнього аудиту в частині:

- визначення простору внутрішнього аудиту (МВ 4.2);
- визначення подій та ідентифікація ризиків (МВ 4.3);
- оцінки ризиків за ймовірністю та впливом (МВ 4.4);
- визначення пріоритетних об'єктів внутрішнього аудиту за допомогою факторів відбору (МВ 4.5);
- формування та затвердження стратегічних та операційних планів діяльності з внутрішнього аудиту (внесення змін до них) (МВ 4.6).

Одним із ключових завдань підрозділу внутрішнього аудиту є надання керівнику установи об'єктивних і незалежних висновків та рекомендацій щодо

функціонування системи внутрішнього контролю та її удосконалення. Однак, підрозділ внутрішнього аудиту не повинен ставити за мету здійснення оцінки цілісної системи внутрішнього контролю, оскільки ресурси внутрішнього аудиту є обмеженими, а тому повинні бути спрямовані на сфери, які є найбільш важливими для ефективного управління установою.

Відбір підрозділом внутрішнього аудиту важливих та актуальних для установи об'єктів внутрішнього аудиту та визначення пріоритетності їх дослідження є процесом планування діяльності з внутрішнього аудиту:

Пункт 6 Порядку № 1001

Внутрішній аудит проводиться згідно із стратегічними та операційними планами діяльності з внутрішнього аудиту (далі – стратегічний та операційний плани).

Стратегічний план повинен враховувати стратегію державного органу (у разі її наявності) та визначати завдання і результати, яких підрозділ повинен досягнути протягом наступних трьох років.

Операційний план складається на календарний рік з урахуванням завдань та результатів виконання стратегічного плану.

Стратегічний та операційний плани формуються підрозділом на підставі результатів оцінки ризиків та затверджуються керівником державного органу, його територіального органу, бюджетної установи не пізніше початку планового періоду.

Зміни до стратегічного та операційного планів вносяться в порядку їх затвердження не пізніше завершення планового періоду.

У разі створення підрозділів у територіальних органах та бюджетних установах державного органу складаються зведені стратегічний та операційний плани (далі – зведені плани) діяльності з внутрішнього аудиту в державному органі, його територіальних органах та бюджетних установах, які формуються підрозділом та затверджуються керівником державного органу. Керівники територіальних органів та бюджетних установ забезпечують подання стратегічного та операційного планів керівникові підрозділу державного органу для подальшого формування зведених планів і подання їх керівникові державного органу на затвердження в установленний ним строк.

Методологічні вказівки 4.1 (МВ 4.1)

Планування
діяльності з
внутрішнього аудиту.
Основні положення

Стратегічний та операційний плани (зведені плани) та зміни до них оприлюднюються на офіційному веб-сайті державного органу, його територіального органу та бюджетної установи.

Копії затверджених стратегічних та операційних планів (зведених планів) та змін до них надсилаються Мінфіну протягом десяти робочих днів з дати їх затвердження.

За рішенням керівника державного органу, його територіального органу, бюджетної установи можуть проводитися позапланові внутрішні аудити.

Стандарт 7 «Планування діяльності з внутрішнього аудиту»

1. Підрозділ внутрішнього аудиту забезпечує визначення простору внутрішнього аудиту.

Простір внутрішнього аудиту має бути формалізований та задокументований шляхом ведення бази даних та її підтримання в актуальному стані.

У разі утворення підрозділів внутрішнього аудиту у територіальних органах та бюджетних установах підрозділ внутрішнього аудиту державного органу забезпечує ведення зведеної бази даних щодо простору внутрішнього аудиту.

2. Керівник підрозділу внутрішнього аудиту забезпечує формування стратегічного та операційного планів на підставі результатів оцінки ризиків з метою визначення пріоритетів роботи підрозділу внутрішнього аудиту, що мають враховувати стратегію (пріоритети) та цілі діяльності установи.

3. Метою формування стратегічного та операційного планів керівник підрозділу внутрішнього аудиту повинен з'ясувати та врахувати думку керівника установи, а також провести консультації з відповідальними за діяльність особами щодо проблемних питань та ризиків, які впливають на досягнення установою цілей.

3. Стратегічний та операційний плани формуються підрозділом внутрішнього аудиту на підставі документально оформленої оцінки ризиків, яка проводиться не рідше одного разу на рік.

4. До операційних планів не включається здійснення внутрішніх аудитів на підприємствах, в установах та організаціях, у яких із тих самих питань і за той самий період підрозділом внутрішнього аудиту здійснено внутрішні аудити менше ніж один календарний рік тому.

Дія цього Стандарту не поширюється на повторні внутрішні аудити, що здійснюються підрозділом внутрішнього аудиту для дослідження фактів, викладених у скарзі на дії працівників підрозділу внутрішнього аудиту, що надійшла до установи.

5. У разі зміни стратегії (пріоритетів) та цілей діяльності установи, за результатами проведення оцінки ризиків та з інших обґрунтованих підстав керівник підрозділу внутрішнього аудиту забезпечує перегляд та внесення змін до стратегічного та операційного планів.

За потреби внесення змін до стратегічного та операційного планів керівник підрозділу внутрішнього аудиту надає керівнику установи відповідне письмове обґрунтування.

6. Для забезпечення виконання підрозділом внутрішнього аудиту стратегічного та операційного планів керівник підрозділу внутрішнього аудиту подає керівнику установи інформацію про потреби в ресурсах.

У разі обмеження підрозділу внутрішнього аудиту в ресурсах керівник підрозділу внутрішнього аудиту письмово інформує керівника установи та аудиторський комітет (у разі його утворення) із зазначенням наслідків таких обмежень та надає пропозиції щодо вирішення зазначеного питання.

Для ефективного використання трудових ресурсів керівник підрозділу внутрішнього аудиту визначає обсяги планового робочого часу на здійснення внутрішніх аудитів та виконання заходів з іншої діяльності з внутрішнього аудиту.

Стратегічний та операційний плани формуються з урахуванням резерву робочого часу на здійснення позапланових внутрішніх аудитів.

7. У разі утворення підрозділів внутрішнього аудиту в територіальних органах та бюджетних установах, що належать до сфери управління державного органу, керівник підрозділу внутрішнього аудиту державного органу визначає єдині підходи до планування діяльності з внутрішнього аудиту.

Методологічні вказівки 4.1 (МВ 4.1)

Планування
діяльності з
внутрішнього аудиту.
Основні положення



Планування діяльності з внутрішнього аудиту розпочинається з вивчення діяльності установи. Знання стратегії (пріоритетів) та цілей діяльності установи необхідно для чіткого розуміння важливих та актуальних сфер (напрямів) діяльності установи, правильності формування думки про ризики у діяльності установи, визначення вдалого аудиторського підходу та необхідних ресурсів на здійснення внутрішніх аудитів.

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



Ресурси, потреба в яких була визначена, повинні бути достатніми та адекватними, а також ефективно використовуватись при виконанні планів

Як міжнародні, так і Національні стандарти внутрішнього аудиту вимагають від керівника підрозділу внутрішнього аудиту здійснювати планування діяльності з внутрішнього аудиту із застосуванням ризик-орієнтованого підходу до оцінки об'єкта внутрішнього аудиту. З цією метою, спочатку необхідно ідентифікувати та оцінити ризики із усієї сукупності об'єктів внутрішнього аудиту. Надалі – визначити об'єкти внутрішнього аудиту з високим рівнем ризику, встановити пріоритетність їх дослідження за допомогою факторів відбору та визначити частоту здійснення планових внутрішніх аудитів щодо кожного об'єкта внутрішнього аудиту. Такий підхід до планування діяльності з внутрішнього аудиту допомагає ефективніше розподіляти обмежені ресурси підрозділу внутрішнього аудиту.

В міжнародній практиці плани складаються на:

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

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

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

4.2. Визначення простору внутрішнього аудиту

Методологічні вказівки 4.2 (МВ 4.2)

Визначення простору
внутрішнього аудиту

МСВА:

2010 Планування

НСВА:

пункт 3 розділу I;

пункт 1 Стандарту 7

«Планування діяльності з
внутрішнього аудиту»

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

Під поняттям «простір внутрішнього аудиту» розуміється загальна сфера застосування функції внутрішнього аудиту, сукупність об'єктів внутрішнього аудиту, а також підприємств, установ та організацій, на яких можуть здійснюватися внутрішні аудити.

Простір внутрішнього аудиту – простий спосіб визначення всього, чи сукупності всього, що можливо окремо дослідити під час здійснення внутрішнього аудиту:

Глава 1 «Загальні положення»

3. Терміни, використані в цих Стандартах, мають такі значення:

<...>

простір внутрішнього аудиту – сукупність об'єктів внутрішнього аудиту, а також підприємств, установ та організацій, що належать до сфери управління державного органу, щодо діяльності яких можуть проводитись внутрішні аудити

Простір внутрішнього аудиту визначає та описує об'єкти внутрішнього аудиту (а саме: частини напрямів діяльності, функцій/процесів, систем, програм тощо, які можуть підлягати внутрішньому аудиту):

Пункт 2 Порядку № 1001:

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

Підрозділ внутрішнього аудиту повинен визначити простір аудиту, його формалізувати та задокументувати шляхом ведення бази даних, а також забезпечити систематичне оновлення інформації у базі даних щодо простору внутрішнього аудиту (далі – база даних).

У разі створення підрозділів внутрішнього аудиту у територіальних органах та бюджетних установах підрозділом внутрішнього аудиту державного органу забезпечується ведення зведеної бази даних щодо простору внутрішнього аудиту (далі – зведена база даних). До зведеної бази даних заноситься інформація щодо об'єктів аудиту в розрізі підрозділу внутрішнього аудиту державного органу та підрозділів внутрішнього аудиту територіальних органів та/або бюджетних установ. Зведена база даних формується та ведеться за аналогічними процедурами, визначеним для складання та ведення бази даних:

Стандарт 7 «Планування діяльності з внутрішнього аудиту»

1. Підрозділ внутрішнього аудиту забезпечує визначення простору внутрішнього аудиту.

Простір внутрішнього аудиту має бути формалізований та задокументований шляхом ведення бази даних та її підтримання в актуальному стані.

У разі утворення підрозділів внутрішнього аудиту у територіальних органах та бюджетних установах підрозділ внутрішнього аудиту державного органу забезпечує ведення зведеної бази даних щодо простору внутрішнього аудиту.

Методологічні вказівки 4.2 (МВ 4.2)

Визначення простору внутрішнього аудиту

На практиці база даних щодо простору аудиту складається з двох частин:

- об'єктів внутрішнього аудиту, які окремо можна дослідити під час здійснення внутрішнього аудиту. До об'єктів аудиту відносяться напрями діяльності, бюджетні програми, адміністративні послуги, контрольно-наглядові функції, специфічні та загальні завдання, функції чи процеси тощо. Включаються до простору аудиту за принципом функціонального аналізу діяльності державного органу, підприємств, установ та організацій, які належать до сфери його управління (горизонтальний розподіл);
- структурних підрозділів державного органу, а також підприємств, установ та організацій, які належать до сфери його управління, на яких здійснюються внутрішні аудити. Включаються до простору аудиту за принципом організаційної структури та підпорядкування – центральний, обласний чи районний рівні (вертикальний розподіл).

Наразі більшість підрозділів внутрішнього аудиту при формуванні та веденні бази даних широко використовує вертикальний розподіл. Такий підхід до визначення простору аудиту завжди є найзручнішим, проте він може виявитися не самим ефективним способом при плануванні. Тому важливо структурувати простір аудиту не лише за вертикальним розподілом, а також за горизонтальним, який базується на напрямках діяльності установи, визначених законодавством завданнях, функціях чи процесах тощо. Саме ці об'єкти аудиту найбільше впливають на діяльність установ центрального, обласного чи районного рівнів.

Для зручності доцільно розділяти простір аудиту за такими категоріями:

- **організаційною структурою** (наприклад, структурні підрозділи установи – департаменти, управління, відділи, сектори);
- **загальними процесами** – стандартні процеси, які притаманні діяльності кожної установи (наприклад, державні закупівлі, бухгалтерський облік і фінансова звітність, управління об'єктами державної власності, капітальне будівництво, ІТ-системи, управління персоналом);
- **функціональними процесами** – специфічні процеси, які характерні лише для відповідних державних органів (наприклад, у сфері дорожнього господарства до простору аудиту може включатися процес будівництва, реконструкції, ремонту та утримання автомобільних доріг або процес видачі дозволів на розміщення, будівництво споруд, об'єктів дорожнього сервісу, автозаправних станцій, прокладення інженерних мереж). На відміну від загальних процесів, функціональні процеси можуть не покривати діяльність усіх підприємств, установ та організацій, які належать до сфери управління державного органу, а реалізовуватись лише в окремих з них;
- **місцем розташування** (установи центрального, обласного чи районного рівнів).

Для розподілу простору аудиту за категоріями використовуються такі документальні джерела інформації, зокрема:

- законодавчі та нормативно-правові акти, що регулюють діяльність державних органів, а також установ, підприємств, організацій, які належать до сфери його управління. В таких документах визначено завдання та функції, права та обов'язки, правовий статус та підпорядкування;
- стратегічні та операційні плани (річні, піврічні, квартальні), в яких описуються мета (місія) та стратегічні цілі (пріоритети) діяльності державного органу, завдання та заходи з їх реалізації, кінцеві результати (індикатори) виконання завдань, визначаються відповідальні виконавці (співвиконавці);
- внутрішні документи установи (організаційна структура, положення про структурні підрозділи, посадові інструкції, відповідні порядки та регламенти). В таких документах міститься перелік структурних підрозділів, визначено повноваження та відповідальність (підзвітність) керівництва та працівників, розподіл повноважень та відповідальності (підзвітності), їх закріплення за виконавцями (співвиконавцями), встановлено порядок складання та подання звітності про результати діяльності, включаючи результативні показники щодо досягнення поставлених завдань, рівні, форми та терміни звітування, визначено порядки планування, організації, здійснення окремих процесів;

Методологічні вказівки 4.2 (МВ 4.2)

Визначення простору внутрішнього аудиту

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

Вивчення документів сприяє належному розумінню діяльності державного органу, взаємозв'язку між функціями та процесами, а також впливає на правильне визначення об'єктів аудиту у просторі аудиту та ефективність процесу планування діяльності з внутрішнього аудиту в цілому. Також опрацювання таких документів допоможе підрозділу внутрішнього аудиту виявити зміни у просторі аудиту та провести комплексну оцінку і актуалізацію всіх об'єктів аудиту та підприємств, установ та організацій, які належать до сфери управління державного органу, включених до простору аудиту.

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

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

- основні цілі діяльності установи та ролі структурних підрозділів в їх досягненні, ефективність та результативність роботи структурних підрозділів;
- проблемні питання та ризики у діяльності структурних підрозділів установи, які заважають досягнути визначених цілей діяльності;
- інші питання, що цікавлять керівництво установи, на які слід звернути увагу підрозділу внутрішнього аудиту.

З урахуванням специфіки діяльності державного органу керівник підрозділу внутрішнього аудиту самостійно вирішує якою буде структура бази даних.

В сучасних умовах, коли постійно змінюється внутрішнє середовище (наприклад, у наслідок перерозподілу завдань та функцій між відповідними державними органами або ліквідації чи реорганізації підприємств, установ та організацій, передачі в сферу управління іншого державного органу) доцільно здійснювати актуалізацію (уточнення) простору аудиту не рідше одного разу на рік (рекомендовано до 30 листопада), до початку процесу формування операційного плану на наступний плановий період, а також внесення змін до стратегічного плану (у разі необхідності).

Ведення бази даних щодо простору аудиту доцільно здійснювати в електронному вигляді із використанням програми MS Office Excel. Ця програма призначена для роботи з електронними таблицями та дозволяє керувати даними. За допомогою застосування спеціальних інструментів у таблиці Excel можна фільтрувати та сортувати дані, застосовувати формули та гіперпосилання, заносити дані за допомогою розкритих списків. При створенні бази даних можна скористатися вбудованими шаблонами Microsoft Excel.

Приклад формалізації простору внутрішнього аудиту із використанням можливостей Microsoft Excel проілюстровано у [додатку 3](#).

Методологічні вказівки 4.3 (МВ 4.3)

Визначення подій та
ідентифікація
ризиків

4.3. Визначення подій та ідентифікація ризиків

МСВА:

2010 Планування

НСВА:

пункти 2, 3 Стандарту 7 «Планування діяльності з внутрішнього аудиту»;
Стандарт 5 «Сутність діяльності з внутрішнього аудиту»

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

При плануванні діяльності з внутрішнього аудиту підрозділ внутрішнього аудиту враховує систему управління ризиками – діяльність керівництва та працівників установи з ідентифікації ризиків, проведення їх оцінки,

визначення способів реагування на ідентифіковані та оцінені ризики, здійснення перегляду ідентифікованих та оцінених ризиків для виявлення нових та таких, що зазнали змін (абзац третього пункту 5 Основних засад внутрішнього контролю).

У тих випадках, коли в установі запроваджено діяльність з управління ризиками відповідно до Основних засад здійснення внутрішнього контролю, підрозділ внутрішнього аудиту повинен:

- дослідити наявність внутрішніх документів, які регламентують діяльність з управління ризиками та дотримання вимог цих документів керівництвом та працівниками установи, а також своєчасність надання керівництву та працівникам установи інформації з питань управління ризиками;
- проаналізувати сформовані відповідальними за діяльність особами реєстри ризиків з метою розуміння ризиків, дослідити повноту виявлення відповідальними за діяльність особами ризиків;
- проаналізувати, які ризики було класифіковано відповідальними за діяльність особами, обрані ними способи реагування на ризики, оцінити співпадіння обраних способів реагування на ризики з аудиторським судженням;
- зрозуміти «апетит на ризик» керівництва установи, дослідити, які заходи контролю було запроваджено відповідальними за діяльність особами для зменшення ризиків, оцінити їх достатність (на думку внутрішніх аудиторів) – до якого рівня заходи контролю забезпечують зниження залишкових ризиків³ та як співвідносяться залишкові ризики та прийнятний рівень ризику⁴;
- проаналізувати ефективність запроваджених відповідальними за діяльність особами заходів контролю щодо зменшення ризиків з точки зору їх впливу на залишкові ризики. При аналізі слід використовувати інформацію, одержану як із зовнішніх джерел, так і наявну інформацію у підрозділі внутрішнього аудиту;
- виявити неідентифіковані відповідальними за діяльність особами ризики та залишкові ризики, які, незважаючи на запроваджені заходи контролю, залишаються високими.

Підхід до визначення ризиків буде відрізнятися, якщо керівником установи не запроваджено діяльність з управління ризиками на послідовній та структурованій основі. У таких випадках працівники підрозділу внутрішнього аудиту самостійно визначають події, які призводять до виникнення ризиків, проводять оцінку ризиків щодо ймовірності їх виникнення та впливу на досягнення цілей діяльності установи. Така робота є набагато складнішою та

³**залишковий ризик** – рівень ризику після (або без аналізу інформації про) вжиття керівництвом та відповідальними за діяльність особами заходів контролю щодо його зменшення. В окремих випадках залишковий ризик може дорівнювати невід'ємному ризику (наприклад, коли новостворена установа та/або відсутня інформація про ефективність заходів контролю). При ризик-орієнтованому плануванні підрозділ внутрішнього аудиту цікавить рівень залишкового ризику;

⁴**прийнятний ризик** (або «ризик – апетит», «апетит на ризик») – рівень ризику, що приймається керівництвом установи як несуттєвий. В окремих випадках застосування ефективних заходів контролю дозволяє знижувати рівень ризику до прийнятного рівня (наприклад, в розвинутих та добре контрольованих системах внутрішнього контролю та управління ризиками)

Методологічні вказівки 4.3 (МВ 4.3)

Визначення подій та
ідентифікація
ризиків

вимагає більше часу, ніж аналіз діяльності з управління ризиками, яка вже здійснюється в установі.

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

У таблиці представлено класифікацію подій, що можуть створювати ризики.

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

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

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

Також, аудиторській оцінці передуює аналіз документальних джерел, які допоможуть внутрішньому аудиту виявити ризики, зокрема:

- нормативно-правових актів, які регулюють діяльність установи;
- внутрішніх документів (наприклад, положень про структурні підрозділи, в яких визначено завдання та функції, права та обов'язки працівників, порядки та регламенти, які визначають відповідні функції/процеси/процедури);

Методологічні вказівки 4.3 (МВ 4.3)

Визначення подій та
ідентифікація
ризиків

- стратегічних планів діяльності, річних, піврічних, квартальних планів діяльності установи;

- щорічних звітів про діяльність установи;
- звітів за результатами проведення попередніх внутрішніх аудитів;

- актів/звітів зовнішніх контрольних заходів (ревізій, перевірок, державних фінансових аудитів), проведених зовнішніми контролюючими органами (Рахунковою палатою, органами державного фінансового контролю тощо).

Під час ідентифікації та формулювання ризиків доцільно дотримуватися наступних рекомендацій⁵:

- слід уникати визначення ризиків, які не мають впливу на цілі;
- слід уникати визначення ризиків, які є зворотним формулюванням цілей;
- не слід визначати ризики як наслідки подій;
- слід враховувати причину виникнення ризику та можливий його вплив на цілі (причинно-наслідковий зв'язок).

У таблиці представлені приклади формулювання ризиків (правильне позначено – ✓, неправильне – ✗).

Ціль	Формулювання ризику		Пояснення
Захист персональних даних фізичних осіб, розміщених у базі даних	Дані фізичних осіб будуть незахищені	✗	Ризик сформульований як зворотний від цілі
	Виток персональних даних фізичних осіб	✗	Відсутній причинно-наслідковий зв'язок. Виток даних фізичних осіб - це наслідок у разі матеріалізації ризику, а не сам ризик
	Виникнення помилок у роботі бази даних	✗	Ризик не має впливу на ціль
	Розкриття даних третім особам внаслідок несанкціонованого доступу до бази даних, що призведе до витоку персональних даних	✓	Це ризик, який можна зменшити, зокрема шляхом застосування додаткових заходів захисту інформації
	Зміна або знищення даних внаслідок хакерських та вірусних атак, що призведе до втрати цілісності персональних даних	✓	Це ризик, яким можна керувати, зокрема шляхом застосування більш досконалих технологій та процедур реагування на загрози, а також навчання персоналу
	Неавторизоване управління базою даних внаслідок надання доступу до даних іншим суб'єктам відносин, пов'язаних із персональними даними, що може призвести до втрати конфіденційної інформації	✓	Це ризик, який можна зменшити, зокрема шляхом створення додаткових умов для захисту інформації

З метою належної ідентифікації та оцінки ризиків необхідно врахувати думку керівника установи щодо проблемних питань та ризиків, які впливають на досягнення установою цілей, а також провести консультації з відповідальними за діяльність особами з цих питань:

Стандарт 7 «Планування діяльності з внутрішнього аудиту»

<...>

⁵ для визначення підходів до формулювання ризиків використано керівництво з управління ризиками «The Orange Book. Management of Risk - Principles and Concepts»



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

Методологічні вказівки 4.3 (МВ 4.3)

Визначення подій та
ідентифікація
ризиків

З метою формування стратегічного та операційного планів керівник підрозділу внутрішнього аудиту повинен з'ясувати та врахувати думку керівника установи, а також провести консультації з відповідальними за діяльність особами щодо проблемних питань та ризиків, які впливають на досягнення установою цілей.

Проведення інтерв'ю з керівником установи та консультацій з відповідальними за діяльність особами є найбільш розповсюдженим методом ідентифікації та оцінки ризиків. Адже об'єктивність оцінки ризиків може бути зменшена і, як наслідок, відібрані до плану об'єкти аудиту будуть не актуальними, а їх результати не цікавими для керівництва установи.

Під час проведення інтерв'ю/консультацій також обговорюються питання щодо:

- визначених та оцінених підрозділом внутрішнього аудиту ризиків (у разі відсутності належної системи управління ризиками в установі);
- достатності, недостатності або надмірного рівня деталізації об'єктів аудиту;
- правильності аудиторського судження про невід'ємний рівень ризику⁶;
- вжитих керівництвом та відповідальними за діяльність особами заходів щодо системного управління ризиками, їх вплив на рівень залишкового ризику тощо.

Інтерв'ю/консультації можуть проводитися шляхом особистого обговорення або направлення запитів керівнику установи/відповідальним за діяльність особам. Результати інтерв'ю/консультацій (особистого обговорення та опрацювання відповідей на запити) документально оформлюються шляхом заповнення та уточнення матриці оцінки ризиків та/або реєстру ризиків.

Також під час самостійного визначення підрозділом внутрішнього аудиту ризиків корисно проводити колективне обговорення різних подій, які можуть створювати ризики у діяльності установи («сесії мозкового штурму»). На такі зустрічі запрошуються відповідальні за діяльність особи, де в форматі діалогу та обговорення виробляються спільні рішення щодо зменшення впливу ризиків.

!!! При плануванні діяльності з внутрішнього аудиту керівник підрозділу внутрішнього аудиту завжди повинен враховувати думку керівництва установи щодо прийнятного рівня ризику

⁶ **невід'ємний ризик** – рівень ризику до (або без аналізу інформації про) вжиття керівництвом та відповідальними за діяльність особами заходів контролю щодо його зменшення

Методологічні вказівки 4.4 (МВ 4.4)

Оцінка ризиків за
ймовірністю та
впливом

4.4. Оцінка ризиків за ймовірністю та впливом

МСВА:

2010 Планування

НСВА:

пункти 2, 3 Стандарту 7 «Планування діяльності з внутрішнього аудиту»

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

Ціллю процесу оцінки ризиків є досягнення працівниками підрозділу внутрішнього аудиту чіткого розуміння ризиків у діяльності установи.

Оцінка ризиків проводиться не рідше одного разу на рік, її результати документально оформлюються:

Пункт 6 Порядку № 1001

<...>

Стратегічний та операційний плани формуються підрозділом на підставі результатів оцінки ризиків та затверджуються керівником державного органу, його територіального органу, бюджетної установи не пізніше початку планового періоду.

Стандарт 7 «Планування діяльності з внутрішнього аудиту»

2. Керівник підрозділу внутрішнього аудиту забезпечує формування стратегічного та операційного планів на підставі результатів оцінки ризиків з метою визначення пріоритетів роботи підрозділу внутрішнього аудиту, що мають враховувати стратегію (пріоритети) та цілі діяльності установи.

<...>

3. Стратегічний та операційний плани формуються підрозділом внутрішнього аудиту на підставі документально оформленої оцінки ризиків, яка проводиться не рідше одного разу на рік.

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

Оцінка ідентифікованих ризиків здійснюється на предмет ймовірності їх настання за визначеними критеріями, які бувають схожі між собою (приклади критеріїв ймовірності наводяться у таблиці):

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

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

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

Методологічні вказівки 4.4 (МВ 4.4)

Оцінка ризиків за
ймовірністю та
впливом

- кадровий вплив (неочікувана втрата ключових спеціалістів може істотно вплинути на виконання установою завдань та функцій, досягнення нею цілей).

Щодо кожного критерію впливу визначається різний рівень впливу (низький, середній, високий та дуже високий), що дозволяє визначати бали ризикам уніфікованим способом. На прикладі представлено визначення балів для чотирьох критеріїв впливу:

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

Методологічні вказівки 4.4 (МВ 4.4)

Оцінка ризиків за
ймовірністю та
впливом

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

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

Незалежно від застосованого методу оцінки ризиків, рівень сприйняття ризику працівниками є різним – деякі працівники схильні уникати ризиків, в той час як інші – готові йти на ризик. Якщо одним працівником оцінено ризик як «високий», а іншим – як «низький», то результат не повинен визначатися як середньоарифметичне значення рівня (балу) ризику, слід шляхом переговорів дійти консенсусу.

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

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

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

В установах, в яких впроваджені дієві системи внутрішнього контролю керівники приймають письмове рішення, який рівень ризику є прийнятним. В інших випадках таке рішення приймається за результатами інтерв'ю керівника підрозділу внутрішнього аудиту з керівником установи. Загалом можуть бути прийняті різні рішення щодо того, які поєднання значень рівня ризику будуть вважатися «низьким», «середнім», «високим» або «дуже високим».

Водночас, не доцільно визначати бали лише математичним способом – слід оцінювати ризики та визначати бали за допомогою визначених критеріїв для оцінки впливу та оцінки ймовірності. Частіше використовується трирівнева система присвоєння балів, але такий підхід може призвести до переоцінки ризиків за шкалою «середніх» значень. Тому, при оцінці ризиків доцільно застосовувати 4-бальну або 5-бальну шкалу.

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

Реєстр ризиків				
№ з/п	Назва ризику	Оцінка ймовірності	Оцінка впливу	Загальна оцінка ризику

Методологічні вказівки 4.4 (МВ 4.4)

Оцінка ризиків за
ймовірністю та
впливом

				за ймовірністю та впливом
1	2	3	4	5

Ідентифікацію ризиків та оцінку ризиків доцільно проводити у взаємопов'язаний спосіб, оскільки можливо необхідно буде внести зміни до раніше сформульованих ризиків.

Під час оцінки ризиків може виникнути потреба в уточненні (внесення змін до простору аудиту, зокрема, в частині його розподілу за категоріями). Саме тому бажано під час проведення оцінки ризику одночасно розділяти простір аудиту за відповідними категоріями або проводити «мозкові штурми» можливих подій, які допомагають визначити категорії у просторі аудиту.

!!! Проведення (актуалізацію) оцінки ризиків на наступний плановий період рекомендовано організовувати та завершувати не пізніше 30 листопада.

Перед складанням планів здійснюється актуалізація (уточнення) критеріїв та балів для визначення впливу (розміру наслідків) ризиків, а також формування оновленого реєстру ризиків з урахуванням змін, що відбулися після останнього перегляду. Інколи корисно визначати критерії та бали «з чистого листа» з подальшим порівнянням одержаних результатів з попередніми.

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

Управління ризиками є невід'ємною складовою діяльності з внутрішнього контролю, що належить до повноважень та відповідальності керівництва установи та відповідальних за діяльність осіб. Сутність діяльності з ідентифікації та оцінки ризиків, управління ризиками у вітчизняному законодавстві визначено у Основних засадах внутрішнього контролю та Методичних рекомендаціях з організації внутрішнього контролю.

Оцінка ризиків внутрішнього аудиту – етап планування діяльності з внутрішнього аудиту. Результати оцінки ризиків слугують базою для формування стратегічного та операційного планів.

Водночас, підходи до ідентифікації та оцінки ризиків є однаковими як для керівництва установи та відповідальних за діяльність осіб, так і для підрозділу внутрішнього аудиту.

Основна відмінність між процесом управління ризиками у діяльності установи та процесом оцінки ризиків внутрішнього аудиту полягає у тому, що керівникам та відповідальним за діяльність особам необхідно оцінити невід'ємні ризики з метою розробки та впровадження заходів контролю для впливу на ризики.

Підрозділ внутрішнього аудиту надає керівництву установи та відповідальним за діяльність особам власну думку щодо повноти визначення ними невід'ємних ризиків, доцільності та дієвості обраних способів реагування на ризики, ефективності розроблених заходів контролю для впливу на ризики. Вимоги щодо дослідження та оцінки системи управління ризиками підрозділом внутрішнього аудиту визначено у Стандарті 5 «Сутність діяльності з внутрішнього аудиту» Національних стандартів внутрішнього аудиту.

Загалом здійснення в рамках внутрішнього аудиту оцінки процесу щодо управління ризиками в установі як елемента системи внутрішнього контролю може бути достатньо продуктивним для внутрішнього аудитора та сприятиме більш ефективному управлінню ризиками. Зокрема, може підштовхнути керівництво установи до розробки власного процесу оцінки ризиків та управління ризиками в рамках організації та здійснення діяльності з внутрішнього контролю.

Окрім оцінки ефективності управління ризиками в установі та надання відповідних рекомендацій щодо вдосконалення процесу управління ризиками, підрозділ внутрішнього аудиту може надавати допомогу структурним підрозділам щодо організації та здійснення діяльності з управління ризиками шляхом: 1) здійснення роз'яснювальної та консультаційної роботи (за письмовим запитом); 2) проведення робочих зустрічей/семінарів з відповідальними за діяльність особами з управління ризиками, на яких зокрема, розглянути питання стосовно підходів до ідентифікації та оцінки ризиків.

4.5. Визначення пріоритетних об'єктів внутрішнього аудиту за допомогою факторів відбору

Методологічні вказівки 4.5 (МВ 4.5)

Визначення
пріоритетних
об'єктів
внутрішнього аудиту
за допомогою
факторів відбору

МСВА:

2010 Планування

НСВА:

абзац другий пункту 4 Стандарту 1
«Завдання, права та обов'язки»

Після оцінювання ризиків за ймовірністю та впливом потрібно визначити пріоритетність об'єктів внутрішнього аудиту та частоту, з якою будуть досліджуватися кожний із таких об'єктів.

Враховуючи, що за результатами оцінки ризиків у просторі аудиту визначено велику кількість об'єктів аудиту та ризиків, пов'язаних з

такими об'єктами аудиту, для аналізу важливості кожного об'єкта аудиту використовується набір загальних «факторів відбору», який допомагає підрозділу внутрішнього аудиту визначити пріоритетність (першочерговість) дослідження відповідного об'єкта аудиту. Термін «фактори відбору» точно відображає сутність цього етапу – відбір тих об'єктів аудиту, дослідження яких є найбільш доцільним.

Підрозділ внутрішнього аудиту повинен визначити фактори відбору для здійснення планових внутрішніх аудитів та частоту, з якою досліджуватиметься кожний із об'єктів аудиту:

Стандарт 1 «Завдання, права та обов'язки»

4. Внутрішні документи з питань здійснення внутрішнього аудиту мають врегульовувати такі питання:

планування діяльності з внутрішнього аудиту, в тому числі підходи до складання та ведення бази даних, організації, проведення та документування ідентифікації й оцінки ризиків для планування діяльності з внутрішнього аудиту, визначення факторів відбору для здійснення планових внутрішніх аудитів та частоти їх здійснення щодо кожного об'єкта внутрішнього аудиту

За результатами оцінки ризиків часто виявляється, що одна з груп (наприклад, з «середньою» оцінкою) є найбільшою за обсягом, хоча містить дуже різноманітні об'єкти аудиту. Водночас наявність ризиків, навіть з «високою» та «дуже високою» оцінкою, не може бути єдиним фактором відбору об'єктів аудиту для включення до плану. Тому, для визначення пріоритетності об'єктів аудиту додатково застосовуються фактори відбору, до яких відносяться наступні:

- **фінансова важливість/матеріальність** (ґрунтується на обсягах державних ресурсів, доходах та прибутках, наданих послуг тощо. Підприємства, установи та організації з високим рівнем ризику, що використовують незначну частину бюджету, будуть менш пріоритетними для внутрішнього аудиту, ніж підприємства, установи та організації із середнім рівнем ризику, які використовують 50 % бюджету);

- **складність діяльності** (базується на складності об'єкта аудиту, що визначається складністю правової бази, кількістю та плінністю персоналу, географічним розташуванням. Складні напрями діяльності важче реалізувати належним чином, тому ймовірність того, що вони будуть виконані неякісно та/або несвоєчасно є вищою. Наприклад, вартість будівельних проєктів нерідко є вищою від запланованої, а тривалість проєктів більшою, ніж очікувалось);

- **загальна політика внутрішнього контролю** (застосовується у розмінні діяльності з внутрішнього контролю, визначеної у Основних засадах внутрішнього контролю та Методичних рекомендаціях з організації внутрішнього контролю). При наявності сильної загальної політики внутрішнього контролю в установі визначено чіткі цілі, функції та обов'язки працівників, етичні норми поведінки; встановлена та розподілена відповідальність (підзвітність) працівників; налагоджено належну систему управління (зокрема, управлінські рішення приймаються відповідно до цілей діяльності та своєчасно доводяться до виконавців, забезпечується контроль за виконанням управлінських рішень на усіх етапах їх виконання); запроваджено ефективну політику та практику управління персоналом; забезпечено належну професійну підготовку персоналу та виконання ними посадових обов'язків; відсутні

Методологічні вказівки 4.5 (МВ 4.5)

Визначення
пріоритетних
об'єктів
внутрішнього аудиту
за допомогою
факторів відбору

повідомлення про помилки, порушення та недоліки, а також скарги від різних зацікавлених сторін. У випадку слабкої системи внутрішнього контролю ймовірність шахрайства та помилок є набагато більшою;

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

- **масштаб змін** (будь-які зміни пов'язані з підвищенням рівня ризику, наприклад, законодавчі зміни, кадрові зміни, зміни у функціях/процесах);

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

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

- **питання, які цікавлять керівництво** (окремі напрями діяльності, функції, процеси, підприємства, установи та організації викликають або можуть викликати занепокоєння керівництва; невідповідність висновків, зокрема, наданих зовнішніми контролюючими органами, рівню впевненості керівництва; відповідальні за діяльність особи, як правило, краще обізнані щодо сфер діяльності із найбільшим та найменшим рівнем ризику, тому їх думку слід досліджувати та використовувати як фактор відбору);

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

- **стан впровадження аудиторських рекомендацій**, наданих за результатами проведення попередніх внутрішніх аудитів (низький рівень усунення проблем/недоліків у системі внутрішнього контролю можуть свідчити про підвищення ризиковості відповідних об'єктів аудиту та/або підприємства, установи та організації).

!!! Внутрішні аудитори мають використовувати фактори відбору, які є найбільш доцільними для відповідного об'єкту аудиту



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

Етап 1. Визначення балів для факторів відбору

Після визначення факторів відбору здійснюється їх оцінка через призму визначених критеріїв за кожним фактором ризику та йому присвоюється бал від 1 до 4 (1 – низький, 2 – середній, 3 – високий, 4 – дуже високий). Присвоєння балів відбувається шляхом оцінки кожного фактору відбору (А – Г). Оцінка фактору відбору повинна базуватися на визначених та зрозумілих критеріях – чому саме такий, а не інший бал присвоєно цьому фактору.

Фактор відбору	Критерії	Бал
А. Фінансова важливість/матеріальність	На об'єкт аудиту припадає менше 10 % річного бюджету	1
	На об'єкт аудиту припадає 11 – 50 % річного бюджету	2
	На об'єкт аудиту припадає 51 – 80 % річного бюджету	3
	На об'єкт аудиту припадає не менше 81 % річного бюджету	4
В. Загальна	Надійні системи внутрішнього контролю та управління ризиками	1

Методологічні вказівки 4.5 (МВ 4.5)

Визначення
пріоритетних
об'єктів
внутрішнього аудиту
за допомогою
факторів відбору

політика внутрішнього контролю	Системи внутрішнього контролю та управління ризиками в цілому налагодженні і працюють, але мають недоліки	2
	Системи внутрішнього контролю та управління ризиками в цілому є слабкими та ненадійними, мають суттєві недоліки	3
	Система внутрішнього контролю неефективна, має суттєві проблеми. Система управління ризиками відсутня (перебуває на стадії запровадження/формально розроблена, але не функціонує)	4
С. Репутаційна чутливість	Мінімальний зовнішній інтерес до об'єкту аудиту або його цілковита відсутність	1
	Можливість виникнення непорозумінь із громадськістю, якщо об'єкт аудиту виявиться проблемним	2
	Виникали поодинокі випадки непорозумінь із громадськістю з об'єктом аудиту	3
	Підвищена увага з боку ЗМІ до об'єкту аудиту. Виникнення серйозних/системних проблем та/або втрата репутації установи за наявності таких проблем	4
D. Можливість для зловживань	Мінімальна можливість для виникнення фактів шахрайства та корупції	1
	Можливість виникнення зловживань, однак фактів шахрайства та корупції ще не виникали	2
	Існують поодинокі факти шахрайства та корупції	3
	Існують системні факти фактів шахрайства та корупції	4
Е. Питання, які цікавлять керівництво	Відсутність уваги з боку вищого керівництва, а також проблем, які вийшли на рівень вищого керівництва у минулому	1
	Невисока увага з боку вищого керівництва, існують поодинокі проблеми, які вийшли на рівень вищого керівництва у минулому	2
	Висока увага з боку вищого керівництва, суттєві або повторювані проблеми, які вийшли на рівень вищого керівництва у минулому	3
	Постійна увага з боку вищого керівництва, існують суттєві повторювані проблеми, які вийшли на рівень вищого керівництва у недалекому минулому	4
F. Час від попереднього аудиту	Проведено менше 1 року тому	1
	Проведено більше 1 року, але менше 3 років	2
	Проведено більше 3 років, але менше 5 років	3
	За останні 5 років внутрішній аудит не проводився	4
G. Стан впровадження аудиторських рекомендацій	Повністю виконано аудиторські рекомендації	1
	Більшість аудиторських рекомендацій виконано, інформація про стан їх впровадження надається систематично/своєчасно та свідчить про прогрес у діяльності	2
	Частково виконано аудиторські рекомендації, інформація про стан їх впровадження надається несистематично/несвоєчасно та не свідчить про прогрес у діяльності	3
	Не виконано аудиторські рекомендації	4

Етап 2. Визначення показників вагомості за кожним фактором відбору

Показники вагомості використовуються для ілюстрації відмінностей різних факторів відбору – оскільки не всі фактори відбору однаково важливі. Наприклад, питання, які цікавлять керівництво та можливість для зловживань отримали найбільший показник вагомості. Показники вагомості можуть визначатися, у тому числі за результатами інтерв'ю з керівником

Методологічні вказівки 4.5 (МВ 4.5)

Визначення
пріоритетних
об'єктів
внутрішнього аудиту
за допомогою
факторів відбору

установи та консультацій з відповідальними за діяльність особами.

Показникам вагомості надається значення від 1 до 5 (1 – мінімальний, 5 – максимальний)

Фактор відбору	Показник вагомості
A. Фінансова важливість/матеріальність	3
B. Загальна політика внутрішнього контролю	2
C. Репутаційна чутливість	2
D. Можливість для зловживань	4
E. Питання, які цікавлять керівництво	5
F. Час від попереднього аудиту	2
G. Стан впровадження аудиторських рекомендацій	1

Етап 3. Розрахунок індексу ризику

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

Індекс ризику = (A × 3) + (B × 2) + (C × 2) + (D × 4) + (E × 5) + (F × 2) + (G × 1),
де A-G – бал, присвоєний за фактором відбору, 1-5 – показник вагомості фактору відбору.

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

Етап 4. Визначення пріоритетності об'єктів аудиту

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

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

Приклад визначення частоти здійснення планових внутрішніх аудитів щодо кожного пріоритетного об'єкту аудиту

Частота здійснення планових внутрішніх аудитів щодо кожного пріоритетного об'єкту аудиту розраховується з урахуванням попередньо визначених ступеню пріоритетності об'єктів аудиту та індексу ризику, а також встановленого в установі загального періоду внутрішнього аудиту (кількість років, протягом яких внутрішніми аудитами може бути охоплено весь простір аудиту).

Крім того, частота залежить від величини простору аудиту, результатів оцінки ризиків та спроможностей підрозділу внутрішнього аудиту – кількісних (кількість аудитів, що можуть бути здійснені протягом планового періоду) та якісних (різна фахова спеціалізація внутрішніх аудиторів, їх різний рівень досвіду, знань та навичок).

Наприклад, при встановленому в установі загальному періоді внутрішнього аудиту – п'ять років, визначаємо частоту здійснення планових внутрішніх аудитів щодо кожного пріоритетного об'єкту аудиту (або групи об'єктів аудиту з відповідним ступенем пріоритетності):

Ступень пріоритетності	Частота здійснення планових внутрішніх аудитів щодо кожного пріоритетного об'єкту аудиту	Індекс ризику
дуже високий	4 рази на 5 років	від 61 до 76
високий	3 рази на 5 років	від 46 до 60

Методологічні вказівки 4.5 (МВ 4.5)

Визначення
пріоритетних
об'єктів
внутрішнього аудиту
за допомогою
факторів відбору

	середній	2 рази на 5 років	від 30 до 45
	низький	1 раз на 5 років	до 30

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

4.6. Формування та затвердження планів діяльності з внутрішнього аудиту (внесення до них змін)

Методологічні вказівки 4.6 (МВ 4.6)

Формування та затвердження планів діяльності з внутрішнього аудиту (внесення до них змін)

МСВА:

2010 Планування

2020: Надання інформації та затвердження;

2030: Управління ресурсами

НСВА:

пункти 2 –7 Стандарту 7 «Планування діяльності з внутрішнього аудиту»;

пункт 3 Стандарту 2 «Незалежність і об'єктивність», пункт 5 Стандарту 3 «Професійна компетентність та ретельність»;

пункт 3 Стандарту 6 «Управління діяльністю підрозділу внутрішнього аудиту», пункт 2 Стандарту 13 «Звітування про діяльність підрозділу внутрішнього аудиту»

Ціллю цього етапу є складання стратегічних та операційних планів діяльності з внутрішнього аудиту на підставі результатів ризик-орієнтованого відбору об'єктів внутрішнього аудиту (ґрунтується на ідентифікації та оцінці ризиків, визначенні пріоритетності об'єктів аудиту через застосування набору факторів відбору, встановленні частоти здійснення планових аудитів щодо кожного пріоритетного об'єкту аудиту). Етапи ризик-орієнтованого відбору об'єктів аудиту описані у МВ 4.3 – 4.5.

Визначення переліку об'єктів аудиту, які потрібно піддавати аудиту, ступеню пріоритетності об'єкту аудиту та частоти дослідження кожного пріоритетного об'єкту аудиту у міжнародній практиці також називають «оцінкою потреб аудиту». Відштовхуючись від визначених потреб аудиту та наявних ресурсів (людських, часових, фінансових, технічних тощо), керівник підрозділу внутрішнього аудиту

забезпечує формування:

- стратегічного плану діяльності з внутрішнього аудиту (далі – стратегічний план) на підставі результатів ризик-орієнтованого відбору об'єктів аудиту з метою визначення пріоритетів роботи підрозділу внутрішнього аудиту, що враховують стратегію (пріоритети) та цілі діяльності установи. У стратегічному плані визначаються завдання та результати, яких підрозділ внутрішнього аудиту повинен досягнути протягом наступних трьох років;
- операційного плану діяльності з внутрішнього аудиту (далі – операційний план), який складається на календарний рік з урахуванням завдань та результатів виконання стратегічного плану.



Процедура формування та затвердження стратегічних та операційних планів (зведених таких планів), внесення змін до них, оприлюднення планів та направлення копій затверджених планів Мінфіну складається з наступних послідовних етапів:

- 1) визначення потреб у ресурсах для виконання запланованої підрозділом внутрішнього аудиту діяльності;
- 2) формування проєктів стратегічного та операційного планів (зведених планів) на підставі результатів ризик-орієнтованого відбору об'єктів аудиту;
- 3) затвердження керівником установи стратегічного та операційного планів (таких планів із змінами) у визначені законодавством терміни;
- 4) внесення змін до стратегічного та операційного планів (у разі необхідності);
- 5) оприлюднення затверджених керівником установи стратегічного та операційного планів на офіційному вебсайті установи;
- 6) направлення Мінфіну копій затверджених керівником установи стратегічного та операційного планів (таких планів із змінами).

Визначення потреб у ресурсах для виконання запланованої підрозділом внутрішнього аудиту діяльності

Вимоги щодо визначення потреб для виконання запланованої підрозділом внутрішнього аудиту діяльності передбачено Національними стандартами внутрішнього аудиту:

Методологічні вказівки 4.6 (МВ 4.6)

Формування та
затвердження планів
діяльності з
внутрішнього аудиту
(внесення до них
змін)

Стандарт 2 «Незалежність і об'єктивність»

3. Організаційна незалежність забезпечується через:

<...>

інформування керівником підрозділу внутрішнього аудиту керівника установи про стан виконання стратегічного та операційного планів й інших завдань, а також про наявність обмежень у проведенні внутрішнього аудиту чи ресурсах.

Стандарт 3 «Професійна компетентність та ретельність»

5. Аудиторські завдання мають виконуватись із належною професійною ретельністю.

Під час планування та виконання аудиторського завдання працівники підрозділу внутрішнього аудиту проявляють професійну ретельність, враховуючи:

<...>

співвідношення величини витрат ресурсів, необхідних для виконання аудиторського завдання, та потенційної вигоди для установи від результатів його виконання.

Стандарт 6 «Управління діяльністю підрозділу внутрішнього аудиту»

3. Керівник підрозділу внутрішнього аудиту в межах компетенції вживає заходів щодо забезпечення підрозділу внутрішнього аудиту відповідними та достатніми ресурсами, а також щодо їх ефективного використання для виконання стратегічного та операційного планів.

Відповідність ресурсів передбачає наявність необхідного набору знань, навичок та інших компетенцій для виконання запланованих аудиторських завдань.

Достатність ресурсів передбачає наявність необхідного обсягу ресурсів для виконання стратегічного та операційного планів.

Ефективне використання ресурсів передбачає виконання стратегічного та операційного планів із залученням оптимального обсягу ресурсів для досягнення визначеного результату.

Стандарт 7 «Планування діяльності з внутрішнього аудиту»

6. Для забезпечення виконання підрозділом внутрішнього аудиту стратегічного та операційного планів керівник підрозділу внутрішнього аудиту подає керівнику установи інформацію про потреби в ресурсах.

У разі обмеження підрозділу внутрішнього аудиту в ресурсах керівник підрозділу внутрішнього аудиту письмово інформує керівника установи та аудиторський комітет (у разі його утворення) із зазначенням наслідків таких обмежень та надає пропозиції щодо вирішення зазначеного питання.

Для ефективного використання трудових ресурсів керівник підрозділу внутрішнього аудиту визначає обсяги планового робочого часу на здійснення внутрішніх аудитів та виконання заходів з іншої діяльності з внутрішнього аудиту.

Стратегічний та операційний плани формуються з урахуванням резерву робочого часу на здійснення позапланових внутрішніх аудитів.

Стандарт 13 «Звітування про діяльність підрозділу внутрішнього аудиту»

2. Звіт про результати діяльності підрозділу внутрішнього аудиту має містити інформацію про:

<...>

рівень забезпечення ресурсами для провадження діяльності з внутрішнього аудиту

Для розробки стратегічного та операційного планів керівником підрозділу внутрішнього аудиту визначається потреба у ресурсах на здійснення внутрішніх аудитів та виконання заходів з іншої діяльності з внутрішнього аудиту.

Визначення потреб у ресурсах внутрішнього аудиту здійснюється із врахуванням діяльності щодо управління функцією внутрішнього аудиту та базується на:

- результатах, які очікуються від здійснення внутрішніх аудитів та заходів з іншої діяльності з внутрішнього аудиту;
- складності та важливості запланованих об'єктів аудиту та заходів з іншої діяльності з внутрішнього аудиту;
- основних знахідках попередніх внутрішніх аудитів, що можуть вказувати на зміни у сферах діяльності установи;

Методологічні вказівки 4.6 (МВ 4.6)

Формування та
затвердження планів
діяльності з
внутрішнього аудиту
(внесення до них
змін)

- компетенції працівників підрозділу внутрішнього аудиту (ненавчені чи недосвідчені працівники довше виконуватимуть завдання) та кількості внутрішніх аудиторів, залучених до виконання завдання;
- досвіді щодо здійснення попередніх внутрішніх аудитів та виконання подібних заходів з іншої діяльності з внутрішнього аудиту (їх тривалості та кількості залучених внутрішніх аудиторів).

Визначення ресурсів на здійснення внутрішніх аудитів проводиться з урахуванням усіх етапів внутрішнього аудиту, а саме:

- **організація внутрішнього аудиту та планування аудиторського завдання** (попереднє вивчення об'єкта внутрішнього аудиту; проведення попередньої оцінки ризиків, пов'язаних з об'єктом аудиту; визначення цілей, обсягу і питань аудиту, критеріїв оцінки; визначення складу аудиторської групи відповідно до характеру й ступеню складності внутрішнього аудиту, обмеженням у термінах і трудових ресурсах; підготовка програми внутрішнього аудиту та розпорядчого документу на проведення аудиту тощо);
- **виконання аудиторського завдання** (збір аудиторських доказів, аналіз за визначеними критеріями та документація зібраних даних; опитування посадових осіб; фактичне дослідження питань аудиту; надання керівником аудиторської групи практичної допомоги членам групи; проведення вступних та заключних зустрічей з керівництвом та відповідальними за діяльність особами, формування висновків тощо);
- **документування перебігу та результатів внутрішнього аудиту** (підготовка проекту аудиторського звіту з висновками та рекомендаціями; ознайомлення та обговорення з відповідальними за діяльність особами проекту аудиторського звіту; за необхідності внесення коректив у проект звіту за результатами обговорення; підписання звіту керівником або керівником і членами аудиторської групи; розгляд коментарів та надання висновків на них (за наявності); формування робочих та офіційних документів у справу за результатами здійснення внутрішнього аудиту тощо).

Слід враховувати потребу на залучення експертів/фахівців для здійснення внутрішнього аудиту (ІТ-спеціалістів, юристів, працівників кадрової служби тощо). У разі, коли за результатами визначення потреб у ресурсах для виконання стратегічного та операційного планів, керівник підрозділу внутрішнього аудиту визначає недостатність трудових ресурсів, він ініціює перед керівником установи залучення експертів/фахівців для забезпечення належної якості здійснення внутрішніх аудитів (підпункт 3 пункту 12 Порядку № 1001).

Ресурси на виконання заходів з іншої діяльності з внутрішнього аудиту визначаються, зокрема, на:

- **методологічну роботу** (здійснення моніторингу та аналізу змін у нормативно-правових актах з питань внутрішнього аудиту з метою актуалізації основних внутрішніх документів з питань внутрішнього аудиту, приведення їх у відповідність до вимог законодавства у цій сфері; підготовка проектів основних внутрішніх документів з питань внутрішнього аудиту, їх погодження та затвердження відповідно до процедур та регламентів, визначених внутрішніми розпорядчими документами державного органу тощо);
- **планування діяльності з внутрішнього аудиту** (складання, наповнення, ведення та своєчасне оновлення бази даних щодо простору внутрішнього аудиту; проведення (або актуалізація попередньої) оцінки ризиків; формування та ведення (оновлення) реєстрів ризиків; формування та затвердження стратегічного та операційного планів на підставі результатів оцінки ризиків; внесення змін до стратегічного та операційного планів (за потреби); оприлюднення планів та змін до них на офіційному вебсайті державного органу та направлення копій затверджених таких планів Мінфіну тощо);
- **моніторинг врахування рекомендацій за результатами внутрішнього аудиту** (направлення відповідальним за діяльність особам листів-нагадувань, запитів про необхідність впровадження аудиторських рекомендацій, із застосуванням форм (шаблонів) для одержання підтвердження про вжиття відповідних заходів; дослідження питань стану впровадження аудиторських рекомендацій під час здійснення внутрішніх аудитів; узагальнення та аналіз інформації щодо стану впровадження аудиторських рекомендацій;

Методологічні вказівки 4.6 (МВ 4.6)

Формування та
затвердження планів
діяльності з
внутрішнього аудиту
(внесення до них
змін)

внесення відповідної інформації до матеріалів справ внутрішнього аудиту та бази даних щодо моніторингу врахування рекомендацій за результатами внутрішнього аудиту тощо);

- **звітування (внутрішнє та зовнішнє) про діяльність підрозділу внутрішнього аудиту** (здійснення збору, узагальнення та аналізу інформації про діяльність підрозділу внутрішнього аудиту; підготовка письмових звітів керівнику державного органу та Мінфіну про діяльність підрозділу внутрішнього аудиту за визначеними законодавством структурою/формою; письмове інформування керівника установи про результати здійснення кожного внутрішнього аудиту з наданням відповідних висновків та рекомендацій тощо);

- **проведення внутрішніх оцінок якості внутрішнього аудиту** (узагальнення та аналіз результатів проведених внутрішніх оцінок якості; проведення вибіркового анонімного опитування відповідальних за діяльність осіб (розробка опитувальника, вибірка структурних підрозділів, підприємств, установ та організацій, які будуть підлягати опитуванню, направлення їм опитувальника, узагальнення та аналіз результатів опитування, підготовка коригуючих заходів за результатами опитування); підготовка програми забезпечення і підвищення якості внутрішнього аудиту; відстеження стану виконання заходів, передбачених програмою; підготовка інформації про стан виконання програми керівнику установи тощо);

- **здійснення роз'яснювальної та консультаційної роботи (за запитами)** (надання роз'яснень з питань внутрішнього аудиту керівництву установи та відповідальним за діяльність особам тощо);

- **професійний розвиток працівників підрозділу внутрішнього аудиту** (проведення внутрішніх навчань, участь у навчальних заходах, семінарах, організованих іншими державними органами, вивчення вітчизняного та міжнародного досвіду з питань внутрішнього аудиту (актів, посібників тощо), розроблення моделі загальних компетенцій, навиків та знань, необхідних для належного виконання аудиторських завдань тощо).

За результатами визначення потреб у ресурсах внутрішнього аудиту, з урахуванням вимог Національних стандартів внутрішнього аудиту, керівник підрозділу внутрішнього аудиту повинен забезпечити:

- 1) до початку виконання запланованої діяльності подання/інформування керівника установи щодо потреб/обмежень (фінансових, людських, технічних, ІТ, необхідності залучення профільних експертів/фахівців тощо), у тому числі про вплив та наслідки обмеження у ресурсах внутрішнього аудиту з наданням відповідних пропозицій щодо шляхів вирішення цього питання;

- 2) до початку виконання запланованої діяльності визначення обсягів робочого часу на здійснення внутрішніх аудитів та виконання заходів з іншої діяльності з внутрішнього аудиту (результати цієї роботи відображаються у розділі IV операційного плану; роз'яснення з цих питань наведено у Рекомендаціях щодо складання операційного плану та внесення до нього змін, розміщені на офіційному вебсайті Мінфіну у рубриці «Діяльність»/«Розвиток державного внутрішнього фінансового контролю»/«Роз'яснення з питань ДВФК»);

- 3) письмове інформування керівника установи не рідше одного разу на рік у звіті про результати діяльності підрозділу внутрішнього аудиту, зокрема, про рівень забезпечення ресурсами для провадження діяльності з внутрішнього аудиту.

Формування проєктів стратегічного та операційного планів (зведених планів) на підставі результатів ризик-орієнтованого відбору об'єктів аудиту

На підставі результатів ризик-орієнтованого відбору керівник підрозділу внутрішнього аудиту забезпечує розробку проєкту стратегічного та операційного планів, які надаються на розгляд та затвердження керівнику установи.

У зв'язку з чим, плани повинні демонструє керівнику установи можливості підрозділу внутрішнього аудиту у допомозі вдосконалення діяльності установи, підвищення ефективності процесів управління, досягненні визначених мети (місії), стратегічних та інших цілей діяльності установи. Загалом плани мають бути своєрідною «вітриною», яка надає можливість керівництву установи та відповідальним за діяльність особам усвідомити сутність роботи підрозділу внутрішнього аудиту та підкреслити переваги, які з'являться за результатами здійснення внутрішніх аудитів. Плани повинні бути чітко структуровані, зрозумілі та логічно викладені, не містити протиріч (у визначених цілях, завданнях, об'єктах

Методологічні вказівки 4.6 (МВ 4.6)

Формування та
затвердження планів
діяльності з
внутрішнього аудиту
(внесення до них
змін)

аудиту тощо), що забезпечує краще розуміння функції внутрішнього аудиту, допомагає у сприйнятті складних аспектів та/або ключових підходів у роботі підрозділу внутрішнього аудиту (наприклад, щодо ризик-орієнтованого відбору об'єктів аудиту).

Формування стратегічного та операційного планів (таких планів із змінами) рекомендовано здійснювати за формами, розміщеними на офіційному вебсайті Мінфіну у рубриці «Діяльність»/«Розвиток державного внутрішнього фінансового контролю»/«Роз'яснення з питань ДВФК». Зокрема, розроблені форми враховують сучасні міжнародні методології та практики щодо формування таких планів в державному секторі різних країн (досвід Великої Британії, Австралії, Румунії, Молдови, Польщі, Боснії і Герцеговини, Хорватії, Сербії тощо), матеріали співтовариства РЕМПАЛ, а також узгоджуються з нормами Міжнародних стандартів внутрішнього аудиту та враховують вимоги національного законодавства у сфері внутрішнього аудиту.

!!! Підрозділ внутрішнього аудиту забезпечує формування стратегічного плану один раз на три роки

Для формування реалістичних та корисних в цілому для установи планів керівник підрозділу внутрішнього аудиту виходячи з професійного досвіду повинен врахувати:

- можливість залучення та перерозподілу трудових ресурсів у плановому періоді, що включає врахування вакансій та тимчасову відсутність персоналу (відпустки, навчання тощо), ротацію кадрів;
- наявні ресурсів (наприклад, хоча вакансії можуть бути заповнені впродовж року, слід враховувати лише існуючі ресурси на момент визначення обсягів робочого часу на здійснення внутрішніх аудитів та виконання заходів з іншої діяльності з внутрішнього аудиту);
- організаційні, географічні та часові обмеження (наприклад, організаційно-структурні зміни у системі державного органу; розташування підприємств, установ та організацій, на яких передбачається здійснення внутрішнього аудиту; місця, до яких не можливо добратися у зимові періоди; відпускні періоди – як правило, літній період; періоди свят – Новий рік, Різдво, Великдень, травневі свята тощо);
- законодавче обмеження щодо не включення внутрішніх аудитів на підприємствах, установах та організаціях, на яких з тих самих питань і за той самий період підрозділом внутрішнього аудиту здійснено внутрішні аудити менше ніж один календарний рік тому. Водночас це обмеження не поширюється на повторні аудити, що здійснюються підрозділом внутрішнього аудиту для дослідження фактів, викладених у скарзі на дії внутрішніх аудиторів, що надійшла до установи (пункт 4 Стандарту 7 «Планування діяльності з внутрішнього аудиту» Національних стандартів внутрішнього аудиту);
- резервування ресурсів для проведення позапланових внутрішніх аудитів з метою уникнення внесення частих змін у план (абзац четвертий пункту 6 Стандарту 7 «Планування діяльності з внутрішнього аудиту» Національних стандартів внутрішнього аудиту).

Відповідно до вимог абзацу дев'ятого пункту 6 Порядку № 1001 за рішенням керівника установи можуть проводитися позапланові аудити. У разі прийняття керівником установи рішення про необхідність проведення позапланового аудиту, керівник підрозділу внутрішнього аудиту повинен переглядати плани на предмет впливу позапланових аудитів на стан виконання планів та письмово поінформувати керівника установи про результати такого перегляду/впливу.

!!! Керівнику підрозділу внутрішнього аудиту необхідно утримувати певний баланс між виконанням позапланових аудитів та забезпеченням належного рівня здійснення внутрішніх аудитів, включених до планів на підставі ризик-орієнтованого відбору

Загалом проведення кожного позапланового аудиту повинно обговорюватись керівником підрозділу внутрішнього аудиту із керівником установи щодо доцільності його здійснення – причини, які зумовлюють необхідність проведення позапланового аудиту, а також переваги, що очікуються від його проведення.

Методологічні вказівки 4.6 (МВ 4.6)

Формування та
затвердження планів
діяльності з
внутрішнього аудиту
(внесення до них
змін)

При визначенні резерву робочого часу на проведення позапланових внутрішніх аудитів доцільно враховувати обсяги робочого часу, використані на проведення таких аудитів у попередніх роках.

Відповідно до вимог абзацу 2 пункту 3 Порядку № 1001 за рішенням керівника державного органу підрозділи внутрішнього аудиту утворюються в його територіальних органах та бюджетних установах в межах штатної чисельності їх працівників.

У разі створення підрозділів внутрішнього аудиту у територіальних органах та/або бюджетних установах керівником підрозділу внутрішнього аудиту державного органу забезпечується формування зведеного стратегічного та операційного плану:

Пункт 6 Порядку № 1001

<...>

У разі створення підрозділів у територіальних органах та бюджетних установах державного органу складаються зведені стратегічний та операційний плани (далі – зведені плани) діяльності з внутрішнього аудиту в державному органі, його територіальних органах та бюджетних установах, які формуються підрозділом та затверджуються керівником державного органу. Керівники територіальних органів та бюджетних установ забезпечують подання стратегічного та операційного планів керівникові підрозділу державного органу для подальшого формування зведених планів і подання їх керівникові державного органу на затвердження в установлений ним строк.

Стратегічний та операційний плани (зведені плани) та зміни до них оприлюднюються на офіційному веб-сайті державного органу, його територіального органу та бюджетної установи.

Копії затверджених стратегічних та операційних планів (зведених планів) та змін до них надсилаються Мінфіну протягом десяти робочих днів з дати їх затвердження.

Зведені плани складаються у розрізі підрозділів внутрішнього аудиту апарату державного органу, територіальних органів та/або бюджетних установ.

Процес формування та затвердження зведених стратегічних та операційних планів, внесення змін до них, їх оприлюднення на офіційних вебсайтах відповідних органів здійснюється за аналогічними процедурами, визначеними для складання стратегічних та операційних планів.

Затвердження керівником установи стратегічного та операційного планів (таких планів із змінами) у визначені законодавством терміни

Керівник підрозділу внутрішнього аудиту подає проекти стратегічного та операційного планів керівнику установи на розгляд та затвердження не пізніше початку планового періоду. Зміни до стратегічного та операційного планів вносяться у порядку затвердження керівником установи не пізніше завершення планового періоду:

Пункт 6 Порядку № 1001

<...>

Стратегічний та операційний плани формуються підрозділом на підставі результатів оцінки ризиків та затверджуються керівником державного органу, його територіального органу, бюджетної установи не пізніше початку планового періоду.

Зміни до стратегічного та операційного планів вносяться в порядку їх затвердження не пізніше завершення планового періоду.

Внесення змін до стратегічного та операційного планів (у разі необхідності)

Підрозділ внутрішнього аудиту здійснює моніторинг важливих подій, що впливають на зміну стратегії (пріоритетів) та цілей діяльності установи та ризики у діяльності установи (наприклад, створюють нові ризики тощо). Зокрема, забезпечується перегляд прийнятих нормативно-правових актів, які визначають нові напрями діяльності установи, або передбачають зміну завдань та функцій установи. Зміна керівництва установи (зокрема, призначення нового керівника установи), доручення Президента України, Верховної Ради України, Кабінету Міністрів України, публікації у ЗМІ щодо діяльності установи також може вплинути на актуальність запланованих об'єктів аудиту.

Методологічні вказівки 4.6 (МВ 4.6)

Формування та
затвердження планів
діяльності з
внутрішнього аудиту
(внесення до них
змін)

У разі наявності таких подій, керівник підрозділу внутрішнього аудиту оцінює їх вплив на затверджені стратегічні та операційні плани.

Щороку підрозділом внутрішнього аудиту проводиться оцінка ризиків (або забезпечується актуалізація попередньої) оцінки ризиків з метою оновлення переліку пріоритетних об'єктів внутрішнього аудиту.

Під час актуалізації оцінки ризиків здійснюється перегляд та оновлення:

- переліку об'єктів аудиту, включених до простору аудиту, та визначених ризиків з урахуванням змін, що відбулися після їх останнього перегляду;
- застосованих критеріїв ймовірності та критеріїв впливу, присвоєних ризикам балів з метою визначення впливу (розміру наслідків) ризиків;
- бальних оцінок та вагових коефіцієнтів, присвоєних факторам відбору, з метою визначення змін у пріоритетах щодо об'єктів аудиту за рік.

Під час проведення (актуалізації) оцінки ризиків враховуються результати проведених внутрішніх аудитів за попередні роки, які можуть призводити до змін початкової оцінки ризиків та перегляду завдань внутрішнього аудиту, визначених у стратегічному плані.

Проведення (актуалізації) оцінки ризиків здійснюється не рідше одного разу на рік (рекомендовано до 30 листопада). Результати такої роботи документально оформлюються.

У разі наявності подій, що змінюють пріоритети у роботі підрозділу внутрішнього аудиту, до стратегічного та операційного планів вносяться зміни в частині актуалізації стратегічних цілей і завдань внутрішнього аудиту, переліку пріоритетних об'єктів внутрішнього аудиту та, за необхідності, заходів з іншої діяльності з внутрішнього аудиту.

Внесення змін до стратегічного та операційного планів здійснюється шляхом формування керівником підрозділу внутрішнього аудиту державного органу стратегічного та операційного планів (із змінами), їх затвердження керівником установи не пізніше завершення планового періоду.

Внесення змін до стратегічного та операційного планів письмово обґрунтовуються керівнику установи. Форми обґрунтувань щодо внесення змін до планів наведено у додатках до форм стратегічного та операційного планів (із змінами), розміщених на офіційному вебсайті Мінфіну у рубриці «Діяльність»/«Розвиток державного внутрішнього фінансового контролю»/«Роз'яснення з питань ДВФК».

Пункт 6 Порядку № 1001

<...>

Зміни до стратегічного та операційного планів вносяться в порядку їх затвердження не пізніше завершення планового періоду.

Стандарт 7 «Планування діяльності з внутрішнього аудиту»

3. Стратегічний та операційний плани формуються підрозділом внутрішнього аудиту на підставі документально оформленої оцінки ризиків, яка проводиться не рідше одного разу на рік.

<...>

5. У разі зміни стратегії (пріоритетів) та цілей діяльності установи, за результатами проведення оцінки ризиків та з інших обґрунтованих підстав керівник підрозділу внутрішнього аудиту забезпечує перегляд та внесення змін до стратегічного та операційного планів.

За потреби внесення змін до стратегічного та операційного планів керівник підрозділу внутрішнього аудиту надає керівнику установи відповідне письмове обґрунтування.

Оприлюднення затверджених керівником установи стратегічного та операційного планів (таких планів із змінами) на офіційному вебсайті установи

Оприлюднення затверджених керівником установи стратегічних та операційних планів здійснюється на офіційному вебсайті установи. Враховуючи, що зміни до стратегічних та операційних планів вносяться у порядку їх затвердження, то стратегічні та операційні плани (із змінами) також мають оприлюднюватися на офіційному вебсайті установи:

Методологічні вказівки 4.6 (МВ 4.6)

Формування та
затвердження планів
діяльності з
внутрішнього аудиту
(внесення до них
змін)

Пункт 6 Порядку № 1001

<...>

Зміни до стратегічного та операційного планів вносяться в порядку їх затвердження не пізніше завершення планового періоду.

<...>

Стратегічний та операційний плани (зведені плани) та зміни до них оприлюднюються на офіційному веб-сайті державного органу, його територіального органу та бюджетної установи.

Для розміщення стратегічного та операційних планів (таких планів із змінами) на вебсайті установи доцільно створити окремий розділ під назвою «Внутрішній аудит», в якому розмішувати такі плани та іншу інформацію щодо діяльності з внутрішнього аудиту.

Направлення Мінфіну копій затверджених керівником установи стратегічного та операційного планів (таких планів із змінами)

Після затвердження керівником установи стратегічного та операційного планів (таких планів із змінами) та їх оприлюднення на офіційному вебсайті установи, копії таких планів надсилаються Мінфіну протягом 10 робочих днів з дати їх затвердження:

Пункт 6 Порядку № 1001

<...>

Копії затверджених стратегічних та операційних планів (зведених планів) та змін до них надсилаються Мінфіну протягом десяти робочих днів з дати їх затвердження.

При направленні Мінфіну копій затверджених планів слід вказувати розділ на офіційному вебсайті установи, у якому розміщені копії таких планів.

Мінфін розглядає та аналізує стратегічні та операційні плани на предмет, зокрема:

- дотримання вимог законодавства щодо ключових підходів до формування стратегічного плану – з урахуванням стратегії (пріоритетів) та цілей діяльності установи, визначення завдань та результатів їх виконання, до операційних планів – на підставі завдань та результатів виконання стратегічного плану;
- дотримання вимог законодавства щодо формування планів на підставі ризик-орієнтованого відбору об'єктів аудиту з метою зосередження діяльності з внутрішнього аудиту на найбільш ризикових сферах, функціях, процесах (зокрема, застосування широкого набору факторів відбору – фінансових/нефінансових, з урахуванням найбільш доцільних для відповідного об'єкту аудиту);
- наявності взаємозв'язку між стратегією (пріоритетами) та цілями державного органу та визначеними стратегічними цілями та завданнями внутрішнього аудиту, запланованими об'єктами внутрішнього аудиту;
- дотримання вимог законодавства щодо забезпечення функціональної незалежності підрозділу внутрішнього аудиту (зокрема, в частині недопущення планування діяльності, не пов'язаної безпосередньо зі здійсненням внутрішнього аудиту);
- визначення ключових показників результативності, ефективності та якості внутрішнього аудиту, за якими можна виміряти та оцінити (кількісно та/або якісно) результат виконання завдання внутрішнього аудиту, а саме: чітких та конкретних, вимірюваних, реалістичних та можливих для досягнення, відповідних – необхідних для державного органу, визначених у часових межах щодо їх досягнення;
- включення аудитів, спрямованих на оцінку ефективності, результативності та якості виконання завдань, функцій, бюджетних програм, надання адміністративних послуг, здійснення контрольно-наглядових функцій, ступеня виконання і досягнення цілей тощо;

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

Методологічні вказівки 4.6 (МВ 4.6)

Формування та
затвердження планів
діяльності з
внутрішнього аудиту
(внесення до них
змін)

- включення до планів повного комплексу заходів з іншої діяльності з внутрішнього аудиту відповідно до завдань та функцій підрозділу внутрішнього аудиту, передбачених законодавством у сфері внутрішнього аудиту;
- забезпечення належного рівня завантаженості внутрішніх аудиторів безпосередньо здійсненням внутрішніх аудитів (співставлення обсягів робочого часу на здійснення внутрішніх аудитів з обсягами робочого часу на виконання заходів з іншої діяльності; кількості внутрішніх аудиторів із запланованою кількістю об'єктів аудиту), врахування у планах резерву робочого часу на проведення позапланових аудитів;
- дотримання вимог законодавства щодо невиключення здійснення внутрішніх аудитів на підприємства, установах та організаціях, на яких з тих самих питань і за той самий період підрозділом внутрішнього аудиту здійснено аудити менше ніж один календарний рік тому;
- своєчасності затвердження керівником установи планів – не пізніше початку планового періоду, а також планів із змінами – не пізніше завершення планового періоду;
- дотримання вимог законодавства в частині оприлюднення планів (планів із змінами) на офіційному вебсайті установи;
- своєчасності направлення Мініфіну копій затверджених стратегічних та операційних планів (таких планів із змінами) – протягом 10 робочих днів після їх затвердження керівником установи;
- забезпечення логічності та послідовності викладення інформації у взаємопов'язаних розділах стратегічних та/або операційних планів, застосування уніфікованих підходів до оформлення зведених планів тощо;
- частоти коригування запланованих об'єктів аудиту, підприємств, установ та організацій, на яких заплановано здійснення внутрішніх аудитів тощо;
- врахування рекомендацій Мініфіну (зокрема листи від 15.01.2018 № 33040-06-5/1193, від 08.02.2019 № 33040-06-5/3603, від 23.08.2019 № 33040-06-5/21485).

Розгляд та аналіз Мініфіном зведених стратегічних та операційних планів (таких планів із змінами) здійснюється за тими ж самими аспектами.

Унормування процесу ризик-орієнтованого планування діяльності з внутрішнього аудиту. Визначення єдиних підходів до планування діяльності з внутрішнього аудиту

Процес планування діяльності з внутрішнього аудиту (починаючи від визначення простору аудиту і закінчуючи етапом формування та затвердження стратегічних та операційних планів) визначається керівником підрозділу внутрішнього аудиту та затверджується керівником установи:

Стандарт 1 «Завдання, права та обов'язки»

2. Внутрішні документи з питань внутрішнього аудиту розробляються керівником підрозділу внутрішнього аудиту з урахуванням цих Стандартів і Порядку та мають охоплювати всі аспекти діяльності з внутрішнього аудиту.

<...>

4. Внутрішні документи з питань здійснення внутрішнього аудиту мають врегульовувати такі питання:

планування діяльності з внутрішнього аудиту, в тому числі підходи до складання та ведення бази даних, організації, проведення та документування ідентифікації й оцінки ризиків для планування діяльності з внутрішнього аудиту, визначення факторів відбору для здійснення планових внутрішніх аудитів та частоти їх здійснення щодо кожного об'єкта внутрішнього аудиту;

<...>

Внутрішні документи з питань здійснення внутрішнього аудиту затверджує керівник установи.

<...>

6. Порядки та підходи до здійснення внутрішнього аудиту визначаються у внутрішніх документах із питань внутрішнього аудиту з урахуванням специфіки діяльності установи, розміру та структури підрозділу внутрішнього аудиту, складності об'єктів внутрішнього аудиту та виконуваної роботи.

Методологічні вказівки 4.6 (МВ 4.6)

Формування та
затвердження планів
діяльності з
внутрішнього аудиту
(внесення до них
змін)

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

- визначення простору внутрішнього аудиту (визначення порядку/процедури формування, наповнення, ведення та своєчасного оновлення інформації у базі даних; забезпечення включення до бази даних інформації щодо усіх об'єктів внутрішнього аудиту – бюджетних програм, адміністративних послуг, контрольно-наглядових функцій, специфічних завдань та функцій, характерних для діяльності державного органу, загальних процесів та функцій, притаманних кожному державному органу, структурних підрозділів державного органу, а також підприємств, установ та організацій, які належать до сфери його управління);
- процедуру збору та аналізу підрозділом внутрішнього аудиту інформації щодо проблемних питань та ризиків у діяльності структурних підрозділів державного органу, а також підприємств, установ та організацій, які належать до сфери його управління;
- повний спектр відомостей для ідентифікації ризиків (зокрема, інформації про типові/системні порушення/недоліки, встановлені за результатами попередніх аудитів) та переліку документальних джерел, які допомагають визначати як фінансові, так і нефінансові ризики (річні, піврічні, квартальні плани, річні звіти про діяльність установи, звіти/акти зовнішніх контролюючих органів тощо);
- підходи до ідентифікації ризиків (в залежності від стану впровадження діяльності з управління ризиками в установі); процедуру проведення інтерв'ю/консультацій з керівником установи та відповідальними за діяльність особами з питань, пов'язаних з визначенням та оцінкою ризиків, кола інших питань, які мають обговорюватися під час інтерв'ю/консультацій;
- критерії та шкалу оцінювання ризиків – за ймовірністю настання подій, що створюють ризики (оцінка ймовірності) та за розміром наслідків для установи у випадку настання події (оцінка впливу); встановити вимоги до узагальнення результатів оцінки, документування цього процесу;
- широкий діапазон фінансових/нефінансових факторів відбору об'єктів внутрішнього аудиту для здійснення планових внутрішніх аудитів;
- процедуру оцінки кожного фактору відбору за визначеними критеріями із використанням бальних оцінок та вагових коефіцієнтів з метою визначення пріоритетності об'єктів внутрішнього аудиту;
- частоту здійснення планових внутрішніх аудитів щодо кожного об'єкта внутрішнього аудиту за результатами проведення оцінки ризиків та визначення ступеню пріоритетності об'єктів внутрішнього аудитів;
- процедуру визначення обсягів робочого часу на здійснення планових внутрішніх аудитів та виконання заходів з іншої діяльності з внутрішнього аудиту; резерв робочого часу на здійснення позапланових внутрішніх аудитів з урахуванням обсягів робочого часу, використаних на здійснення позапланових аудитів у попередніх роках;
- процедуру та форми складання та затвердження стратегічних та операційних планів (таких планів із змінами), у тому числі строки надання проєктів планів на затвердження керівнику установи, письмового обґрунтування щодо необхідності внесення змін до планів.

У положенні про підрозділ внутрішнього аудиту визначаються завдання та функції підрозділу, його права та обов'язки в частині ключових аспектів планування діяльності з внутрішнього аудиту, зокрема, забезпечення:

- визначення простору внутрішнього аудиту, його формалізація та документування шляхом ведення бази даних та її підтримки в актуальному стані;
- проведення (актуалізація) оцінки ризиків не рідше одного разу на рік, її документальне оформлення;
- проведення інтерв'ю/консультацій з керівником установи та відповідальними за діяльність особами щодо проблем та ризиків у діяльності установи для планування діяльності з внутрішнього аудиту (зокрема, з метою оновлення інформації у базі даних, проведення оцінки ризиків);

Методологічні вказівки 4.6 (МВ 4.6)

Формування та
затвердження планів
діяльності з
внутрішнього аудиту
(внесення до них
змін)

- складання стратегічного та операційного планів на підставі результатів оцінки ризиків з метою визначення пріоритетів роботи підрозділу внутрішнього аудиту, що мають враховувати стратегію (пріоритети) та цілі діяльності установи, їх затвердження керівником установи не пізніше початку планового періоду;

- у разі зміни стратегії (пріоритетів) та цілей діяльності установи, за результатами проведення оцінки ризиків та з інших обґрунтованих підстав здійснення перегляду та внесення змін до стратегічного та операційного планів в порядку їх затвердження керівником установи; подання керівнику установи письмового обґрунтування щодо необхідності внесення змін до стратегічного та операційного планів;

- подання керівнику установи та аудиторському комітету (у разі його утворення) письмової інформації про потреби/обмеження у ресурсах для забезпечення виконання підрозділом внутрішнього аудиту стратегічного та операційного планів, із зазначенням наслідків таких обмежень та надання пропозицій щодо вирішення зазначеного питання.

У посадових інструкціях працівників підрозділу внутрішнього аудиту, з урахуванням рівня посад, визначаються завдання та функції (відповідальність) працівників, їх права та обов'язки в частині ключових аспектів планування діяльності з внутрішнього аудиту, зокрема, щодо забезпечення:

- участі/визначення простору внутрішнього аудиту, його формалізація та документування шляхом ведення бази даних та її підтримки в актуальному стані;
- участі/проведення (актуалізація) оцінки ризиків не рідше одного разу на рік, її документальне оформлення;
- участі/проведення консультацій з відповідальними за діяльність особами щодо проблемних питань та ризиків у діяльності державного органу, а також підприємств, установ та організацій, які належать до сфери його управління, з метою оновлення інформації у базі даних, проведення оцінки ризиків;
- підготовки пропозицій щодо включення об'єктів внутрішнього аудиту до стратегічних та операційних планів на підставі проведеної оцінки ризиків;
- участі у формуванні та затвердженні стратегічних та операційних планів, внесенні змін до них.

У разі наявності підрозділів внутрішнього аудиту в територіальних органах та/або бюджетних установах державного органу керівником підрозділу державного органу визначаються єдині підходи до планування діяльності з внутрішнього аудиту, які поширюються на роботу підрозділу внутрішнього аудиту державного органу та підрозділів внутрішнього аудиту територіальних органів та/або бюджетних установ:

Стандарт 7 «Планування діяльності з внутрішнього аудиту»

7. У разі утворення підрозділів внутрішнього аудиту в територіальних органах та бюджетних установах, що належать до сфери управління державного органу, керівник підрозділу внутрішнього аудиту державного органу визначає єдині підходи до планування діяльності з внутрішнього аудиту.

З урахуванням аспектів, викладених у МВ 4 «Планування діяльності з внутрішнього аудиту» єдині підходи до планування діяльності з внутрішнього аудиту визначаються у внутрішніх документах з питань здійснення внутрішнього аудиту, зокрема, до організації, здійснення та документування процесу ризик-орієнтованого планування діяльності з внутрішнього аудиту, зокрема, встановлюються уніфіковані підходи до порядку/процедур:

- складання та ведення зведеної бази даних (у тому числі визначення строків та умов надання інформації підрозділу внутрішнього аудиту державного органу щодо об'єктів

!!! У разі неможливості утворення підрозділу внутрішнього аудиту в установі, питання щодо планування діяльності з внутрішнього аудиту, передбачені положенням про підрозділ внутрішнього аудиту, включаються до посадової інструкції працівника, на якого покладаються повноваження щодо здійснення діяльності з внутрішнього аудиту

Методологічні вказівки 4.6 (МВ 4.6)

Формування та
затвердження планів
діяльності з
внутрішнього аудиту
(внесення до них
змін)

внутрішнього аудиту та підприємств, установ та організацій, які належать до сфери його управління з метою актуалізації даних у зведеній базі даних тощо);

- ідентифікації та оцінки ризиків, факторів відбору для здійснення планових внутрішніх аудитів (визначення термінів надання підрозділу внутрішнього аудиту державного органу відповідної інформації для формування зведених стратегічного та операційного планів, розробити стандартні форми документів щодо оцінки ризиків, ведення реєстру ризиків тощо);
- формування, погодження та затвердження зведених стратегічних та операційних планів, внесення змін до них (визначення строків та порядку надання підрозділу внутрішнього аудиту державного органу пропозицій щодо включення/виключення до/з планів об'єктів внутрішнього аудиту, здійснення підрозділом внутрішнього аудиту державного органу розгляду, опрацювання, надання зауважень/пропозицій та погодження проектів планів підрозділів внутрішнього аудиту територіальних органів та/або бюджетних установ тощо).

Функцію координації діяльності підрозділів внутрішнього аудиту територіальних органів та/або бюджетних установ на всіх етапах діяльності з внутрішнього аудиту здійснює керівник підрозділу внутрішнього аудиту державного органу, у тому числі – на етапі планування діяльності з внутрішнього аудиту:

Пункт 10 Порядку № 1001

<...>

Керівник підрозділу державного органу координує діяльність підрозділів територіального органу та бюджетної установи, а також надає пропозиції щодо забезпечення належної якості здійснення внутрішнього аудиту такими підрозділами

Унормувати діяльність щодо здійснення координації діяльності підрозділів внутрішнього аудиту територіальних органів та/або бюджетних установ підрозділом внутрішнього аудиту державного органу необхідно у внутрішніх документах з питань здійснення внутрішнього аудиту, зокрема, щодо здійснення аналізу:

- аналіз бази даних щодо простору внутрішнього аудиту на предмет правильності та повноти включення інформації щодо об'єктів внутрішнього аудиту, у тому числі ідентифікованих та оцінених ризиків, визначених та застосованих факторів відбору, визначеного ступеня пріоритетності об'єктів внутрішнього аудиту та частоти здійснення планових внутрішніх аудитів щодо кожного об'єкту внутрішнього аудиту;
- обґрунтувань до стратегічних та операційних планів, наданих підрозділами внутрішнього аудиту територіальних органів та/або бюджетних установ щодо включення до планів об'єктів внутрішнього аудиту на підставі результатів оцінки ризиків;
- обсягів робочого часу працівників підрозділів внутрішнього аудиту територіальних органів та/або бюджетних установ на здійснення внутрішніх аудитів та виконання заходів із іншої діяльності з внутрішнього аудиту з метою ефективного розподілу та використання ними робочого часу;
- результатів діяльності працівників підрозділів внутрішнього аудиту територіальних органів та/або бюджетних установ на предмет їх відповідності вимогам законодавства у сфері внутрішнього аудиту, якості процесу організації, проведення та документування їх результатів, обґрунтованості зроблених аудиторських висновків, дієвості та результативності наданих аудиторських рекомендацій, врахування відповідних питань при проведенні внутрішніх оцінок якості внутрішнього аудиту.

5. Процес організації та проведення внутрішніх аудитів

Методологічні вказівки 5.1 (МВ 5.1)

Організація внутрішнього аудиту та планування аудиторського завдання

МВ 5 включають:

- організація внутрішнього аудиту та планування аудиторського завдання (МВ 5.1.);
- виконання аудиторського завдання (МВ 5.2);
- підготовка аудиторського звіту (МВ 5.3);
- відстеження результатів впровадження аудиторських рекомендацій (МВ 5.4).

5.1. Організація внутрішнього аудиту та планування аудиторського завдання

Національними стандартами внутрішнього аудиту визначено, що етапу проведення внутрішнього аудиту, який являє собою планування і виконання аудиторського завдання, передують етап організації внутрішнього аудиту. На цьому етапі має бути визначено склад аудиторської групи та її керівник, складений та затверджений розпорядчий документ на проведення аудиторського дослідження.

Склад аудиторської групи формується керівником підрозділу внутрішнього аудиту виходячи із об'єкта внутрішнього аудиту, його теми та попередньо визначених цілей. Досвід, навички та спеціалізація внутрішніх аудиторів мають відповідати особливостям, обсягам та рівню покладених на них завдань. Не всі члени аудиторської групи повинні мати однаковий рівень знань, навичок і компетентності, але група в цілому має бути кваліфікована для досягнення цілей внутрішнього аудиту. За необхідності одержання додаткових знань та навичок у конкретній сфері до проведення внутрішнього аудиту можуть залучатися інші фахівці установи або залучені експерти.

Під час формування складу аудиторської групи керівник підрозділу внутрішнього аудиту не повинен забувати про те, що під час проведення внутрішнього аудиту він має забезпечити ефективне використання ресурсів, тобто досягти визначеного результату із залученням оптимальної кількості відповідних працівників (п. 3 глави 2 Стандарту 6 «Управління діяльністю підрозділу внутрішнього аудиту» розділу III).

МСВА:

2200: Планування завдання;
2210: Цілі завдання;
2220: Обсяг завдання;
2230: Розподіл ресурсів завдання;
2240: Робоча програма завдання

НСВА:

Стандарт 8 «Організація внутрішнього аудиту» розділу III;
Стандарт 9 «Планування аудиторського завдання» розділу III.

4. Стандарт 8 «Організація внутрішнього аудиту»

1. Внутрішні аудити проводяться за розпорядчим документом керівника установи.
2. Керівник підрозділу внутрішнього аудиту визначає склад аудиторської групи, що має відповідати характеру й ступеню складності кожного внутрішнього аудиту, а також обмеженням у термінах і трудових ресурсах.
3. Для досягнення цілей та забезпечення належної якості внутрішнього аудиту призначається керівник аудиторської групи. Повноваження керівника аудиторської групи визначаються у внутрішніх документах з питань здійснення внутрішнього аудиту.

Після затвердження розпорядчого документу на проведення внутрішнього аудиту, аудиторська група приступає до планування аудиторського завдання.

Планування аудиторського завдання є першим етапом у процесі проведення внутрішнього аудиту. Його метою є прийняття рішення щодо фокусу дослідження, збір та

Методологічні вказівки 5.1 (МВ 5.1)

Організація
внутрішнього аудиту
та планування
аудиторського
завдання

документування інформації про об'єкт внутрішнього аудиту, включаючи аналіз процесу, стратегій та цілей у сфері чи процесі, який досліджується, та діючих в його межах системних заходів контролю, визначення пріоритетності ризиків, актуальних для завдання, формулювання цілей та обсягу аудиторського дослідження, визначення питань аудиту, методів і критеріїв та формування програми аудиту.

5. Стандарт 9 «Планування аудиторського завдання»

1. Внутрішній аудит розпочинається з планування аудиторського завдання.
2. Під час планування аудиторського завдання працівники підрозділу внутрішнього аудиту проводять попереднє вивчення об'єкта внутрішнього аудиту, що передбачає збір та аналіз інформації про об'єкт внутрішнього аудиту, у тому числі щодо цілей діяльності, системи внутрішнього контролю та ризиків, пов'язаних з об'єктом внутрішнього аудиту.

Попереднє вивчення об'єкта внутрішнього аудиту здійснюється з метою визначення цілей, обсягу і питань внутрішнього аудиту, а також критеріїв оцінки, які застосовуватимуться під час його виконання.

3. З урахуванням результатів попереднього вивчення об'єкта внутрішнього аудиту працівники підрозділу внутрішнього аудиту проводять попередню оцінку ризиків, пов'язаних з об'єктом внутрішнього аудиту, визначають ймовірність та суттєвість помилок, невідповідностей та інших ризиків.

4. Для кожного внутрішнього аудиту визначаються його цілі, що мають відображати результати попередньої оцінки ризиків, пов'язаних з об'єктом внутрішнього аудиту, та визначати його очікувані результати.

5. Працівники підрозділу внутрішнього аудиту визначають обсяг аудиторського завдання, необхідний та достатній для досягнення цілей внутрішнього аудиту.

Обсяг аудиторського завдання встановлює межі дослідження об'єкта внутрішнього аудиту (напрями діяльності, процеси, операції, системи тощо) з урахуванням початкових обмежень (часових, географічних) щодо проведення такого аудиту.

<...>

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

Методологічне планування передбачає визначення цілей і питань аудиту, меж та обмежень, можливих методів дослідження та критеріїв оцінки, обсягів аудиторських прийомів і процедур.

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

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

Схематично 3 кроки планування аудиторського завдання зображено нижче.

Методологічні вказівки 5.1 (МВ 5.1)

Організація
внутрішнього аудиту
та планування
аудиторського
завдання



КРОК 1: Попереднє вивчення об'єкта внутрішнього аудиту

Цей крок включає в себе наступні етапи:

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

Постановка завдання

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

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

Переважає більшість вищенаведених аспектів, за умови якісного проведення планування діяльності з внутрішнього аудиту, на момент призначення внутрішнього аудиту вже відома або потребує незначних уточнень та актуалізації. Тому на етапі постановки завдання необхідно ознайомитись з матеріалами планування діяльності з внутрішнього аудиту щодо конкретного внутрішнього аудиту.



Методологічні вказівки 5.1 (МВ 5.1)

Організація
внутрішнього аудиту
та планування
аудиторського
завдання

Отже, для ефективного здійснення процесу планування аудиторського дослідження, внутрішнім аудиторам необхідно з'ясувати умови і призначення дослідження, зрозуміти, чому його включили в план діяльності з внутрішнього аудиту, а також те, яким чином місія установи, її концепція розвитку, стратегічні цілі та інші елементи співвідносяться з об'єктом аудиту.

Збір та аналіз інформації про об'єкт внутрішнього аудиту

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

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



Розуміння операційних цілей об'єкта аудиту - основа, на базі якої внутрішні аудитори виявляють ризики, що підлягають включенню в попередній аналіз ризиків на рівні аудиторського завдання

Таблиця 1. Методи і джерела інформації, які використовуються на етапі попереднього вивчення об'єкта внутрішнього аудиту

Методи збору інформації	Джерела інформації
<ul style="list-style-type: none"> - інтерв'ю з відповідальними за діяльність особами; - інтерв'ю із заінтересованими особами; - спостереження/вивчення на місці; - аналіз звітів та інших документів, підготовлених для керівництва підрозділу, діяльність якого є об'єктом внутрішнього аудиту; - аналітичні процедури; - побудова блоксхем, підготовка технологічних карт; - тестування та послідовний розгляд тестів з метою встановлення відповідності процесу його опису; - розробка анкет для дослідження механізмів внутрішнього контролю; - «мозковий штурм» для виявлення потенційних ризиків; - ін. 	<ul style="list-style-type: none"> - документи, які підтверджують здійснення операцій; - внутрішні розпорядчі документи; - нормативно-правові акти; - діюча організаційна структура; - звіти, які містять кількісні показники діяльності, баланси і т. ін; - конкретні проекти, плани; - статистична інформація, повідомлення про труднощі і негативні випадки; - зовнішня інформація, наприклад, публікації в ЗМІ, публічні виступи тощо; - звіти контролюючих органів; - внутрішні оцінки; - звіти за результатами проведених внутрішніх аудитів; - ін.

Зібрана і проаналізована інформація про об'єкт внутрішнього аудиту має бути задокументована в робочих документах, які зберігаються у справі внутрішнього аудиту.

Проведення попередньої оцінки ризиків

Внутрішній аудит – це ризик-орієнтована діяльність і внутрішнім аудиторам необхідно вибудовувати ризики в порядку пріоритетності в залежності від їх можливого впливу. У зв'язку з цим надзвичайно важливо проводити оцінку ймовірності і можливих наслідків кожного ризику.

Методологічні вказівки 5.1 (МВ 5.1)

Організація
внутрішнього аудиту
та планування
аудиторського
завдання

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

Дієвим способом проведення попередньої оцінки ризиків в рамках аудиторського завдання і документування її результатів є складання матриці ризиків і заходів контролю. Цей інструмент часто використовується внутрішніми аудиторами для визначення, класифікації та оцінки ризиків, здатних вплинути на досягнення операційних цілей в даній сфері або процесі, а також можливих заходів контролю, які можуть пом'якшити наслідки настання кожного ризику, встановленого на етапі збору інформації. Таку матрицю можна сформувати на основі електронних таблиць, в текстовому редакторі або із застосуванням спеціального аудиторського програмного забезпечення.

Конкретизація (уточнення) цілей внутрішнього аудиту

Формулювання цілей і визначення обсягу аудиторського завдання здійснюється в декілька етапів. Конкретні деталі таких етапів і їх послідовність можуть змінюватися в залежності від вимог конкретного внутрішнього аудиту, установи чи завдання. Так в межах одного внутрішнього аудиту формулювання попередніх цілей розпочинається ще під час планування діяльності з внутрішнього аудиту. Як правило, внутрішні аудитори забезпечують відповідність цілей аудиторського завдання цілям і очікуванням керівництва по відношенню до об'єкта аудиту. Для того, щоб отримати цю інформацію, аудитори використовують дані, зібрані під час попереднього вивчення об'єкта внутрішнього аудиту і доповнюють їх інтерв'ю з керівництвом і заінтересованими сторонами. Потім визначаються попередні цілі.

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


Сформульовані цілі мають бути:

- чіткими;
- конкретними;
- пов'язаними з оцінкою ризиків;
- відображати очікування керівництва.

Визначення обсягу аудиторського завдання


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


Під час визначення обсягу аудиторського завдання внутрішнім аудиторам варто проаналізувати всі наявні на даний момент результати планування цього завдання, особливо попереднього

 Проведення внутрішнього аудиту не передбачає і не має на меті всебічне вивчення всіх аспектів діяльності, яка є об'єктом аудиту.

Під час його проведення скоріше розглядаються певні проблеми, виходячи з виявлених ключових ризиків і потреб керівництва.

Тому в рамках планування аудиторського завдання здійснюється попередня оцінка ризиків та наявних заходів контролю.

 Цілі аудиту є основою процесу планування, оскільки саме ціль має визначати очікуваний результат аудиторського дослідження.

 Кожне аудиторське завдання повинно мати чітке визначення того, що знаходиться всередині і поза межами аудиту.

Методологічні вказівки 5.1 (МВ 5.1)

Організація
внутрішнього аудиту
та планування
аудиторського
завдання

опитування, і сформульовані цілі. Це дасть можливість отримати чітке розуміння того, як найкращим чином пов'язати обсяг аудиту з його цілями. При цьому, важливо, щоб внутрішні аудитори уважно враховували межі аудиторського завдання, оскільки обсяг може визначати такі елементи, як конкретні процеси/сфери, географічні межі (наприклад, апарат, установа структурний підрозділ, район, область, місто) і часовий період (наприклад, конкретний момент часу, квартал або календарний рік), які будуть охоплені завданням з урахуванням наявних ресурсів. Внутрішні аудитори зобов'язані уважно аналізувати обсяг завдання, так щоб він дозволяв своєчасно виявляти надійну, актуальну і корисну інформацію в інтересах досягнення встановлених цілей аудиторського завдання.

Під час визначення обсягу завдання внутрішні аудитори, зазвичай, враховують і документують всі обмеження обсягу, тобто ті аспекти, які з різних причин не будуть досліджуватися під час виконання аудиторського завдання.

Визначення основних питань аудиту

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

Питання для аудиту повинні відповідати певним вимогам:

- бути чіткими та лаконічними, не містити неточних чи двозначних трактувань;
- відповідати основній цілі аудиту та бути орієнтованими на розкриття причин існування проблеми;
- не повинні дублюватися та повторюватися;
- бути такими, що їх можна перевірити під час внутрішнього аудиту (забезпечують можливість збору належної інформації та джерел даних, необхідних для їх перевірки);
- бути обмеженими (до 4-6 запитань);
- за потреби питання можуть бути конкретизовані у підпитаннях на кожному рівні їх формулювання (залежно від складності проблеми для аудиту).

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

Визначення критеріїв аудиту

Для дослідження сформульованих питань внутрішні аудитори повинні визначити адекватні критерії для оцінки досліджуваного об'єкта аудиту у розрізі питань аудиту.

Набір критеріїв необхідний, оскільки аудитори потребують вимірювального інструменту, який застосовуватиметься під час дослідження питань з метою підготовки висновків. Чітко визначені ключові концепції в аудиті допомагають попередити неправильне трактування інформації, а також уникнути розходження з керівництвом відносно аудиторських висновків/думок.

Визначені критерії для оцінки в першу чергу повинні стосуватися механізмів управління, управління ризиками і заходів контролю в

!!! Адекватні критерії аудиту та надійний аналіз даних – запорука обґрунтованого аудиторського висновку.

!!! Критерій – це «мірило», за допомогою якого оцінюється діяльність, що є об'єктом аудиту (функція, процес, програма, адмінпослуга). За їх допомогою визначають необхідний (бажаний) стан або очікування щодо процесу, програми чи операції.

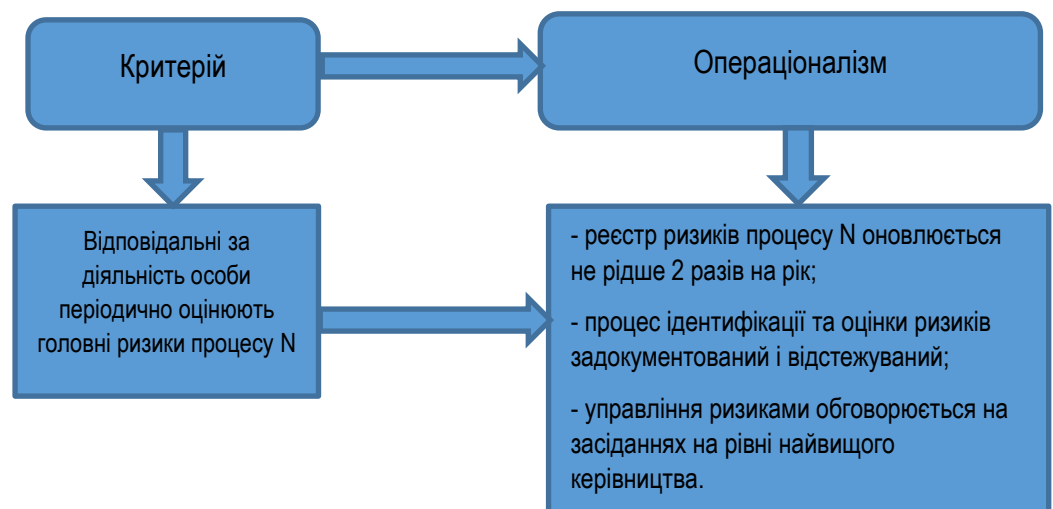
Методологічні вказівки 5.1 (МВ 5.1)

Організація
внутрішнього аудиту
та планування
аудиторського
завдання

даній сфері або процесі, яка є об'єктом аудиту. Критерії для оцінки мають характеризувати також і ступінь досягнення операційних цілей та виконання завдань. Наявність таких критеріїв забезпечує ситуацію, в якій цілі аудиторського завдання - вимірювані, мають практичну спрямованість і відповідають цілям, наявним як в установі, так і в досліджуваній сфері або процесі. Наприклад, якщо одна з цілей внутрішнього аудиту визначена як: «Оцінити ефективність процесу N з метою його покращення», то відповідно визначені критерії оцінки цього процесу через показники, характеристики, встановлені норми, тощо, які відображають ідеальну модель щодо ефективності цього процесу (модель для порівняння), будуть визначати/вимірювати (оцінювати) його реальну ефективність.

Паралельно із визначенням критеріїв необхідно розкрити зміст кожного з них (що під ним мається на увазі) та спосіб його вимірювання. Розкриття критерію оцінки називається операціоналізмом.

Наприклад, одним із критеріїв оцінки ефективності процесу N визначено:



Критерії можуть бути обрані або розроблені різними способами:

- визначені в законах чи інших нормативно-правових актах;
- встановлені в стандартах, які розроблені уповноваженими органами (професійними асоціаціями) або експертами в досліджуваній сфері;
- закріплені в політиках, процедурах чи пріоритетах, встановлених в установі;
- відібрані за результатами бенчмаркінгу (порівняння та використання прикладів (зразків, еталонів) кращої практики у цій сфері);
- спеціально колективно розроблені аудиторською групою для вимірювання або оцінки об'єкта аудиту в конкретних обставинах, а також погоджені із керівництвом.

Серед обраних критеріїв аудиторською групою визначаються пріоритетні з них, результати оцінки по яких будуть ключовими при формуванні висновків.

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

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

!!! Визначені критерії оцінки мають обговорюватись з керівництвом установи.



Отже, загальний набір критеріїв слугує внутрішньому аудитору моделлю для порівняння і відображає ідеальну основу, з якою буде порівнюватися реальний стан об'єкта аудиту.

Визначення основних методів та процедур проведення дослідження

На етапі планування аудиторського дослідження внутрішні аудитори визначають які методи та аналітичні процедури, будуть застосовуватися під час аудиту та джерела даних для отримання необхідної доказової бази.

При виборі джерел даних важливі три запитання:

- про які об'єкти дослідження нам потрібна інформація (зазвичай інформацію про це дають критерії аудиту і операціоналізм);
- які джерела можна використати для збору інформації про об'єкти (особи, документи, практика/реальний стан справ...);
- як можна почерпнути інформацію з джерел (методи, прийоми, процедури).

Вибір методу значно залежить від мети застосованого прийому та визначається особисто внутрішнім аудитором.

!!! Метод аудиту – це сукупність прийомів, використовуваних для дослідження об'єктів внутрішнього аудиту.

Для кожного критерію аудиту визначається щонайменше 2 джерела даних.

Прийоми можна об'єднати у такі групи:

- 1) перша група: визначення кількісного та якісного стану об'єкта внутрішнього аудиту;
- 2) друга група: визначення відхилень дійсного стану досліджуваного об'єкта від норм та нормативів, планових показників та інших правил;
- 3) третя група: оцінювання стану об'єкта у минулому, поточному та майбутньому періодах.

Основними методами внутрішнього аудиту є: документальна та фактична перевірка, тестування, аналіз даних, інтерв'ю.

Аналітичні процедури, зокрема, можуть включати:

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

Основною метою застосування аналітичних процедур є виявлення наявності або відсутності незвичайних або невірно відображених фактів і результатів діяльності установи, що визначають області потенційного ризику та потребують особливої уваги аудитора.

З метою систематизації визначених питань аудиторського завдання, критеріїв оцінки, джерел даних для отримання необхідної доказової бази та методів аудиту на етапі планування аудиторського завдання рекомендується оформляти матрицю планування завдання (дослідження), яка буде містити зазначену інформацію. Форма матриці планування аудиторського завдання визначається у внутрішніх документах з питань здійснення внутрішнього аудиту і є робочим документом внутрішнього аудиту. Практичний приклад матриці планування дослідження за результатами пілотного проекту з аудиту ефективності

Методологічні вказівки 5.1 (МВ 5.1)

Організація
внутрішнього аудиту
та планування
аудиторського
завдання

Методологічні вказівки 5.1 (МВ 5.1)

Організація
внутрішнього аудиту
та планування
аудиторського
завдання

в Київській міській державній адміністрації наведений у додатку до посібника ["Внутрішній аудит ефективності: методичні засади та практичні аспекти"](#).

Розподіл обов'язків в межах аудиторської групи, встановлення послідовності та термінів виконання робіт

На етапі планування аудиторського завдання керівник аудиторської групи вже володіє інформацією щодо орієнтовної кількості днів, запланованих на проведення внутрішнього аудиту, які відображені в операційному плані діяльності з внутрішнього аудиту. Проте в програмі внутрішнього аудиту обов'язково має зазначатися реалістична тривалість виконання аудиторського завдання, розрахована виходячи з необхідного обсягу ресурсів для виконання завдання. Будь-які суттєві розбіжності між плановими розрахунками, і тими, що визначені аудиторською групою під час планування аудиторського завдання мають, виноситися на розгляд керівнику підрозділу внутрішнього аудиту для прийняття рішення щодо тривалості виконання завдання.

5. Стандарт 9 «Планування аудиторського завдання»

<...>

6. Керівник аудиторської групи здійснює розподіл ресурсів для проведення внутрішнього аудиту.

Розподіл ресурсів передбачає визначення відповідного та достатнього обсягу ресурсів для досягнення цілей внутрішнього аудиту з огляду на характер та складність аудиторського завдання, часові обмеження та наявні ресурси.

<...>

Результати розподілу ресурсів для проведення внутрішнього аудиту доцільно відображати в плані (графіку) проведення внутрішнього аудиту. Форма такого плану може бути визначена у внутрішніх документах з питань внутрішнього аудиту і містити інформацію щодо: етапів проведення внутрішнього аудиту, конкретних заходів, методів і процедур, які будуть застосовуватися на цих етапах, тривалість виконання та виконавці.

КРОК 2: Установча робоча зустріч із відповідальними за діяльність особами

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

В деяких країнах, наприклад Нідерландах, результати такої зустрічі оформляються протоколом, який підписується обома сторонами і є формальною угодою для початку проведення внутрішнього аудиту. Водночас ні Національними, ні міжнародними стандартами внутрішнього аудиту такої форми документу не передбачено, як власне не передбачено і відповідного кроку на етапі планування аудиторського завдання. При цьому порядок проведення і оформлення робочої зустрічі з відповідальними за діяльність особами можна визначити у внутрішніх документах з питань здійснення внутрішнього аудиту.



Установча зустріч є ефективним способом налагодження позитивної комунікації між аудиторською групою і відповідальними за діяльність особами.

КРОК 3: Підготовка програми внутрішнього аудиту

Заключним кроком етапу планування аудиторського завдання є остаточне формування та затвердження програми внутрішнього аудиту. Приклад Програми внутрішнього аудиту наведено [в додатку 4](#).

5. Стандарт 9 «Планування аудиторського завдання»

<...>

7. За результатами планування аудиторського завдання складається програма внутрішнього аудиту, яка визначає:

Методологічні вказівки 5.1 (МВ 5.1)

Організація
внутрішнього аудиту
та планування
аудиторського
завдання

об'єкт внутрішнього аудиту (стисла інформація про об'єкт аудиту та причини, які зумовлюють необхідність здійснення внутрішнього аудиту);
тему внутрішнього аудиту;
цілі внутрішнього аудиту;
питання, що підлягають дослідженню з урахуванням результатів попередньої оцінки ризиків (ризикові сфери об'єкта аудиту);
обсяг аудиторського завдання;
основні критерії оцінки об'єкта внутрішнього аудиту, які застосовуватимуться під час дослідження питань з метою підготовки висновків;
аудиторські прийоми та процедури збору й аналізу інформації в розрізі питань, що підлягають дослідженню;
тривалість виконання аудиторського завдання (кількість робочих днів на збір аудиторських доказів, їх аналіз й оцінку, документування результатів внутрішнього аудиту, обговорення проекту аудиторського звіту та внесення коректив до нього);
склад аудиторської групи;
найменування структурних підрозділів, підприємств, установ, організацій, у яких виконується аудиторське завдання.

Програма внутрішнього аудиту складається у письмовому вигляді, підписується керівником підрозділу внутрішнього аудиту та затверджується керівником установи до початку її виконання.

8. Внесення змін до програми внутрішнього аудиту здійснюється в порядку її затвердження.

<...>

Національні стандарти внутрішнього аудиту не обмежують підрозділи внутрішнього аудиту у включенні до програми внутрішнього аудиту іншої важливої, на думку внутрішніх аудиторів, інформації, необхідність зазначення якої може бути передбачено у внутрішніх документах з питань здійснення внутрішнього аудиту, а визначають лише обов'язкові її складові.

Але водночас, слід пам'ятати, що Національними стандартами внутрішнього аудиту чітко встановлено вимоги щодо процесу планування аудиторського завдання, який має бути:



Отже, ефективне планування аудиторського завдання надзвичайно важливе для результативного здійснення внутрішнього аудиту. Тому близько 30% всього робочого часу, запланованого на проведення внутрішнього аудиту, витрачається саме на цей процес, конкретний порядок і деталі якого мають бути визначені у внутрішніх документах з питань внутрішнього аудиту з урахуванням Національних стандартів внутрішнього аудиту.

Методологічні вказівки 5.2 (МВ 5.2)

Виконання
аудиторського
завдання

МВ 5.2 включають рекомендації

щодо:

- збору інформації та даних;
- кількісного та якісного аналізу даних, формування доказової бази;
- формулювання аудиторського висновку;
- проведення заключної зустрічі з керівництвом установи, діяльність якої була об'єктом аудиту.

МСВА:

2300: Виконання завдання;
2310: Збір інформації;
2320: Аналіз та оцінка;
2330: Документування інформації;
2340 Контроль за виконанням завдання

НСВА:

Стандарт 10 «Виконання аудиторського завдання» розділу III;
Стандарт 11 «Документування перебігу та результатів внутрішнього аудиту» розділу III

6. Стандарт 10 «Виконання аудиторського завдання»

1. Виконання аудиторського завдання передбачає збір аудиторських доказів працівниками підрозділу внутрішнього аудиту із застосуванням методів, методичних прийомів і процедур, здійснення аналізу зібраних даних та їх оцінки за визначеними критеріями, що забезпечують обґрунтованість висновків за його результатами.

2. Працівники підрозділу внутрішнього аудиту самостійно визначають методи, методичні прийоми та процедури збору аудиторських доказів, аналізу та оцінки зібраних даних залежно від об'єкта, цілей і питань внутрішнього аудиту та відповідно до вимог внутрішніх документів з питань внутрішнього аудиту.

<...>

У цілому етап виконання аудиторського завдання, як і інші етапи, передбачає декілька послідовних кроків, а саме: збір інформації та даних; їх аналіз і порівняння із критеріями оцінки, формування доказової бази; формулювання аудиторських знахідок і підготовка висновків; документування та проведення заключної робочої зустрічі з відповідальними за діяльність особами і керівництвом установи, діяльність якої була об'єктом аудиту.

Відправною точкою цього етапу дослідження фактично є програма внутрішнього аудиту, яка складається за результатами планування аудиторського завдання, однак може бути уточнена в ході проведення аудиту. Кінцевою метою етапу виконання завдання є збір доказів, які дозволять внутрішньому аудиторі знайти відповіді на питання та досягнути визначених цілей аудиту. Аудитори повинні визначати точну, належну та необхідну для досягнення цілей аудиторського дослідження інформацію. Зі свого боку, відповідальність за достовірність інформації та документації, наданої аудиторам, несуть посадові особи установи, що її склали, затвердили, підписали чи засвідчили.

Під час виконання аудиторського завдання працівники підрозділу внутрішнього аудиту здійснюють збір інформації та даних залежно від об'єкта, цілей і питань аудиту, визначених під час планування аудиторського завдання. При цьому слід враховувати вимоги пункту 2 Стандарту 5 «Сутність діяльності з внутрішнього аудиту», яким встановлено, що під час проведення внутрішнього аудиту здійснюються дослідження та оцінка системи управління та внутрішнього контролю, у тому числі управління ризиками (з питань та в обсязі, що відповідають об'єкту, темі та цілям внутрішнього аудиту).

Для забезпечення переорієнтації діяльності з внутрішнього аудиту (від оцінки стану фінансово-господарської діяльності установ до здійснення оцінки системи управління, внутрішнього контролю та управління ризиками) необхідно під час проведення внутрішнього аудиту значну увагу приділяти дослідженню наступних ключових аспектів, які є взаємопов'язаними між собою⁷:

⁷ Під час підготовки переліку ключових аспектів для оцінки використано «Вказівки для оцінки та посилення фінансового управління і контролю в державних установах», розроблені Національною Академією Фінансів та Економіки Міністерства фінансів Королівства Нідерланди

Методологічні вказівки 5.2 (МВ 5.2)

Виконання
аудиторського
завдання

Фокус уваги	Ключові аспекти для оцінки
Система управління	<ul style="list-style-type: none"> - Керівництвом встановлено чіткі та послідовні політики і процедури, які періодично переглядаються та за необхідності змінюються. - Працівники установи на всіх рівнях мають однакове розуміння встановлених правил і процедур. - Стратегічні цілі установи узгоджуються з тактичними і операційними цілями. - Наявність належного опису первинних процесів в установі, який використовується як керівництвом, так і операційним персоналом. - Встановлені чіткі ключові показники ефективності діяльності, здійснюється їх моніторинг та оцінка. - Здійснюється звітування про досягнення цілей та завдань, бюджет, виконання програми та внутрішній контроль. - Існування в управлінських звітах логічного зв'язку між цілями, ризиками, ресурсами, діяльністю і результатами (з достатньою увагою діяльності, бюджету та внутрішньому контролю). - Запроваджено ефективний «тон нагорі», у тому числі очікування щодо доброчесності, етичних цінностей і стандартів поведінки.
Система внутрішнього контролю	<ul style="list-style-type: none"> - Керівники усіх рівнів обізнані зі своєю роллю у запровадженні системи внутрішнього контролю. - Наявність описаної делегованої структури повноважень (завдань/обов'язків), яка узгоджена з організаційною структурою установи. - Делегування бюджетів і ресурсів в установі, здійснення їх розподілу узгоджено з організаційними цілями та структурою делегованих повноважень. - Достатність повноважень операційних керівників щодо залучення ресурсів, необхідних для досягнення їхніх цілей. - Визначення цілей за принципами SMART (конкретні, вимірювані, досяжні, реалістичні і визначені в часі). - Існування чіткої структури планування і контролю в підрозділах, яка повинна поєднувати звіти про планування і результати з показниками діяльності та результативності. - Керівники підрозділів здійснюють нагляд і беруть на себе відповідальність за систему внутрішнього контролю у своїх підрозділах. - Інформація про впроваджені заходи контролю систематично збирається. - Адекватність і результативність заходів контролю у первинних процесах є об'єктом моніторингу, а результати цього моніторингу є відстежуваними та повідомляються вищому керівництву.
Діяльність з управління ризиками	<ul style="list-style-type: none"> - Чіткість визначення цілей, яка повинна дозволяти виявляти та оцінювати ризики, пов'язані з їх досягненням. - Діяльність з управління ризиками здійснюється щодо усіх процесів і на всіх рівнях установи, а її результати є задокументованими та відстежуваними. - Механізми і процедури оцінки ризиків є дієвими та передбачають залучення до них керівництва відповідного рівня. - Результати оцінок ризиків повідомляються і обговорюються та за потреби вносяться необхідні зміни. - Способи управління ризиками є адекватними та базуються на результатах проведеної оцінки ризиків. - Розроблено та здійснюються заходи контролю, які спрямовані на зниження рівня ризиків.

Методологічні вказівки 5.2 (МВ 5.2)

Виконання
аудиторського
завдання

	- Задokumentований процес управління ризиками забезпечує достатньою інформацією та додає цінності до ухвалення рішень, досягнення цілей, оцінки і розвитку внутрішнього контролю.
--	---

Відповідно до визначених цілей і питань аудиту та з урахуванням наведених ключових аспектів для оцінки (при цьому не обмежуючись лише ними), внутрішні аудитори повинні зібрати, проаналізувати, оцінити і документально оформити інформацію в тих обсягах, що будуть достатніми для досягнення цілей аудиторського дослідження, а також отримати таку кількість аудиторських доказів, яка б дала можливість зробити відповідні висновки.

Згідно з вимогами Національних стандартів внутрішнього аудиту працівники підрозділів внутрішнього аудиту як під час планування, так і під час виконання аудиторського завдання мають проявляти професійну ретельність, враховуючи:

обсяг роботи, потрібний для досягнення цілей внутрішнього аудиту;
складність, суттєвість та/або важливість питань, що підлягають дослідженню;

ефективність процесів управління та внутрішнього контролю, у тому числі управління ризиками щодо об'єкта внутрішнього аудиту;

ймовірність виникнення значних помилок, шахрайства чи невідповідностей вимогам законодавства та внутрішнім документам;

співвідношення величини витрат ресурсів, необхідних для виконання аудиторського завдання, та потенційної вигоди для установи від результатів його виконання.

Обрані методи аудиту, процедура їх застосування та обсяг вибірки повинні **забезпечувати обґрунтованість висновків** за результатами аудиторського дослідження. В цілому методи і джерела збору даних залежать в першу чергу від досліджуваного об'єкта аудиту, а також від визначених цілей і питань аудиту та наявних ресурсів.

Як правило, усі ці аспекти визначаються аудиторською групою ще на етапі планування аудиторського завдання і зазначаються у програмі внутрішнього аудиту та матриці планування дослідження (більш детально зазначені аспекти описано у М.В. 5.1). Однак в процесі виконання аудиторського завдання може виникати необхідність їх доповнення/коригування. Крім того, у разі можливості під час проведення аудиту також використовують автоматизовані методи аудиту, збору та аналізу даних (програмне забезпечення, спеціалізовані сервісні програми тощо)⁸.

Згідно з Національними стандартами внутрішнього аудиту під **аудиторським доказом** розуміється зібрана та задokumentована працівником підрозділу внутрішнього аудиту інформація, яку він використовує з метою обґрунтування висновків за результатами внутрішнього аудиту.

Аудиторські докази діляться на:

- **документальні докази**, що включають документи, звіти, нормативні акти, внутрішні регламенти, реєстри, листи, договори, рахунки тощо;
- **докази**, отримані за результатами інтерв'ю;
- **аналітичні докази**, що включають виписки із рахунків, розрахунки, графіки та інші докази, отримані за результатами застосування аналітичних процедур;
- **фізичні докази**, що включають спостереження, фотографії тощо.



Збір аудиторських доказів є необхідним елементом аудиторського дослідження, який допомагає аудитору обґрунтувати результати проведеної оцінки та надати відповідні аудиторські висновки.

⁸ Інструменти і прийоми комп'ютеризованої підтримки аудиту (CAATTs), про які детальніше описано у [Практичній методології ІТ аудиту](#).

Методологічні вказівки 5.2 (МВ 5.2)

Виконання
аудиторського
завдання

Існує три ключові характеристики аудиторських доказів, які визначено як міжнародними, так і національними стандартами внутрішнього аудиту, зокрема:

Достатність	Стосується кількості. Скільки заснованих на фактах доказів необхідно зібрати для підтвердження аудиторського висновку?
Релевантність	Стосується якості. Чи аудиторські докази підтверджують аудиторські знахідки і висновки та чи відповідають цілям внутрішнього аудиту?
Надійність	Наскільки надійним є джерело та походження зібраних доказів?

У міжнародній практиці для підтвердження висновків використовують так зване «правило триангуляції», суть якого полягає в тому, що проблема вважається підтвердженою, якщо зібрано докази з трьох різних джерел. Наприклад, нерівномірність розподілу медикаментів було підтверджено перевіркою документів/звітності щодо їх розподілу, фактичною перевіркою кількості розподілених медикаментів, їх обліку та залишків, а також за результатами інтерв'ювання користувачів.

Наступним кроком етапу проведення аудиту є **аналіз даних та їх оцінка**, якому важливо приділяти належну увагу та виділяти необхідний час для його проведення.

Цей крок передбачає застосування аналітичних процедур (визначених ще на етапі планування аудиторського завдання), ефективно та дієво використання засобів для аналізу й оцінки інформації та зібраних під час аудиту даних.

Якщо аналітичні процедури демонструють певні тенденції, ознаки невідповідності щодо окремих результатів/транзакцій, внутрішній аудитор додатково їх переглядає, поглиблено вивчає, а за необхідності проводить інтерв'ю з метою пошуку роз'яснень, причин невідповідності. Виявлені, але не пояснені в результаті застосування аналітичних процедур зв'язки та невідповідності, можуть вказувати на важливі факти, такі як: можливий ризик, помилка, порушення або зловживання. У випадку встановлення невідповідності доцільно також з'ясувати чи вона є одиничним випадком чи навпаки трапляється систематично. Такі невизначеності, встановлені під час аудиту, повинні доводитися до керівника підрозділу внутрішнього аудиту, а за необхідності до керівництва установи.

Водночас для забезпечення неупередженого та збалансованого підходу до проведення внутрішнього аудиту доцільно звертати увагу не лише на встановлені невідповідності, але й на позитивні зміни або аспекти у діяльності, яка є об'єктом аудиту (у випадку їх наявності протягом досліджуваного періоду).



Аудиторські знахідки – це різниця між фактичним станом об'єкта аудиту та встановленими критеріями / нормами оцінки.

аудиторських (фактичних) знахідок, опис яких може бути використаний під час документування різних питань аудиторського дослідження. Знахідки можуть бути кількісними та/або якісними (наприклад, несвоечасне надання адміністративних послуг, неефективне



Для забезпечення якісного аудиторського дослідження необхідним є детальний і різнобічний аналіз причин встановлених невідповідностей і недоліків, а також їх вплив на діяльність, яка є об'єктом аудиту. Результати такого аналізу надалі мають допомогти аудиту підготувати конструктивні пропозиції щодо вдосконалення тих аспектів діяльності, стосовно яких проводиться аудит.

На цьому етапі також проводиться оцінка зібраних даних чи аудиторських доказів (як є?) шляхом їх порівняння з попередньо визначеними критеріями аудиту (як повинно бути?). За результатами проведення такої об'єктивної оцінки здійснюється підготовка

Методологічні вказівки 5.2 (МВ 5.2)

Виконання
аудиторського
завдання

використання коштів, невизначення цілей діяльності, неадекватність окремих заходів контролю, недостатня регламентованість досліджуваного процесу тощо). Зазвичай фактичні знахідки є частиною аудиторського звіту.

Наприклад, під час проведення пілотного проекту із аудиту ефективності в Київській міській державній адміністрації одним із підпитань, яке досліджувалось: «Оцінка своєчасності реєстрації заяв щодо надання дозволу». У матриці планування дослідження в межах вивчення цього підпитання документальній перевірці та аналізу мали підлягати заяви та/або аналітичні дані у вигляді реєстру заяв про надання дозволу на розміщення зовнішньої реклами, що надійшли за 2015 рік та I-ше півріччя 2016 року, а критерієм оцінки визначено наявність більше 5% випадків несвоечасної реєстрації заяв. Відповідно на етапі проведення дослідження здійснено кількісний аналіз статистичних даних щодо заяв про надання дозволу на розміщення зовнішньої реклами, даних Департаменту (Центру) надання адміністративних послуг міста Києва та даних автоматизованої системи обліку АРМ «Град». За результатами такого аналізу встановлено, що за період з 01.01.2015 по 30.06.2016 ДМА зареєстровано 8375 заяв, з яких з порушенням встановлених строків (від 3 до 140 робочих днів) зареєстровано 8117 заяв, що становить майже 97% від загальної кількості.

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

Аудиторські знахідки повинні фокусуватися на таких елементах (наприклад):

- відповідність системних заходів контролю;
- здійснення заходів контролю та їх вплив на досягнення цілей контролю (недостатнє поєднання заходів контролю, надмірний контроль, необов'язковий контроль);
- достатність ресурсів для здійснення діяльності;
- розподіл ресурсів у співвідношенні до пріоритетів (покриття основних ризиків, найбільш важливих сфер);
- ефективність використання ресурсів для досягнення максимального результату;
- здатність існуючої системи реагувати на майбутні зміни (зростання навантаження, регулярні зміни, нові послуги тощо).

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

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

Всі узагальнення щодо виявлених внутрішнім аудитом фактів невідповідностей повинні ґрунтуватися на аудиторських доказах, які є підґрунтям для формулювання висновків та надання рекомендацій. Таким чином, внутрішні аудитори збирають, аналізують, інтерпретують та документують інформацію для підтвердження висновків. Перед підготовкою аудиторських висновків проводиться оцінка зібраних аудиторських доказів з метою визначення їх достатності, надійності та релевантності.

Наступним кроком проведення внутрішнього аудиту є формулювання попередніх аудиторських висновків з урахуванням встановлених фактичних знахідок.

Висновок/висновки надаються за результатами аудиторського дослідження як обґрунтовані підсумки за результатами аналізу та оцінки зібраних даних відповідно до питань внутрішнього аудиту. Вже на етапі виконання аудиторського завдання необхідно готувати попередні висновки для подальшого їх обговорення із відповідальними за діяльність особами.

Не менш важливим кроком цього етапу дослідження є **документування робочих документів (матеріалів)**, тобто одержаної під час аудиту інформації і результатів аналізу

Методологічні вказівки 5.2 (МВ 5.2)

Виконання
аудиторського
завдання

зібраних даних та їх оцінки за визначеними критеріями, що є основою доказової бази для аудиторських знахідок, висновків та рекомендацій.

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

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

Обсяги документування та відповідно розмір і наповнення справ внутрішнього аудиту (аудиторських файлів) є різними для кожного внутрішнього аудиту та залежать від об'єкта, теми, цілей і питань аудиту. Однак незалежний оцінщик, переглядаючи матеріали справи (за потреби), повинен мати можливість відтворити за цими матеріалами увесь процес аудиту та знайти відповідні аудиторські докази, що підтверджують аудиторські знахідки та висновки.

Національними стандартами внутрішнього аудиту визначено, що порядок формування та оформлення робочих документів визначається у внутрішніх документах з питань внутрішнього аудиту. Водночас з урахуванням кращих міжнародних практик справи внутрішнього аудиту (аудиторські файли) зазвичай містять: програму внутрішнього аудиту, робочий план аудиту, аудиторський звіт, зібрані аудиторські докази (результати тестувань, документальних перевірок, копії первинних документів, аудиторські розрахунки, звіти (протоколи) за результатами інтерв'ю, результати опитувань тощо), а також відображають спосіб аналізу даних, зокрема яким чином аудиторська група сформулювала відповідні висновки та рекомендації. В міжнародній практиці задокументована послідовність усіх етапів процесу аудиту називається «аудиторський слід».

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

Більшість аудиторів обговорюють важливі аудиторські знахідки як тільки вони виявлені із відповідальними за діяльність особами, які можуть запропонувати додаткові дослідження питань та/або пояснити причини ідентифікованих проблем чи недоліків.

Останнім кроком на етапі проведення аудиту **є заключна зустріч між аудиторською групою та керівництвом установи, діяльність якої була об'єктом аудиту**.

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

Попереднє представлення одержаних знахідок і рекомендацій керівництву установи, діяльність якої була об'єктом аудиту, забезпечує додаткову впевненість, що знахідки базуються на достовірних фактах/інформації, а підготовлені рекомендації є реалістичними

Методологічні вказівки 5.2 (МВ 5.2)

Виконання
аудиторського
завдання

та доцільними. Залучення керівництва установи до обговорення знахідок і попередніх рекомендацій також автоматично дає початок процесу їхнього розуміння аудиторських висновків та прийняття рекомендацій.

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

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

При цьому слід пам'ятати, що рекомендації повинні надаватися, якщо існує потреба в удосконаленні діяльності, що досліджувалася, а у процесі проведення аудиту зібрано достатню доказову базу, що підтверджує таку потребу. Ключові аудиторські знахідки, виявлені причини проблем та/або ризиків є основою для розробки належних рекомендацій.

Методологічні вказівки 5.3 (МВ 5.3)

Підготовка
аудиторського звіту

МВ 5.3 включають рекомендації щодо:

- цілей аудиторського звіту;
- характеристик звіту та критеріїв його складання;
- структури аудиторського звіту;
- основних кроків внутрішніх аудиторів у процесі підготовки аудиторського звіту, у тому числі аудиторських рекомендацій.

МСВА:

2400 Звітування результатів

НСВА:

Стандарт 11 «Документування перебігу та результатів внутрішнього аудиту» розділу III

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

Аудиторський звіт переслідує три основні цілі:

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

Як Міжнародні стандарти внутрішнього аудиту (IIA), так і Національні стандарти внутрішнього аудиту встановлюють чіткі критерії якості звітів:

7. Стандарт 11 «Документування перебігу та результатів внутрішнього аудиту»

<...>

4. Аудиторський звіт має бути точним (без помилок та викривлень), об'єктивним (усі висновки підтверджуються аудиторськими доказами), чітким (зрозумілим та логічним), стислим (містити інформацію по суті), вичерпним (містити висновки до всіх питань аудиторського завдання) та своєчасним (підготовленим у визначені терміни).

<...>

Крім того, відповідно до кращих практик у сфері внутрішнього аудиту:

1. Звіт повинен базуватися та враховувати очікування читача.

Важливою передумовою зрозумілості звіту для читачів є визначення, в першу чергу, їх потреб. Основним користувачем аудиторського звіту є керівництво державного органу. Також аудиторський звіт повинен бути зрозумілим і для відповідальних за діяльність осіб. Тому важливо, щоб у звіті належним чином було написано його резюме, а висновки і рекомендації були адресними та стосувалися різних рівнів управління. Стиль написання повинен також бути максимально пристосованим до читача, а також враховувати специфічні вимоги відповідного керівника.

2. Структура звіту повинна бути чіткою та логічною.

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

- зміст аудиторського звіту повинен чітко відповідати цілям аудиту та представляти читачу достатньо інформації для розуміння суті об'єкта аудиту;
- текст повинен відділятися інтервалами; рекомендується використовувати заголовки;
- чітко вказувати ключові повідомлення кожного розділу звіту та їх взаємозв'язок із темою аудиту;
- уникати надмірного використання скорочень, посилань.

Методологічні вказівки 5.3 (МВ 5.3)

Підготовка
аудиторського звіту

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

- аргументоване відображення аудиторських знахідок і висновків. Це означає, що аудиторські докази повинні бути правдивими, повними та правильно відображеними у звіті;
- аудиторські знахідки повинні бути представлені у звіті об'єктивно та справедливо;
- уникнення жаргону. Використання термінів, скорочень тощо повинно бути додатково пояснено. Корисним буде скласти перелік умовних скорочень;
- уникнення двозначності;
- використання однакової термінології по всьому тексту звіту;
- позбутися зайвої інформації (зокрема, описову чи технічну інформацію можна винести в додатки до звіту);
- використовувати зрозумілі, чіткі і не надто довгі заголовки;
- використовувати таблиці, діаграми тощо для покращення візуального сприйняття даних;
- представлення тексту в активній формі.

4. Звіт повинен бути збалансований та впливовий.

Для підготовки збалансованого та впливового аудиторського звіту міжнародні вказівки рекомендують:

- представляти у звіті різні перспективи та точки зору. Враховуючи різні аргументи, читачу буде легше зрозуміти кінцеві висновки/знахідки та рекомендації;
- звіт повинен бути повним. Звіт повинен містити всю інформацію та аргументи для досягнення цілей аудиту. У ньому повинно бути чітко представлено взаємозв'язок між цілями аудиту, питаннями (ризиковими сферами), критеріями, знахідками та висновками. Аудиторські знахідки та висновки повинні базуватися на чіткій доказовій базі;
- рекомендації повинні носити конструктивний характер. Рекомендації повинні бути практичними, додавати цінності установі та впливати із аудиторських знахідок і висновків.

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

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

7. Стандарт 11 «Документування перебігу та результатів внутрішнього аудиту»

<...>

6. Порядок складання аудиторського звіту, в тому числі вимоги до його структури та оформлення, обговорення проекту аудиторського звіту, ознайомлення з ним відповідальних за діяльність осіб та підписання визначається у внутрішніх документах з питань внутрішнього аудиту з урахуванням вимог цих Стандартів.

<...>

Водночас Національними стандартами внутрішнього аудиту встановлено базові складові аудиторського звіту, який має містити резюме (стислий виклад основних висновків та рекомендацій), основну частину (цілі, обсяг і результати виконання аудиторського завдання) та висновки і рекомендації. А що стосується змісту, методів підготовки аудиторських звітів, то підходи до них можуть варіюватись, з урахуванням специфіки діяльності установи, розміру та структури підрозділу внутрішнього аудиту, складності об'єктів внутрішнього аудиту та виконуваної роботи.

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

Методологічні вказівки 5.3 (МВ 5.3)

Підготовка
аудиторського звіту

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

Основна частина звіту має містити цілі, обсяг і результати виконання аудиторського завдання. У цій частині аудитор викладає аудиторські знахідки, підтверджені доказовою базою, за кожним питанням аудиту та описує аудиторські кроки, проведені у процесі дослідження. Оскільки цей розділ, як правило є великим за обсягом сторінок, він потребує чіткої структуризації інформації для кращого сприйняття аудиторського звіту.

Аудиторські висновки та рекомендації внутрішній аудитор формує самостійно, виходячи із результатів аудиту та зібраної доказової бази.

Рекомендації, як правило, виносяться в окремий розділ, який міститься наприкінці аудиторського звіту. Ключові вимоги до рекомендацій визначені Національними стандартами внутрішнього аудиту, зокрема:

7. Стандарт 11 «Документування перебігу та результатів внутрішнього аудиту»

<...>

8. Рекомендації за результатами внутрішнього аудиту мають містити конструктивні пропозиції щодо вдосконалення тих аспектів діяльності, стосовно яких проводився внутрішній аудит.

Рекомендації мають базуватися на висновках, бути адекватними, конкретними, реальними для впровадження, чітко формулюватись та містити очікуваний результат їх впровадження (оцінку їх можливого впливу на діяльність установи).

<...>

Важливо сформулювати рекомендації таким чином, щоб заохочувати відповідальних виконавців до їх впровадження та відповідних змін.



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

- вони не повинні бути неочікуваними: кожен висновок (знахідка) має бути обґрунтованим доказовою базою;
- вони повинні бути пов'язані із цілями аудиту, іншими словами, представляти відповідь на проблему, визначену ще до початку проведення аудиту;
- вони повинні бути чіткими, короткими та не містити неоднозначних тверджень: не повинні переобтяжуватися деталями, представлення яких є у додатках.

Методологічні вказівки 5.3 (МВ 5.3)

Підготовка
аудиторського звіту

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



Крок 1. Підготовка аудиторських висновків/знахідок

Для забезпечення додаткової впевненості щодо точності та об'єктивності інформації попередні аудиторські знахідки і висновки аудитори надають відповідальним за діяльність особам перед проведенням заключної зустрічі. Після цього аудиторські знахідки включаються у проект аудиторського звіту.

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

Крок 2. Підготовка аудиторських рекомендацій

Належним чином підготовлені рекомендації містять відповіді на наступні запитання:

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

- **Хто?** Належні рекомендації визначають, хто повинен це робити, хто повинен приймати рішення. Чітко повинен бути визначений відповідальний виконавець.

- **Що?** Належні рекомендації дають пояснення, що повинно бути зроблено. Недостатньо до аудиторського висновку

«Методологія/процедура не дотримуються» сформулювати рекомендацію «Забезпечити дотримання процедури». Потрібно чітко зазначити перелік конкретних заходів, які рекомендується вжити для того, щоб удосконалити системи управління, внутрішнього контролю, у тому числі управління ризиками, чи інші аспекти діяльності стосовно яких проводився внутрішній аудит.



Метою аудиторських рекомендацій є удосконалення тих аспектів діяльності, стосовно яких проводився внутрішній аудит. Їх впровадження має дозволити уникнути невідповідності між існуючою ситуацією щодо досліджуваної діяльності (яка підтверджується аудиторськими знахідками та базується на доказах) та бажаною ситуацією (при якій заходи контролю покривають залишкові ризики та сприяють досягненню цілей).

Методологічні вказівки 5.3 (МВ 5.3)

Підготовка
аудиторського звіту

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

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

Згідно з пунктом 10 Порядку № 1001 керівник підрозділу внутрішнього аудиту забезпечує подання міністрові, керівнику іншого державного органу, його територіального органу та бюджетної установи аудиторських звітів та рекомендацій. Водночас при поданні звітів і рекомендацій слід враховувати де саме функціонує підрозділ внутрішнього аудиту, зокрема якщо підрозділ внутрішнього аудиту створено в апараті міністерства або іншого державного органу, то аудиторський звіт разом із рекомендаціями мають надаватися керівнику такого органу. У разі якщо підрозділ внутрішнього аудиту створено в територіальному органі або в бюджетній установі, які належать до сфери управління державного органу, то аудиторський звіт разом із рекомендаціями мають надаватися керівнику цієї установи.

Формулюючи рекомендації, внутрішні аудитори повинні враховувати наступні вказівки:

- рекомендації не повинні бути неочікуваними, а мають впливати із аудиторських знахідок і висновків;
- рекомендації повинні бути реалістичними та практичними (враховувати наявні ресурси), вони мають відповідати правовому полю;
- рекомендації повинні додавати цінності та бути актуальними. Внутрішній аудитор не повинен пропонувати заходи, які вже реалізуються;
- рекомендації повинні бути орієнтовані на конкретні результати їх впровадження, які в подальшому можна буде відстежувати;
- рекомендації повинні бути вимірюваними та не надто деталізованими. Не прийнято керівнику державного органу надавати довгий список детальних рекомендацій;
- за необхідності рекомендації можуть бути згрупованими за рівнями їх впровадження/управління;
- рекомендації повинні узгоджуватися з іншими або поданими раніше рекомендаціями. Рекомендовані заходи повинні бути:
 - доцільними, обґрунтованими та безпосередньо стосуватись визначених цілей;
 - зрозумілими;
 - конкретними (тобто максимально чітко визначати особу/коло осіб, відповідальних за їх реалізацію);
 - визначеними у часі (одноразовими на конкретну дату, послідовними чи періодичними);
 - економними (це означає, що кошти на проведення заходів не повинні перевищувати очікуваного ефекту).

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

Методологічні вказівки 5.3 (МВ 5.3)

Підготовка
аудиторського звіту

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

Відповідно до вимог Національних стандартів внутрішнього аудиту аудиторські рекомендації є частиною аудиторського звіту, що підписується керівником аудиторської групи або керівником і членами аудиторської групи. Водночас аудитор не може брати на себе відповідальність за обов'язковість їх впровадження.



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

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

Цілі, основні складові вимоги до аудиторського звіту описані на початку цих вказівок.

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

Мета періодичних оглядів робочої документації – забезпечити:

- належне та уніфіковане документування усіх знахідок із перехресним посиланням на конкретні робочі документи, зазначенням джерел отримання даних;
- чітке дотримання взаємозв'язку між робочими документами та аудиторським звітом, знахідками, висновками та рекомендаціями. Всі робочі документи мають містити посилання на відповідні етапи аудиту та аудиторські знахідки;
- впорядкування аудиторських знахідок відповідно до їх пріоритетності;
- аналогічне впорядкування аудиторських рекомендацій та їх розмежування за рівнями реалізації;
- дотримання послідовності та повноти реалізації програми аудиту.

Крок 4. Перевірка керівником підрозділу внутрішнього аудиту

Перевірка проекту аудиторського звіту керівником аудиторської групи та керівником підрозділу внутрішнього аудиту проводиться перед організацією заключної зустрічі із відповідальними за діяльність особами.

7. Стандарт 11 «Документування перебігу та результатів внутрішнього аудиту»

<...>

9. Керівник підрозділу внутрішнього аудиту відповідає за якість аудиторського звіту.

<...>

Під час попереднього читання проекту звіту керівник підрозділу внутрішнього аудиту повинен звертати особливу увагу на дотримання у звіті усіх характеристик якісно підготовленого звіту, які визначені Національними стандартами внутрішнього аудиту та наведені на початку цього розділу вказівок (точність, чіткість, об'єктивність, стислість, ...).

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

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

Крок 5. Заключна зустріч із відповідальними за діяльність особами

7. Стандарт 11 «Документування перебігу та результатів внутрішнього аудиту»

<...>

5. Для забезпечення додаткової впевненості щодо точності та об'єктивності інформації, наведеної в аудиторському звіті, його проект обговорюється з відповідальними за діяльність особами. Результати обговорення документуються та зберігаються у справі внутрішнього аудиту.

За результатами обговорення члени аудиторської групи можуть вносити корективи до проекту аудиторського звіту.

Після внесення (за потреби) коректив аудиторський звіт підписується керівником аудиторської групи або керівником і членами аудиторської групи та передається на ознайомлення відповідальним за діяльність особам.

<...>

Метою проведення такої зустрічі є:

- досягнення згоди із відповідальними за діяльність особами щодо тексту звіту, аудиторських знахідок, окремих доказів, висновків, а також рекомендацій;
- врегулювання спірних аспектів звіту, уникнення у звіті неточностей, помилок, тощо;
- досягнення домовленостей щодо термінів представлення коментарів у випадку наявності розбіжностей між аудиторською групою та відповідальними за діяльність особами.

Аудиторська група готує усну презентацію проекту аудиторського звіту, акцентуючи увагу на аудиторських знахідках і рекомендаціях та спрямовуючи обговорення в напрямку дій, які повинні бути вжиті вдосконалення тих аспектів діяльності, стосовно яких проводився внутрішній аудит.

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

Якщо виникають розбіжності щодо аудиторських знахідок і рекомендацій, у встановлений на заключній зустрічі термін відповідальна за діяльність особа надає керівнику підрозділу внутрішнього аудиту обґрунтовані коментарі за своїм підписом. В свою чергу керівник підрозділу внутрішнього аудиту розглядає такі коментарі та надає відповідальній за діяльність особі письмові висновки на них.

Крок 6. Підготовка остаточного аудиторського звіту

На основі проекту аудиторського звіту, враховуючи зауваження керівника підрозділу внутрішнього аудиту та коментарі відповідальної за діяльність особи, завершується підготовка аудиторського звіту. Якщо аудиторською групою приймаються коментарі, щодо знахідок і рекомендацій, то у аудиторський звіт вносяться відповідні зміни. Якщо надані коментарі до проекту звіту не приймаються, аудиторська група може у формі додатку до звіту представити свої висновки на коментарі. Це повинно допомогти керівництву державного органу (установи) прийняти рішення щодо підтримки чи неприйняття аудиторських знахідок та рекомендацій.

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

Крок 7. Представлення результатів аудиту керівництву державного органу (установи)

Керівник підрозділу внутрішнього аудиту (або керівник аудиторської групи) доповідає про кінцеві результати аудиту керівництву відповідного державного органу (установи), та (у деяких випадках) зовнішнім зацікавленим сторонам. У випадку необхідності доведення

Методологічні вказівки 5.3 (МВ 5.3)

Підготовка
аудиторського звіту

результатів аудиту до зовнішніх зацікавлених сторін, він повинен насамперед оцінити потенційні ризики та обговорити їх із керівництвом відповідного державного органу (установи).

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

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

Після прийняття відповідного рішення керівництвом державного органу (установи) керівник підрозділу внутрішнього аудиту повинен направити копію та/або презентувати аудиторський звіт (разом із аудиторськими рекомендаціями) відповідальним за діяльність особам та за необхідності іншим зацікавленим сторонам.

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

Крок 8. Підготовка Плану заходів впровадження аудиторських рекомендацій

Як вже було зазначено, у цих Методологічних вказівках, за вимогами Національних стандартів внутрішнього аудиту рішення стосовно обов'язковості подальшого впровадження аудиторських рекомендацій є виключною компетенцією керівника державного органу (установи), для якого призначений аудиторський звіт.

Виходячи з цього, слід чітко розмежовувати, що аудиторські рекомендації на етапі підготовки та підписання аудиторського звіту не є обов'язковими для відповідальних за діяльність осіб (наприклад, керівників установ або структурних підрозділів державного органу).

Лише засновані на аудиторських рекомендаціях обов'язкові вимоги керівника відповідного державного органу (установи), в сфері управління якого перебуває установа, діяльність якої була об'єктом аудиту, носять для неї обов'язковий характер.

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

Для зручності при підготовці обов'язкових вимог рекомендується формувати їх у вигляді Плану заходів впровадження аудиторських рекомендацій, який може містити рекомендовані заходи, відповідальних виконавців, термін виконання, очікуваний результат, заходи і терміни відстеження. Такий підхід дозволяє не лише чітко визначити відповідальних виконавців і терміни виконання заходів, а й суттєво полегшує подальше відстеження результатів впровадження аудиторських рекомендацій. Практичний приклад типового Плану заходів впровадження аудиторських рекомендацій за результати пілотного проекту з аудиту ефективності в Міністерстві охорони здоров'я України наведений у додатку до посібника "Внутрішній аудит ефективності: методичні засади та практичні аспекти".

Міжнародна практика підготовки Плану заходів впровадження аудиторських рекомендацій передбачає здійснення підготовки проекту такого документу відповідальними за діяльність особами. Після перевірки проекту плану заходів керівником підрозділу внутрішнього аудиту (або керівником аудиторської групи), цей документ направляється керівнику державного органу (установи) на затвердження.

При цьому у деяких випадках, відповідальні за діяльність особи можуть самостійно прийняти рішення не впроваджувати або відтермінувати впровадження аудиторських рекомендацій, передбачених попередньо затвердженим керівником планом заходів. Це рішення може виникнути через ряд причин:

Методологічні вказівки 5.3 (МВ 5.3)

Підготовка
аудиторського звіту

- важливі зміни в організаційній структурі установи, діяльність якої була об'єктом аудиту;

- нові події, які змінили невід'ємні ризики та потребують інших заходів контролю;
- зміни у ресурсах, необхідних для впровадження плану заходів;
- недостатність терміну для їх впровадження.

У будь-якому випадку про таке рішення відповідальні за діяльність особи мають письмово поінформувати керівника відповідного державного органу (установи).

5.4. Відстеження результатів впровадження аудиторських рекомендацій

Методологічні вказівки 5.4 (МВ 5.4)

Відстеження результатів впровадження аудиторських рекомендацій

МВ 5.4 включають рекомендації щодо:

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

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

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

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

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

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



Загалом відстеження результатів впровадження аудиторських рекомендацій забезпечує такі основні цілі:

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

МСВА:

2500 Моніторинг подальших заходів

НСВА:

Стандарт 12 «Моніторинг врахування рекомендацій за результатами внутрішнього аудиту» розділу III

Методологічні вказівки 5.4 (МВ 5.4)

Відстеження
результатів
впровадження
аудиторських
рекомендацій

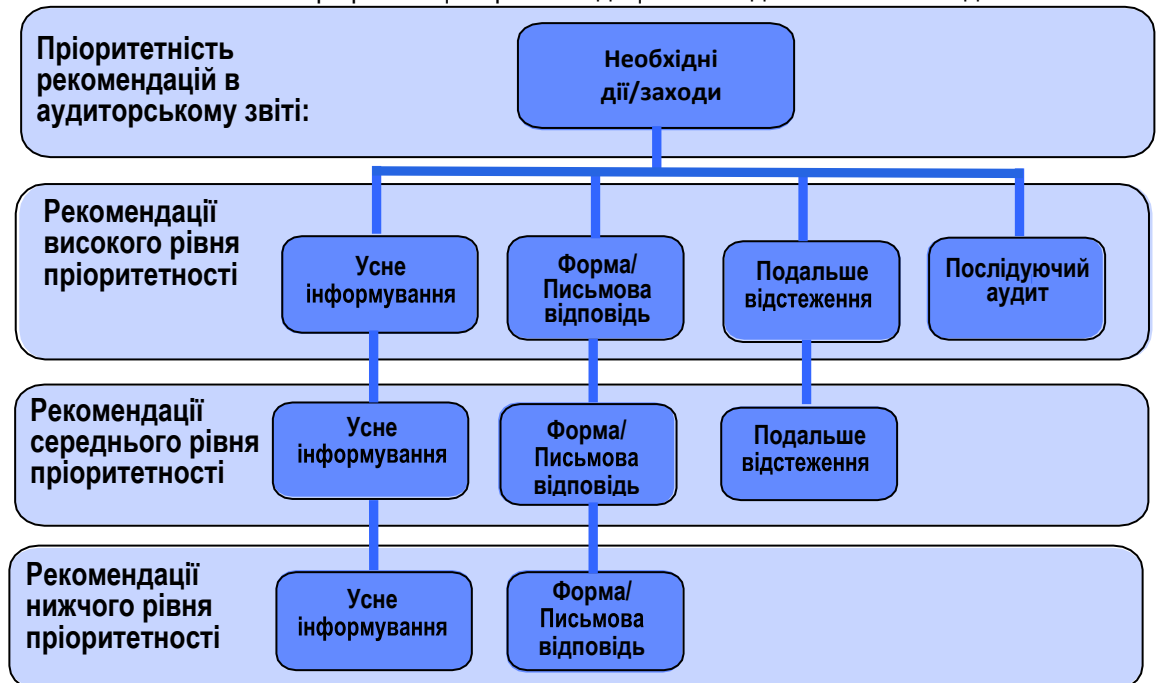
8. Стандарт 12 «Моніторинг врахування рекомендацій за результатами внутрішнього аудиту»

1. Керівник підрозділу внутрішнього аудиту забезпечує організацію здійснення моніторингу результатів впровадження рекомендацій (встановлює вимоги у внутрішніх документах з питань внутрішнього аудиту) для того, щоб упевнитися в тому, що відповідальні за діяльність особи розпочали ефективні дії, спрямовані на їх виконання, або керівництво установи взяло на себе ризик невиконання таких рекомендацій.

2. Моніторинг впровадження аудиторських рекомендацій передбачає здійснення заходів працівниками підрозділу внутрішнього аудиту щодо отримання інформації від відповідальних за діяльність осіб про результати реалізації аудиторських рекомендацій.

Процес відстеження результатів впровадження аудиторських рекомендацій повинен забезпечити належний рівень впровадження розроблених заходів. Відповідно аудиторські рекомендації мають бути пріоритезовані за рівнем важливості. Рекомендації високого рівня важливості повинні постійно відстежуватися, а результати їх відстеження доповідатися вищому керівництву. У ході звітування за результатами відстеження впровадження аудиторських рекомендацій, особлива увага керівництва державного органу звертається на взаємозв'язок між аудиторськими знахідками та відповідними рекомендаціями.

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



Виділяють три рівні заходів відстеження аудиторських рекомендацій:

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

Методологічні вказівки 5.4 (МВ 5.4)

Відстеження
результатів
впровадження
аудиторських
рекомендацій

Відповідно до кращих європейських практик дослідження стану впровадження рекомендацій, наданих за результатами проведеного аудиту, може також здійснюватися і шляхом проведення послідуного аудиту.

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

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

Відстеження та моніторинг результатів впровадження аудиторських рекомендацій є частиною процесу управлінської підзвітності. Адже інформація, отримана за результатами відстеження результатів впровадження аудиторських рекомендацій, забезпечує регулярний, надійний та важливий внесок у вдосконалення системи управління, внутрішнього контролю, у тому числі процес управління ризиками, в системі відповідного державного органу. Разом з іншими факторами така інформація формує основу для щорічної актуалізації ризиків у системі відповідного державного органу (наприклад, у разі якщо керівництво установи взяло на себе ризик невиконання таких рекомендацій), на підставі яких в свою чергу формуються плани діяльності з внутрішнього аудиту.

Керівник підрозділу внутрішнього аудиту є відповідальним за надання керівництву інформації стосовно зміни рівня ризиків у системі державного органу (установи) за результатами впровадження аудиторських рекомендацій.

Крім того, дотримання процесу моніторингу та відстеження результатів впровадження рекомендацій виконує ще і стимулюючу роль, вимагаючи від осіб, відповідальних за реалізацію визначених заходів, конкретних дій та кроків, направлених на їх практичне впровадження. Якщо за результатами відстеження внутрішній аудитор вважає, що відповідальні за впровадження посадові особи установи не проводять заходів, передбачених в рамках реалізації аудиторських рекомендацій, що має наслідком не зменшення (а можливо і збільшення) рівня ризиків, він повинен поінформувати про це керівника державного органу (установи).

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



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

6. Оцінка якості внутрішнього аудиту

Методологічні вказівки 6.1 (МВ 6.1)

Здійснення
внутрішніх оцінок
якості внутрішнього
аудиту

МВ 6 включають рекомендації

щодо:

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

МСВА:

1300: Програма забезпечення та підвищення якості;
1310: Вимоги до програми забезпечення та підвищення якості;
1311: Внутрішні оцінки;
1312: Зовнішні оцінки;
1320: Звітність за програмою забезпечення та підвищення якості

НСВА:

Стандарт 4 «Забезпечення та підвищення якості» розділу II

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

Внутрішня та зовнішня оцінка якості стосуються усіх напрямів реалізації функції внутрішнього аудиту, зокрема, організаційно-правових аспектів функціонування підрозділу внутрішнього аудиту та кадрової політики, внутрішньої розпорядчої бази з питань внутрішнього аудиту, системи планування, організації та проведення внутрішніх аудитів, їх документування; результативності внутрішніх аудитів, у тому числі забезпечення «економічного ефекту» за їх результатами; системи моніторингу результатів впровадження аудиторських рекомендацій; взаємодії з внутрішніми та зовнішніми зацікавленими структурами тощо.

6.1. Здійснення внутрішніх оцінок якості внутрішнього аудиту

4. Стандарт 4 «Забезпечення та підвищення якості»

1. Оцінку якості внутрішнього аудиту здійснюють керівник підрозділу внутрішнього аудиту (внутрішня оцінка якості) та Мінфін шляхом проведення оцінки функціонування системи внутрішнього аудиту (зовнішня оцінка якості).

<...>

4. Внутрішня оцінка якості внутрішнього аудиту передбачає постійний моніторинг діяльності з внутрішнього аудиту та періодичні оцінки діяльності з внутрішнього аудиту, які проводить керівник підрозділу внутрішнього аудиту.

Внутрішня оцінка якості внутрішнього аудиту має охоплювати всі аспекти діяльності з внутрішнього аудиту.

<...>

Внутрішня оцінка якості реалізується на двох рівнях шляхом:

- 1) постійного моніторингу функції внутрішнього аудиту;

Методологічні вказівки 6.1 (МВ 6.1)

Здійснення
внутрішніх оцінок
якості внутрішнього
аудиту

2) проведення періодичних оцінок діяльності підрозділу внутрішнього аудиту (через самооцінку, оцінку іншими працівниками, що володіють практичними знаннями у сфері внутрішнього аудиту тощо).

1) Постійний моніторинг діяльності з внутрішнього аудиту проводиться:

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

На рівні керівника аудиторської групи (при плануванні та виконанні аудиторського завдання).

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

Згідно з пунктом 3 Стандарту 8 «Організація внутрішнього аудиту» повноваження керівника аудиторської групи визначаються у внутрішніх документах з питань здійснення внутрішнього аудиту. У практичній діяльності безпосередня роль керівника аудиторської групи передбачає такі повноваження:

складання програми для проведення аудиторського дослідження;

визначення ресурсів, необхідних для проведення дослідження;

забезпечення якісного і своєчасного виконання аудиторського завдання з метою дотримання граничних термінів, зазначених у розпорядчому документі на його проведення;

нагляд за проведенням дослідження і перевірки виконаної внутрішніми аудиторами роботи для отримання гарантій того, що здійснені аудиторські процедури та зібрані аудиторські докази підтверджують аудиторські висновки;

спілкування з відповідальними за діяльність особами для прийняття рішень по будь-якому поточному питанню/проблемі (наприклад, вимога роз'яснень або підтверджень у зв'язку з виявленими значними недоліками/порушеннями);

інформування відповідальних за діяльність осіб про головні аудиторські знахідки;

систематичне інформування керівника підрозділу внутрішнього аудиту про хід дослідження.

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

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

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

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

Методологічні вказівки 6.1 (МВ 6.1)

Здійснення
внутрішніх оцінок
якості внутрішнього
аудиту

При цьому, при плануванні та виконанні аудиторських завдань – всім працівникам підрозділу внутрішнього аудиту слід дотримуватись спеціалізованих вказівок з аудиту ефективності, фінансового аудиту та ІТ аудиту. Дотримання цих вказівок є основою якості при здійсненні відповідних аудиторських досліджень.

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

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

оцінка якості складання стратегічного та операційного планів діяльності з внутрішнього аудиту;

розгляд, підписання/візування документів, які стосуються організації внутрішніх аудитів (програми аудиту, розпорядчого документу на здійснення аудиту, запитів для отримання інформації в порядку попереднього вивчення об'єкта внутрішнього аудиту тощо);

заслуховування аудиторських груп щодо якості підготовки до виконання аудиторського завдання, попередніх результатів та ходу проведення аудитів; запровадження систематичного інформування керівником аудиторської групи керівника підрозділу внутрішнього аудиту про хід проведення аудиту;

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

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

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

контроль за своєчасністю та повнотою виконання підрозділом внутрішнього аудиту стратегічного та операційного планів діяльності з внутрішнього аудиту;

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

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

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



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

Методологічні вказівки 6.1 (МВ 6.1)

Здійснення
внутрішніх оцінок
якості внутрішнього
аудиту

формат такої анкети, наведений у додатку до методичного посібника "Оцінка якості внутрішнього аудиту в державних органах".

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

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

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

Пунктом 6 Стандарту 4 «Забезпечення та підвищення якості» визначено, що періодична оцінка діяльності з внутрішнього аудиту проводиться не рідше одного разу на рік.

До того ж у Національних стандартах внутрішнього аудиту визначено, що Програма забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту складається щорічно, а вона, в свою чергу, має включати, результати внутрішніх оцінок якості.

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

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

Як правило, такі питання є однаковими для зовнішнього та внутрішнього оцінювання, що дає можливість при проведенні внутрішніх оцінок попередити наявні в діяльності недоліки, забезпечити їх усунення до проведення зовнішньої оцінки якості. Більш детально питання та критерії оцінки якості внутрішнього аудиту розкриті у методичному посібнику "Оцінка якості внутрішнього аудиту в державних органах".

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

■ організаційно-правові засади, зокрема:

☐ взаємозв'язок керівників;

☐ статус, структура та чисельність підрозділу внутрішнього аудиту, його незалежність;

■ кадрова політика, зокрема:

☐ оцінка внутрішнього середовища на предмет дотримання вимог Кодексу етики внутрішнього аудитора;

☐ рівень зрілості підрозділу, стабільність кадрової політики, стан укомплектування підрозділів;

■ внутрішня розпорядча база, зокрема:

☐ якість Програми забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту;

☐ якість іншої внутрішньої розпорядчої бази, що регламентує поточну діяльність підрозділу внутрішнього аудиту;

■ система планування роботи та стан виконання планів, зокрема:

☐ порядок формування та затвердження планів, внесення змін до них;

Методологічні вказівки 6.1 (МВ 6.1)

Здійснення
внутрішніх оцінок
якості внутрішнього
аудиту

- ☐ стан виконання планів;
- організаційні та функціональні аспекти проведення внутрішніх аудитів, зокрема:
- ☐ дотримання вимог нормативно-правових актів в частині організації внутрішніх аудитів;
- ☐ ефективність аудиторських дій та якість документування матеріалів;
- результативність проведених внутрішніх аудитів та реалізація результатів аудиторських досліджень, зокрема:
- ☐ аналіз результативності проведених внутрішніх аудитів, включаючи достовірність звітності;
- ☐ реалізація їх результатів;
- ☐ стан відстеження/моніторингу впровадження аудиторських рекомендацій;
- стан взаємодії підрозділу внутрішнього аудиту з іншими державними органами, у тому числі:
- ☐ стан взаємодії підрозділу внутрішнього аудиту в частині реалізації функції внутрішнього аудиту (із Центральним підрозділом гармонізації);
- об'єктивність проведення внутрішніх оцінок якості внутрішнього аудиту:
- ☐ співвіднесення результатів зовнішньої оцінки із попередніми результатами внутрішніх оцінок, проведених впродовж періоду дослідження.

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

Відповідно до Національних стандартів внутрішнього аудиту в такому Порядку мають бути визначені підходи та методологія проведення внутрішніх оцінок якості внутрішнього аудиту, вимоги до складання програми забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту, зокрема доцільно визначати:

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

Під час підготовки розпорядчого документу, який буде визначати підходи до проведення внутрішньої оцінки якості внутрішнього аудиту, варто використовувати методичний посібник "Оцінка якості внутрішнього аудиту в державних органах".

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

Самооцінка передбачає аналіз діяльності окремо кожного працівника підрозділу внутрішнього аудиту.

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

Методологічні вказівки 6.1 (МВ 6.1)

Здійснення
внутрішніх оцінок
якості внутрішнього
аудиту

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

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

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

Самооцінка має проводитись як шляхом проведення самостійного аналізу якості власної діяльності з внутрішнього аудиту (аналізу складених документів, результатів проведених аудитів, якості планування аудиторського дослідження тощо), так і шляхом аналізу результатів анкетування відповідальних за діяльність осіб. Відповідне анкетування може проводитись за результатами проведених внутрішніх аудитів для з'ясування ставлення цих осіб до якості проведених внутрішніх аудитів та відповідності результатів внутрішнього аудиту їх очікуванням.

Самооцінка також може бути проведена шляхом заповнення кожним внутрішнім аудитором опитувальника (анкети), що містить в собі перелік запитань щодо стану усіх аспектів діяльності внутрішнього аудиту в підрозділі внутрішнього аудиту. Відповідний перелік запитань формується керівником підрозділу внутрішнього аудиту. Приклад бланку для проведення самооцінки працівника підрозділу внутрішнього аудиту наведений у додатку до методичного посібника "Оцінка якості внутрішнього аудиту в державних органах".

При проведенні періодичних оцінок діяльності підрозділу внутрішнього аудиту керівником підрозділу внутрішнього аудиту обов'язково враховуються результати постійного моніторингу якості реалізації функції внутрішнього аудиту в ході аудиторських досліджень. Крім того, і те, і інше враховується Мінфіном при проведенні зовнішніх оцінок якості.

4. Стандарт 4 «Забезпечення та підвищення якості»

<...>

7. Керівник підрозділу внутрішнього аудиту після завершення періодичної оцінки діяльності з внутрішнього аудиту звітує керівнику установи про результати внутрішньої оцінки якості внутрішнього аудиту, а також інформує його про заходи, які потрібно вжити для вдосконалення діяльності з внутрішнього аудиту.

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

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

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

Задokumentовані результати внутрішніх оцінок якості разом із щорічними Програмами забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту зберігаються у підрозділі

внутрішнього аудиту (із врахуванням вимог діловодства та організаційних особливостей кожної конкретної установи).

Методологічні вказівки 6.1 (МВ 6.1)

Здійснення
внутрішніх оцінок
якості внутрішнього
аудиту

6.2. Здійснення зовнішніх оцінок якості внутрішнього аудиту

Методологічні вказівки 6.2 (МВ 6.2)

Здійснення зовнішніх
оцінок якості
внутрішнього аудиту

Зовнішня оцінка якості – це періодичні дослідження функціонування системи внутрішнього аудиту, що проводяться не частіше одного разу на три роки згідно з планами роботи відповідального структурного підрозділу Мінфіну, які складаються і затверджуються в установленому порядку.

Водночас практика здійснення зовнішньої оцінки якості внутрішнього аудиту в різних країнах різниться. Відповідно до МСВА, зовнішні оцінки повинні проводитися щонайменше один раз на п'ять років кваліфікованим незалежним експертом або групою експертів, які не є співробітниками установи. Незалежність експерту з оцінки або групи таких експертів передбачає відсутність фактичного або потенційного конфлікту інтересів, а також відсутність належності або підконтрольності тій установі, до якої належить функція внутрішнього аудиту.

Така зовнішня оцінка якості в інших країнах може реалізовуватись через:

- повноцінну зовнішню оцінку (однак враховуючи те, що її здійснюють незалежні організації (експерти) вона може бути дороговартісною);
- внутрішню оцінку із незалежним зовнішнім підтвердженням;
- колегіальним дослідженням (оцінкою), яке проводять два керівника підрозділу внутрішнього аудиту інших установ (але за підтримки Центрального підрозділу гармонізації (ЦПГ));
- оцінкою ЦПГ. ЦПГ щорічно відслідковує окремі аспектами щодо ефективності діяльності внутрішніх аудиторів, втім цей контроль не замінює незалежну зовнішню експертизу;
- перевірка зі сторони Вищого органу аудиту (ВОА, на кшталт Рахункової палати в Україні). ВОА щорічно перевіряє деякі аспекти діяльності внутрішніх аудиторів, але знову ж, ця перевірка не замінює незалежну зовнішню експертизу.

Результати таких зовнішніх оцінок фіксуються у звітах, а процес відслідковування їх виконання має бути налагодженим.

Детальніше підходи до проведення зовнішньої оцінки якості внутрішнього аудиту визначені в методичному посібнику "Оцінка якості внутрішнього аудиту в державних органах".

6.3. Розробка Програми забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту

Методологічні вказівки 6.3 (МВ 6.3)

Розробка Програми забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту

За результатами періодичних оцінок якості (внутрішніх та зовнішніх), а також моніторингу і періодичного аналізу формується щорічна Програма забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту, в основу якої включаються заходи, направлені на усунення недоліків, виявлених в ході таких оцінок.

4. Стандарт 4 «Забезпечення та підвищення якості»

<...>

2. Керівник підрозділу внутрішнього аудиту щороку складає за своїм підписом програму забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту, яку затверджує керівник установи.

Метою складання програми забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту є безперервний розвиток, удосконалення діяльності підрозділу внутрішнього аудиту та підвищення ефективності реалізації функції внутрішнього аудиту в установі.

3. Програма забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту включає заходи за результатами проведення внутрішніх та зовнішніх оцінок якості внутрішнього аудиту. Керівник підрозділу внутрішнього аудиту в межах компетенції забезпечує виконання програми забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту.

<...>

Фактично Програма забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту – це комплекс логічних та послідовних заходів, визначених за результатами щорічної оцінки якості внутрішнього аудиту.

Програма забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту (Програма якості) – це документ, який передбачає перелік заходів, спрямованих на покращення якості внутрішнього аудиту та виправлення і недопущення недоліків:

- що мали місце в ході проведення постійного моніторингу функції внутрішнього аудиту. Зокрема шляхом перегляду існуючих та запровадження нових системних заходів контролю;
- встановлених за результатами попередніх внутрішніх оцінок якості. *Наприклад, приведення у відповідність до норм законодавства та кращих міжнародних практик Положення про підрозділ внутрішнього аудиту, посадових інструкцій, інших внутрішніх документів з питань внутрішнього аудиту; здійснення аналізу якості складених аудиторських звітів тощо;*
- встановлених за результатами проведених зовнішніх оцінок якості, а також заходів із виконання інших рекомендацій, наданих за результатами зовнішніх оцінок якості;
- інших заходів з удосконалення функції внутрішнього аудиту. *Наприклад, проведення в підрозділі внутрішнього аудиту фахових навчань з питань нового законодавства та міжнародних практик у сфері внутрішнього аудиту, змін у законодавстві з питань діяльності відповідної установи, змін законодавства у сфері бюджетного процесу, бухгалтерського обліку, тощо; поновлення (перегляд) бази даних об'єктів аудиту; необхідності проходження працівниками навчань та підвищення кваліфікації; налагодження системи внутрішнього контролю в підрозділі внутрішнього аудиту, тощо.*

Програма якості має містити в собі конкретні заходи, терміни їх виконання та відповідальних виконавців. Конкретність заходів полягає у тому, що за наслідками їх виконання повинно бути досягнуто вимірних результатів (підготовлено документів, проведено навчань, проаналізовано аудиторських звітів тощо). При формулюванні заходів недоцільно вживати загальних висловів по типу: «покращити якість...», «посилити відповідальність...», «підвищити...» тощо. З метою формулювання заходів, виконання яких передбачало б досягнення конкретних результатів, корисно було б у Програмі якості

Методологічні вказівки 6.3 (МВ 6.3)

Розробка Програми
забезпечення та
підвищення якості
внутрішнього аудиту

визначати по кожному заходу такі показники як «Очікувані результати» чи «Стан виконання заходу».

Оскільки керівник установи несе відповідальність за якість організації внутрішнього аудиту в установі, а Програма якості містить в собі формалізовані заходи з оцінки та постійного удосконалення діяльності з внутрішнього аудиту, то складання відповідної Програми якості має надати керівникові певної міри впевненості (гарантії) в тому, що в установі постійно вживається комплекс заходів з удосконалення функції внутрішнього аудиту та забезпечення її відповідності нормам законодавства і кращим міжнародним практикам. Підготовка такого документу з визначенням відповідальних виконавців та термінів виконання заходів є зручним варіантом для керівника для здійснення контролю за повнотою та своєчасності виконання заходів із забезпечення і підвищення якості функцій внутрішнього аудиту.

Керівник підрозділу внутрішнього аудиту відповідальний за складання і впровадження Програми якості. Вимоги до форми складання документу «Програма якості» не визначено, ні вітчизняними нормативно-правовими актами, ні міжнародними стандартами. Тобто, підготовка відповідного документу здійснюється в довільній формі.

Водночас, зручним варіантом є складання Програми якості у табличній формі, подібній до плану заходів. Такий спосіб дає можливість у різних графах таблиці окремо виділяти зміст заходів, виконавців, терміни, очікувані результати, а також групувати відповідні заходи за різними критеріями. Відповідна форма також дає можливість легко проконтролювати стан виконання заходів та досягнення очікуваних результатів.

Поряд з заходами щодо усунення недоліків, виявлених за результатами внутрішніх та зовнішніх оцінок якості, для розуміння суті проблеми та способу її вирішення в окремій графі Програми якості доцільно було б також коротко зазначати зміст виявлених оцінками якості недоліків. Приклад примірної форми програми забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту наведений у додатку до методичного посібника "Оцінка якості внутрішнього аудиту в державних органах".

7. Шахрайство і корупція: роль внутрішнього аудиту

Методологічні вказівки 7.1 (МВ 7.1)

Шахрайство і внутрішній аудит

МВ 7 включають:

- шахрайство і внутрішній аудит (МВ 7.1.);
- визначення понять шахрайства та корупції, типи і форми шахрайства та умови настання випадків шахрайства (МВ 7.2);
- повноваження і відповідальність керівництва установи у запобіганні шахрайства (МВ 7.3);
- оцінка ризиків шахрайства. Роль, повноваження і відповідальність внутрішніх аудиторів у разі виникнення підозри шахрайства (МВ 7.4).

МСВА:

1200: Професійна компетентність та належна ретельність;
2060: Звітування вищому виконавчому керівництву та раді;
2120: Управління ризиками;
2210: Цілі завдання.

НСВА:

Стандарт 3 «Професійна компетентність та ретельність» розділу II (п. 2, п. 5);
Стандарт 14 «Надання інформації про результати внутрішнього аудиту» розділу III (п. 2).

7.1. Шахрайство і внутрішній аудит

Фактори, які сприяють здійсненню шахрайства, різноманітні та численні. Знаючи «слабкі» місця установи внутрішній аудитор опиняється в кращій позиції з погляду можливостей виявлення шахрайства. Але набагато важливіше запобігти шахрайству за допомогою процедур внутрішнього контролю, ніж займатися виявленням шахрайства після того, як воно було вчинене. Однак таке не завжди є можливим і упущення ознак шахрайства при проведенні внутрішнього аудиту на сьогоднішній день є чи не найбільшим острахом для внутрішнього аудитора.

За даними Асоціації сертифікованих фахівців з розслідування фактів розкрадань (Association of Certified Fraud Examiners (ACFE)) починаючи з 2010 року трьома найбільш поширеними засобами виявлення шахрайства є⁹:

- поради/натяки (40%);
- внутрішній аудит (15%);
- аналіз/огляд керівництва (13%).

При цьому ні міжнародні, ні національні стандарти внутрішнього аудиту не покладають повної відповідальності за викриття шахрайства на внутрішніх аудиторів. Зокрема, в п. 3.2. глави 3 Стандарту 3 «Професійна компетентність та ретельність» розділу II НСВА (1210.A2 МСВА) зазначено, що працівники підрозділу внутрішнього аудиту повинні мати достатні знання для оцінки ключових ризиків, які негативно впливають на досягнення цілей, виконання функцій і завдань установи, у тому числі ризиків шахрайства.

Ці знання потрібні працівникам підрозділу внутрішнього аудиту, щоб¹⁰:

- виявляти «червоні прапорці» що можуть свідчити про шахрайство;
- розуміти характеристики шахрайства та прийоми, які використовуються для здійснення шахрайства, різних шахрайських схем і сценаріїв;

⁹ Звіт ACFE "Report to the Nations 2018 global study on occupational fraud and abuse".

¹⁰ Assurance Over Fraud Controls Fundamental to Success, IIA Position Paper

Методологічні вказівки 7.2 (МВ 7.2)

Визначення понять
шахрайства та
корупції, типи і
форми шахрайства
та умови настання
випадків шахрайства

- оцінити ознаки шахрайства та вирішити, чи потрібні подальші дії та чи слід рекомендувати розслідування;
- оцінити результативність заходів контролю для запобігання чи виявлення шахрайства.



Отже, при здійсненні діяльності з внутрішнього аудиту внутрішні аудитори мають фокусуватися виключно на оцінці діючої системи заходів контролю з попередження фактів шахрайства, а також на способах управління ризиками шахрайства, а не безпосередньо на розслідуваннях випадків шахрайства.

7.2. Визначення понять шахрайства та корупції, типи і форми шахрайства та умови настання випадків шахрайства

Шахрайство належить до суспільно небезпечних діянь, закріплених Кримінальним кодексом України та визначається ст. 190 КК України як заволодіння чужим майном або придбання права на майно шляхом обману чи зловживання довірою.

Для відмежування шахрайства від інших видів посягань на власність важливо встановити наявність обману або зловживань довірою.

Під обманом розуміється повідомлення неправдивих відомостей або приховування, умовчання певних обставин, повідомлення про які було обов'язковим у даних ситуаціях. Шахрайський обман передбачає передачу злочинцю майна самим потерпілим або іншою особою. Зловживання довірою полягає у тому, що злочинець для заволодіння майном потерпілого використовує близькі, довірчі стосунки.¹¹



Способами вчинення шахрайства є:

- 1) обман;
- 2) зловживання довірою.

Міжнародні стандарти внутрішнього аудиту (IIA) визначають шахрайство як «будь-які незаконні дії, що характеризуються обманом, приховуванням або зловживанням довірою. Такі дії не є результатом загрози насилля або використання фізичної сили. Шахрайство здійснюється фізичними або юридичними особами з метою отримання грошових коштів, майна або послуг для ухилення від оплати або неотримання послуг або отримання власної або комерційної вигоди».¹²

Правові та організаційні засади функціонування системи запобігання корупції в Україні, зміст та порядок застосування превентивних антикорупційних механізмів, правила щодо усунення наслідків корупційних правопорушень, а також термінологічну базу у сфері запобігання корупції визначено Законом України «Про запобігання корупції». Зокрема, у цьому Законі корупція розглядається як використання особою, зазначеною у частині першій статті 3 цього Закону, наданих їй службових повноважень чи пов'язаних з ними можливостей з метою одержання неправомірної вигоди або прийняття такої вигоди чи прийняття обіцянки/пропозиції такої вигоди для себе чи інших осіб або відповідно обіцянка/пропозиція чи надання неправомірної вигоди особі, зазначеній у частині першій статті 3 цього Закону, або на її вимогу іншим фізичним чи юридичним особам з метою схилити цю особу до протиправного використання наданих їй службових повноважень чи пов'язаних з ними можливостей.

Крім того положення щодо запобігання, розслідування та кримінального переслідування за вчинення корупційних злочинів визначено у таких міжнародних правових актах як Конвенції

¹¹ Науково-практичний коментар до ст. 190 КК України

¹² Глосарій МСВА

Методологічні вказівки 7.2 (МВ 7.2)

Визначення понять
шахрайства та
корупції, типи і
форми шахрайства
та умови настання
випадків шахрайства

Організації Об'єднаних Націй проти корупції, Кримінальній конвенції про боротьбу з корупцією, Цивільній конвенції про боротьбу з корупцією.

Водночас у міжнародній практиці термін "корупція" часто застосовується як тип шахрайства. В даних МВ використання поняття «шахрайство» також стосується й терміну «корупція». Якщо шахрайство може застосовуватися як загальний термін, то корупція - це конкретні дії, що є результатом відповідного середовища, сприятливого для шахрайства.

Асоціація сертифікованих фахівців з розслідування фактів розкрадань (ACFE) визначила складові шахрайства, та зобразила їх схематично у вигляді так званого «Дерева шахрайства» (Рис. 7.1.).

Так шахрайство проявляється в 3-х основних типах, які схематично зображені у вигляді гілок «Дерева шахрайства»:

- привласнення активів;
- корупція;
- маніпуляції зі звітністю.

Ці основні типи шахрайства своєю чергою поділяються на більш конкретні форми шахрайства (див. Рис. 7.1.).

Як у повсякденних справах, так і в будь-якій діяльності, кожна дія - це результат сукупності факторів та передумов. Шахрайство – не виняток. Дуже часто до настання випадків шахрайства призводять недоліки внутрішнього контролю, такі як:

- поганий «тон згори»;
- відсутність компетентного персоналу в наглядових ролях;
- відсутність належних перевірок;
- відсутність освіти в працівників з питань шахрайства;
- відсутність механізму звітування;
- відсутність огляду з боку керівництва;
- перевищення існуючих заходів контролю.

На Рис. 7.1. недоліки внутрішнього контролю, які можуть створювати сприятливі умови для шахрайства зображено у вигляді коренів, за допомогою яких живиться «Дерево шахрайства».

Якщо внутрішній аудитор встановлює такі факти, то це вже є свідченням високого ризику настання шахрайства.

Методологічні вказівки 7.2 (МВ 7.2)

Визначення понять
шахрайства та
корупції, типи і
форми шахрайства
та умови настання
випадків шахрайства

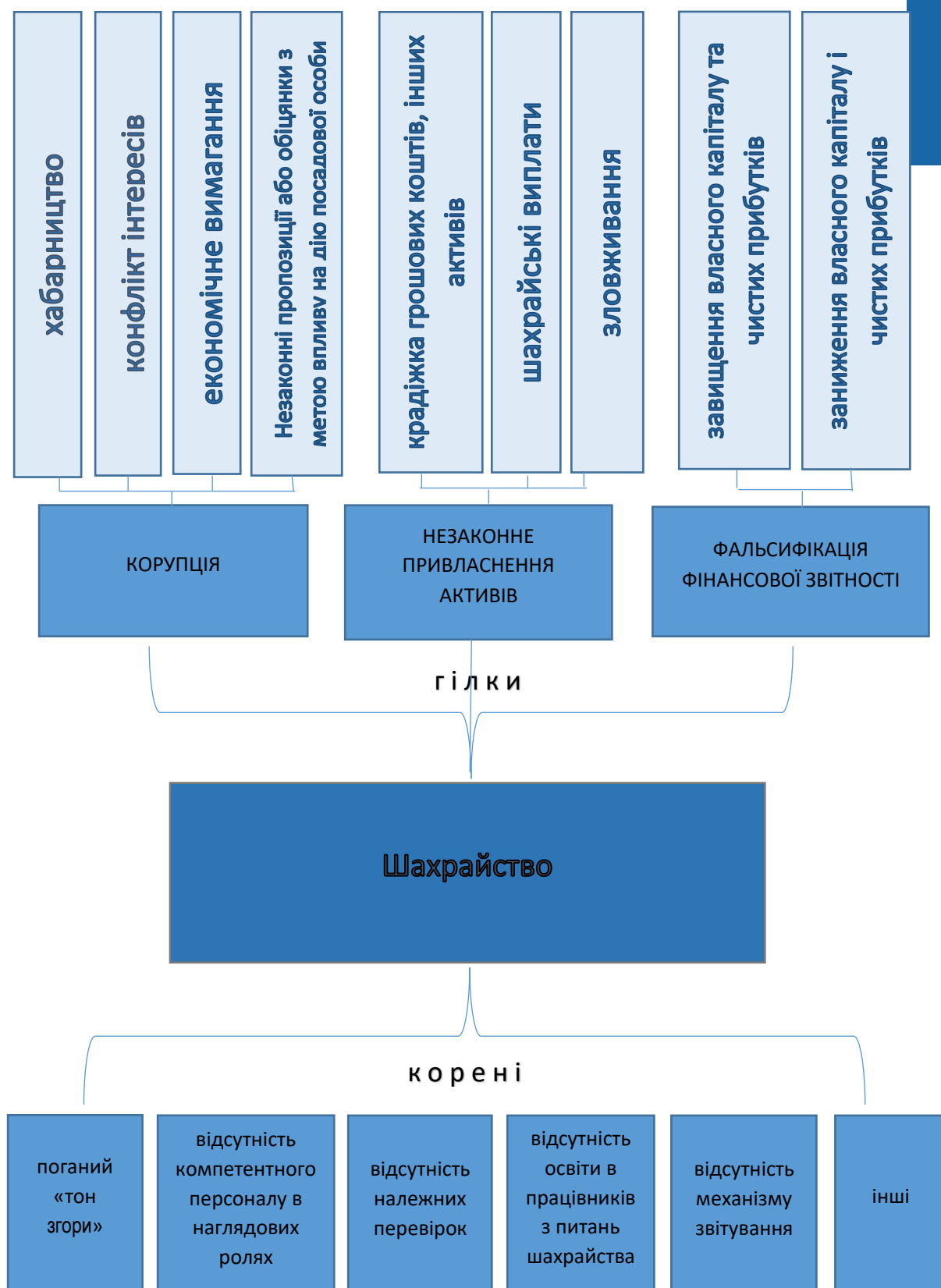


Рис. 7.1. «Дерево шахрайства»

Методологічні вказівки 7.2 (МВ 7.2)

Визначення понять
шахрайства та
корупції, типи і
форми шахрайства
та умови настання
випадків шахрайства

Невиявлене у невеликих обсягах шахрайство має тенденцію до росту. Шахраї, мотивовані миттєвим збагаченням чи отриманням інших переваг, перш за все користуються слабкістю системи внутрішнього контролю або існуючими можливостями обійти такий контроль. Протягом багатьох років гіпотеза, розроблена американським соціологом і криміналістом Дональдом Р. Крессі (1919-1987), визначає умови, які в цілому присутні під час шахрайства, більш відомі як «Трикутник шахрайства» (Рис. 7.2).



Рис. 7.2. Трикутник шахрайства

Згідно з моделлю «Трикутник шахрайства», для виникнення шахрайства необхідними умовами є: мотивація, раціоналізація та можливість здійснення шахрайства.

Під раціоналізацією розуміється усвідомлене рішення посадової особи ставити особисті інтереси вище державних потреб, цілей діяльності установи. Шахрай ніби лише «позичає» кошти та/або їх використовує для особистої «мети», вищої, ніж мета установи. При цьому він, як правило, розвиває раціоналізацію своїх дій, щоб почувати себе виправданим («вони зобов'язані мені», «я запозичую гроші», «ніхто не постраждав», «вони б зрозуміли, якби знали мою ситуацію», «це для гарної мети», «всі інші це роблять») у тому, що він робить. Важливим аспектом раціоналізації є приклад вищого керівництва щодо культури поведінки в установі.

!!! Мотивація, можливість і раціоналізація, по суті, дають відповіді на питання:

Навіщо хтось це робить?

Як це робить?

Чому свої дії вважає прийнятними?

Мотивація є тиском, що спонукає працівника до здійснення шахрайства, і часто пов'язана з фінансовими проблемами працівника. Під тиском особисті потреби посадової особи стають більш важливі, ніж етика поведінки чи цілі діяльності установи. Існування можливості відкриває працівнику шлях до реалізації шахрайства.

Можливості виникають внаслідок відсутності в установі надійної системи внутрішнього контролю. Однак внутрішній контроль – це лише один елемент можливості. Іншими інтегрованими методами зменшення можливостей виникнення шахрайства є забезпечення належного навчання персоналу, ефективна робота підрозділу внутрішнього аудиту, активні програми боротьби з шахрайством, сильна етична культура, анонімні гарячі лінії. Оскільки працівники, які думають, що вони будуть упіймані, менш схильні до вчинення шахрайських дій.



Жодна з наявних умов виникнення шахрайства: мотивація, раціоналізація чи можливість, сама по собі, не є достатньою для здійснення шахрайства. Мотивація і раціоналізація є умовами, які навряд чи вдасться установі контролювати, а от можливість знаходиться безпосередньо в сфері контролю установи. Тому більшість заходів по запобіганню шахрайства, які застосовує установа, направлені саме на мінімізацію можливості здійснення шахрайства.

7.3. Повноваження і відповідальність керівництва установи у запобіганні шахрайства

Методологічні вказівки 7.3 (МВ 7.3)

Повноваження і відповідальність керівництва установи у запобіганні шахрайства

Для запобігання випадкам шахрайства керівництву установи необхідно усунути чинники, які підштовхують співробітників на протиправні дії, приділивши особливу увагу зміцненню і підвищенню ефективності системи внутрішнього контролю, тобто приборканню можливості здійснення шахрайства.

Основними напрямками боротьби з шахрайством в установі (елементами антикорупційного циклу) є:

1) **запобігання (попередження)**: зниження ризиків виникнення шахрайства, шляхом запровадження кодексу етики, проведення навчань з питань протидії шахрайству, розподілу повноважень між співробітниками, управління доступом до інформаційних систем та конфіденційної інформації, прозорість процесів, запровадження політик і процедур, які структурують процеси та встановлюють межі дозволеного, ін.;

2) **виявлення**: своєчасне розкриття фактів шахрайства та інших неправомірних дій, шляхом оцінки на постійній основі ризику шахрайства, використання анонімних опитувань, контрольних перевірок, проведення зовнішніх аудиторських перевірок, планування та бюджетування діяльності установи, пошук відхилень від планових показників, ін.;

3) **реагування**: прийняття заходів, щодо виправлення ситуації, яка склалася та усунення наслідків шахрайства, шляхом проведення внутрішніх розслідувань, залучення зовнішніх експертів з метою проведення незалежного фінансового аналізу неправомірних дій та оцінки матеріальної шкоди завданої установі, консультування стосовно санкцій та штрафів до винних осіб;

4) **притягнення до відповідальності**.



Отже, система внутрішнього контролю є ключовим інструментом недопущення виникнення шахрайства. Для цього керівники усіх рівнів мають розробити та впровадити ефективні попереджуючі (запобіжні) заходи контролю, які упередять порушення вимог законодавства та не призведуть до втрати державних ресурсів і водночас забезпечать:

- розвиток, просування та моніторинг дотримання відповідності правових норм, політики, процедур та внутрішніх регламентів;
- розробку та впровадження стратегій щодо попередження та виявлення фактів шахрайства, інших порушень;
- одержання та розслідування скарг про випадки шахрайства та порушення фінансово-бюджетної дисципліни.



Керівник установи несе пряму відповідальність за побудову ефективної та результативної системи внутрішнього контролю.



Запобіжні заходи є найбільш ефективним підходом для попередження втрат від шахрайських дій та ключем до успішного управління ризиками шахрайства.

7.4. Оцінка ризиків шахрайства. Роль, повноваження і відповідальність внутрішніх аудиторів у разі виникнення підозри шахрайства

Методологічні вказівки 7.4 (МВ 7.4)

Оцінка ризиків шахрайства. Роль, повноваження і відповідальність внутрішніх аудиторів у разі виникнення підозри шахрайства

Недопущення випадків шахрайства передбачає кроки щодо попередження виникнення таких фактів шляхом визначення (ідентифікації) ризиків шахрайства, їх оцінки та розробки заходів контролю для впливу на них.

Ризик шахрайства – це ймовірність виникнення шахрайства та вплив, який позначиться на діяльності установи. Оцінка ризиків зосереджується на потенційних схемах шахрайства та оцінці існуючих заходів контролю на предмет попередження та виявлення цих схем. Здійснення такої оцінки допомагає як керівництву установи, так і внутрішнім аудиторам на систематичній основі визначити події, час та найбільш сприятливі сегменти для виникнення шахрайства.

Рішенням Національного агентства з питань запобігання корупції від 02.12.2016 № 126 затверджено Методологію оцінювання корупційних ризиків у діяльності органів влади, яка визначає комплекс правил і процедур щодо оцінки корупційних ризиків у діяльності органів влади, у яких згідно з частиною першою статті 19 Закону України «Про запобігання корупції» приймаються антикорупційні програми. Згідно з цією Методологією оцінка ризиків має здійснюватися створеною в органі влади робочою групою та відображатися у звіті за результатами оцінки корупційних ризиків.

Під час здійснення діяльності з внутрішнього аудиту внутрішні аудитори можуть використовувати інформацію зі звіту щодо корупційних ризиків, які було ідентифіковано та оцінено а також визначених способів реагування на них.

Проте підрозділами внутрішнього аудиту державних органів розроблені свої внутрішні документи з питань здійснення внутрішнього аудиту, які своєю чергою визначають і підходи до проведення та документування ідентифікації й оцінки ризиків в тому числі і ризиків шахрайства. Під час планування діяльності з внутрішнього аудиту та проведення внутрішніх аудитів внутрішнім аудиторам варто визначати події, що можуть спричиняти ризик шахрайства, здійснювати його оцінку та оцінювати ефективність існуючої системи заходів контролю щодо попередження і виявлення шахрайства.

Внутрішні аудитори можуть зустрічати ознаки шахрайства на кожному етапі здійснення діяльності з внутрішнього аудиту. Разом з тим під час проведення внутрішніх аудитів вони рідко знаходять доведене (пряме) шахрайство. Як правило внутрішні аудитори стикаються із рядом умов, які свідчать про підозріле, можливе, ймовірне шахрайство або таке, що мало місце та потребує розслідування. Адже лише у судовому порядку або відповідний уповноважений державний орган може довести, що певна транзакція чи діяльність є «прямим шахрайством».

Внутрішні аудитори мають бути готовими до будь-яких сигналів (індикаторів, «червоних прапорців»), що свідчать про можливе шахрайство на всіх етапах аудиторської діяльності. Відповідно, вони мають бути знайомі з «червоними прапорцями» (попереджувальними ознаками) шахрайства. «Червоними прапорцями» називають такі ознаки чи дії, які асоціюються з шахрайством. Ці ознаки по своїй суті є суб'єктивними. Тому цілком можливо, що якийсь з «червоних

!!! Внутрішній аудитор не несе відповідальність за попередження фактів шахрайства, інших порушень, адже це безпосередня відповідальність керівника установи.

!!! Внутрішні аудитори повинні мати достатні знання про «червоні прапорці», які можуть вказувати на шахрайські дії.

Методологічні вказівки 7.4 (МВ 7.4)

Оцінка ризиків
шахрайства. Роль,
повноваження і
відповідальність
внутрішніх аудиторів
у разі виникнення
підозри шахрайства

прапорців» не попаде в поле зору внутрішнього аудитора під час здійснення діяльності з внутрішнього аудиту.

Найбільш відомі індикатори («червоні прапорці») можливого шахрайства поділяють за типами шахрайства:

Корупція

- рівень життя працівника значно перевищує рівень, відповідний розмірам законно отриманої заробітної плати;
- повний контроль однією особою / закритою малою групою;
- персонал не поінформований / персонал не цінується;
- персонал ніколи не іде у відпустку, часто працює понаднормово або бере роботу додому без потреби;
- люди, що не хочуть ділитися кабінетом / використовують приватну поштову скриньку, замість службової, дуже обережні (завжди закривають кабінет, шафи);
- відвідувачі без очевидних причин, довгі телефонні розмови по приватному телефону за закритими дверима/надворі;
- необґрунтована, надмірна концентрація впливу у однієї особи;
- численні договори нижче лімітів, перевищення яких вимагає проведення тендеру;
- незадоволений персонал, дуже негативно налаштований щодо установи і керівника;
- скаргам персоналу не приділяється серйозна увага або вони не дозволені чи ведуть до покарань.

Фальсифікація фінансової звітності

- відсутність супроводжуючої документації для підтвердження бухгалтерських проводок;
- суттєві коригування у фінансових звітах;
- первинні документи складені нерозбірливим почерком;
- наявність можливості вносити зміни до бухгалтерських даних минулих періодів;
- форма транзакції не відповідає її суті.

Незаконне привласнення активів

- наявність необмеженого доступу до активів установи;
- відсутність можливості зіставити фактичну наявність активів з обліковими даними про ці активи;
- наявність високовартісних компактних активів;
- безлад, відсутність системи зберігання товарів, матеріалів тощо, а також супроводжуючої документації в паперовому та електронному вигляді;
- віддаленість виробничих підрозділів від керівництва та внутрішніх контролюючих служб;
- змова між працівниками.

Також існує ряд індикаторів шахрайства, пов'язаних безпосередньо із загальним стилем управління в установі:

- відсутність антикорупційної програми та/або її не виконання, а також відсутність системи анонімного звітування працівниками про побачені факти порушень та невідповідностей;
- відсутність реакції керівництва на виявлені порушення;
- обмеження доступу внутрішніх аудиторів до працівників установи та/або їх відмова співпрацювати під час проведення внутрішнього аудиту;
- надання працівниками різних відділів установи взаємовиключних пояснень.

Тому внутрішні аудитори відповідно до п. 3.5. глави 3 Стандарту «Професійна компетентність та ретельність» розділу II Національних стандартів внутрішнього аудиту під час планування і виконання аудиторського завдання повинні проявляти професійну ретельність враховуючи у тому числі і ймовірність виникнення шахрайства.

У разі виявлення ознак можливого шахрайства внутрішній аудитор має забезпечити їх документування на належному та якісному рівні, базуючись на достатніх, надійних та релевантних доказах. Адже аудиторські матеріали є предметом аналізу компетентними

Методологічні вказівки 7.4 (МВ 7.4)

Оцінка ризиків
шахрайства. Роль,
повноваження і
відповідальність
внутрішніх аудиторів
у разі виникнення
підозри шахрайства

державними органами, що будуть займатися розслідуванням, і тому вони можуть прийти до висновку про недостатність доказової бази щодо підозри шахрайства.

Наприклад, перевірка додаткових рахунків для оцінки підозри шахрайства не повинна вважатися частиною розслідування. З іншої сторони, якщо внутрішній аудитор підозрює керівництво чи конкретного працівника установи у причетності до шахрайства, він не повинен проводити інтерв'ю з цими посадовими особами та ставити питання, пов'язані з можливим шахрайством.

Отже, головним правилом поведінки внутрішнього аудитора у випадку виявлення можливого шахрайства є те, що він не повинен робити нічого, що б налякало підозрюваного та в подальшому ускладнило розслідування.

Виявлення, документування та звітування про підозри у шахрайстві/корупції здійснюється у відповідності до вимог Порядку № 1001, Національних стандартів внутрішнього аудиту, інших законодавчих актів. При цьому у відповідності до пп. 2 п. 13 Порядку № 1001 внутрішні аудитори зобов'язані не розголошувати інформацію, яка стала їм відома під час виконання покладених на підрозділ внутрішнього аудиту завдань, крім випадків, передбачених законодавством.

У випадку підозри у шахрайстві, яка виникла під час проведення внутрішнього аудиту, внутрішній аудитор має одразу повідомити про це керівника підрозділу внутрішнього аудиту та/або керівника аудиторської групи.

Керівником підрозділу внутрішнього аудиту оцінюються такі важливі фактори, як форма та ознаки підозрюваного шахрайства, природа та причини ймовірного шахрайства, розраховуються фінансові наслідки можливого шахрайства, а також ймовірність причетності у шахрайстві керівництва та рядових працівників установи. Після чого керівник підрозділу внутрішнього аудиту інформує про такі факти керівника установи.

Невідкладне інформування внутрішніми аудиторами керівника установи про ознаки шахрайства, корупційних правопорушень та правопорушень, пов'язаних з корупцією, або нецільового використання бюджетних коштів, марнотратства, зловживання службовим становищем та інших порушень фінансово-бюджетної дисципліни, які призвели до втрат чи збитків, із наданням рекомендацій щодо вжиття необхідних заходів передбачено пп. 3 п. 13 Порядку № 1001.

Після доведення керівником підрозділу внутрішнього аудиту інформації щодо можливого шахрайства до керівника установи останній приймає рішення щодо забезпечення інформування та/або передачу матеріалів внутрішнього аудиту до правоохоронних органів (спеціально уповноважених суб'єктів у сфері протидії корупції, визначених ст. 1 Закону України «Про запобігання корупції») підрозділом внутрішнього аудиту або іншим структурним підрозділом установи.



Отже внутрішній аудитор відповідальний за:

- підготовку програми внутрішнього аудиту, яка має забезпечити достатню впевненість у виявленні можливого (ризик) шахрайства, інших порушень;
- забезпечення проведення внутрішнього аудиту належної якості у разі виявлення внутрішніми аудитором підозри у шахрайстві з боку представників установи, де проводиться аудит, а також документування ймовірних фактів шахрайства у спосіб, який не завадить подальшому розслідуванню таких фактів уповноваженими органами;
- документування в аудиторському звіті інформації про можливі факти шахрайства та повідомлення керівника установи про такі факти.

Методологічні вказівки 8.1 (МВ 8.1)

Взаємовідносини
керівника підрозділу
внутрішнього аудиту
із керівником
установи

8. Взаємодія підрозділу внутрішнього аудиту з внутрішніми та зовнішніми зацікавленими сторонами

МВ 8 включають рекомендації щодо встановлення ефективних взаємовідносин з:

- керівником установи (МВ 8.1);
- відповідальними за діяльність (МВ 8.2);
- аудиторським комітетом (МВ 8.3);
- Мінфіном (МВ 8.4);

МСВА:

- 1100: Незалежність і об'єктивність;
- 1111: Пряма взаємодія із радою;
- 2020: Надання інформації та затвердження;
- 2060: Звітування вищому виконавчому керівництву та раді;
- 2400: Звітування результатів

НСВА:

- Стандарт 2 «Незалежність і об'єктивність» розділ II;
- Стандарт 13 «Звітування про діяльність підрозділу внутрішнього аудиту» розділ III;
- Стандарт 14 «Надання інформації про результати внутрішнього аудиту» розділ III

Виклики сьогодення, які стоять перед державними органами передбачають здійснення комплексу заходів щодо удосконалення їхньої діяльності. Одним із способів покращення діяльності державної установи є здійснення внутрішнього аудиту, основним завданням якого є виявлення відхилень та розробка рекомендацій щодо їх усунення. В свою чергу підрозділ внутрішнього аудиту, має бути діловим партнером і консультантом вищого керівництва, та будувати ефективні взаємовідносини з відповідальними за діяльність для розуміння ролі внутрішнього аудитора.

8.1. Взаємовідносини керівника підрозділу внутрішнього аудиту із керівником установи

Відповідно до Основних засад внутрішнього контролю керівник установи відповідальний та підзвітний за належне управління та розвиток установи; досягнення визначених мети (місії), стратегічних та інших цілей, завдань, планів і вимог щодо діяльності установи; забезпечення законного, економного, ефективного, результативного і прозорого управління бюджетними коштами, об'єктами державної власності та іншими ресурсами; організацію та здійснення в установі внутрішнього контролю (у тому числі формування відповідної структури внутрішнього контролю, нагляд за здійсненням внутрішнього контролю та управління ризиками).

Керівник установи звітує про ефективність та результативність діяльності установи, досягнення визначених мети (місії), стратегічних та інших цілей, у тому числі про здійснення внутрішнього контролю.

З огляду на функції та відповідальність керівника установи щодо запровадження та підтримки системи внутрішнього контролю, яка враховує ризики, що можуть виникнути перед

Методологічні вказівки 8.1 (МВ 8.1)

Взаємовідносини
керівника підрозділу
внутрішнього аудиту
із керівником
установи

установою та вплинути на досягнення мети діяльності установи, роль внутрішнього аудиту полягає у допомозі керівнику установи запровадити та забезпечити функціонування такої системи.

Зважаючи на мету, керівник підрозділу внутрішнього аудиту має безпосередньо взаємодіяти з керівником установи за всіма напрямками діяльності з внутрішнього аудиту та інформувати його.

Ключові аспекти таких взаємовідносин визначено Порядком № 1001 та Національним стандартами внутрішнього аудиту, до яких належить:

1.1. Затвердження керівником установи:

- положення про підрозділ внутрішнього аудиту;
- необхідних обсягів часу на проведення всіх внутрішніх аудитів;
- завантаженості внутрішніх аудиторів для проведення внутрішніх аудитів;
- стратегічних та операційних планів діяльності внутрішнього аудиту;
- Програми внутрішнього аудиту;
- розпорядчого документу на проведення внутрішніх аудитів;
- Програми забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту.

Також керівник підписує декларацію внутрішнього аудиту із зазначенням мети (місії) та цілей, принципів незалежності основні повноваження та обов'язки підрозділу внутрішнього аудиту.

1.2. Керівник підрозділу внутрішнього аудиту звітує перед керівником установи про результати діяльності підрозділу внутрішнього аудиту щодо:

- стану виконання стратегічного та операційного планів та/або причини їх невиконання;
- проведених позапланових внутрішніх аудитів;
- основних результатів проведених внутрішніх аудитів та загальні висновки щодо оцінки системи управління та внутрішнього контролю, у тому числі управління ризиками;
- суттєвих проблемних питань, у тому числі виявлені за результатами виконання аудиторських завдань у попередні періоди, що потребували вжиття заходів, яких ужито не було;
- результатів впроваджених у звітному періоді рекомендацій;
- результатів внутрішньої оцінки якості внутрішнього аудиту;
- забезпечення незалежності діяльності внутрішнього аудиту;
- рівня забезпечення ресурсами для провадження діяльності з внутрішнього аудиту;
- стану виконання програми забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту;
- заходів, які потрібно додатково вжити для вдосконалення системи внутрішнього контролю та діяльності з внутрішнього аудиту в установі.

1.3. Подання керівником підрозділу внутрішнього аудиту керівнику установи:

- пропозицій з обґрунтованими розрахунками потреби в ресурсах для забезпечення виконання підрозділом внутрішнього аудиту планів роботи;
- аудиторських звітів і рекомендації для прийняття ним відповідних управлінських рішень;
- звітів про результати діяльності підрозділу внутрішнього аудиту у відповідності до вимог Національних стандартів внутрішнього аудиту:

Методологічні вказівки 8.2 (МВ 8.2)

Взаємовідносини
підрозділу
внутрішнього аудиту
з відповідальними за
діяльність особами

9. Стандарт 13 «Звітування про діяльність підрозділу внутрішнього аудиту»

1. Керівник підрозділу внутрішнього аудиту не рідше одного разу на рік у терміни, визначені у внутрішніх документах з питань внутрішнього аудиту, в письмовій формі звітує перед керівником установи про результати діяльності підрозділу внутрішнього аудиту.

<...>

3. Керівник підрозділу внутрішнього аудиту державного органу забезпечує підготовку зведеного звіту про результати діяльності підрозділу внутрішнього аудиту, керівництво яким він здійснює, підрозділів внутрішнього аудиту територіальних органів та бюджетних установ, які належать до сфери управління такого державного органу, у разі їх утворення.

Зі свого боку, керівник установи має створити в підрозділі внутрішнього аудиту належні організаційно-правові умови для забезпечення його ефективної діяльності. Це є важливим аспектом як для результатів роботи внутрішніх аудиторів, так і для установи загалом, адже функція внутрішнього аудиту додає цінності, коли вона приносить користь установі при наданні об'єктивних та компетентних рекомендацій, що сприяють підвищенню ефективності та результативності процесів управління, управлінню ризиками та внутрішньому контролю.

З цією метою керівник установи має вжити заходи щодо:

- надання підрозділу внутрішнього аудиту організаційної (пряме підпорядкування та підзвітність керівнику установи) та функціональної незалежності (недопущення виконання функцій, не пов'язаних із здійсненням внутрішнього аудиту);
- запобігання неправомірному втручання третіх осіб у планування і проведення внутрішнього аудиту та підготовку звіту про його проведення;
- надання підрозділу внутрішнього аудиту повного та безперешкодного доступу до документів, інформації та баз даних, які стосуються проведення внутрішнього аудиту;
- комплектування підрозділу внутрішнього аудиту кадрами відповідної кваліфікації та з високими діловими, професійними та моральними якостями;
- систематичного підвищення кваліфікації та навчання внутрішніх аудиторів;
- створення належних умов для проведення внутрішнього аудиту шляхом надання достатнього строку для проведення внутрішнього аудиту, своєчасного розгляду аудиторських звітів і рекомендацій;
- відповідного реагування за результатами проведених внутрішніх аудитів.

8.2. Взаємовідносини підрозділу внутрішнього аудиту із відповідальними за діяльність особами

Внутрішній аудитор зобов'язаний дотримуватись об'єктивності та незалежності при виконанні своїх службових обов'язків, без формування свого висновку під впливом третіх осіб та уникаючи конфлікту інтересів.

Керівник підрозділу внутрішнього аудиту повинен призначати керівника аудиторської групи та її членів у спосіб, щоб не виникло конфлікту інтересів або загрози впливу на об'єктивність. Також керівник підрозділу внутрішнього аудиту повинен особисто періодично переконуватися у відсутності конфлікту інтересів чи загрози об'єктивності та незалежності під час проведення внутрішнього аудиту.

Крім того, для формування незалежної аудиторської думки та надання об'єктивних аудиторських висновків, внутрішні аудитори мають бути незалежними від об'єкта аудиту.

Така об'єктивність та незалежність внутрішніх аудиторів забезпечується у разі, коли внутрішні аудитори не несуть відповідальність за діяльність установи та заходи, що здійснюються її керівником для забезпечення створення та функціонування дієвої системи внутрішнього контролю, а також якщо внутрішні аудитори не розробляють та не впроваджують заходи контролю або не впливають на їх підготовку.

Методологічні вказівки 8.3 (МВ 8.3)

Взаємодія з
аудиторським
комітетом

Ефективні взаємовідносини з відповідальними за діяльність повинні базуватися на професійному відношенні та ключових принципах здійснення внутрішнього аудиту, що забезпечує розуміння ролі внутрішнього аудитора та формування відносин, на основі довіри та двосторонньої поваги.

Відповідальні за діяльність будуть вживати заходи за результатами аудиторських рекомендацій якщо:

- вважають внутрішнього аудитора та аудиторський звіт професійним, неупередженим та об'єктивним;
- внутрішній аудитор довів, що достатньо чітко зрозумів середовище контролю та діяльність об'єкта аудиту;
- надані внутрішнім аудитором рекомендації містять конструктивні пропозиції щодо удосконалення тих аспектів діяльності, стосовно яких проводився внутрішній аудит, а також базуються на об'єктивній інформації, спираються на аудиторські докази та висновки, рекомендації є адекватними та реалістичними, чітко сформульованими та мають відповідний алгоритм їх застосування.

В свою чергу для внутрішнього аудитора важливими є такі аспекти як:

- розуміння відповідальними за діяльність ролі внутрішнього аудитора та своєї відповідальності, у тому числі за майбутні аудиторські рекомендації;
- розуміння внутрішніми аудиторами своєї ролі та відповідальності, у тому числі меж та повноважень під час проведення внутрішніх аудитів;
- розуміння внутрішніми аудиторами та відповідальними за діяльність спільної мети, спрямованої на удосконалення системи внутрішнього контролю в установі.

Порядок, за яким співпрацюють внутрішні аудитори із відповідальними за діяльність є ключовим фактором налагодження ефективних взаємовідносин між ними.

Водночас при здійсненні внутрішнього аудиту керівник підрозділу внутрішнього аудиту має дотримуватися прийнятих в установі регламентів щодо зв'язків з керівництвом та працівниками установи.

Для прикладу, в одній установі є прийнятною практика погодження проведення внутрішнього аудиту з керівництвом неофіційно, а після отримання згоди на його проведення надається офіційне підтвердження. В інших установах може бути навпаки. У винятковому випадку, окремі етапи аудиторського завдання вимагають візиту без попередження, у цьому разі відповідальні особи інформуються по прибутті внутрішніх аудиторів.

Зазвичай відповідальних за діяльність корисно поінформувати про ціль аудиту, його орієнтовну тривалість та види діяльності, які будуть підлягати внутрішньому аудиту. Потребує обговорення з відповідальними за діяльність питання організації звітування про хід проведення внутрішнього аудиту, графік та дати кінцевого обговорення аудиторського звіту. В залежності від складності аудиторського завдання, в ході внутрішнього аудиту можуть організовуватися періодичні зустрічі з керівництвом об'єкта аудиту.

Також кожен внутрішній аудит по його завершенні може оцінюватись відповідальними за діяльність на предмет його якості і цінності проведення для діяльності об'єкта аудиту, у тому числі стосовно рівня задоволення результатом проведеного внутрішнього аудиту після того, як установа відреагувала на офіційний аудиторський звіт.

8.3. Взаємодія з аудиторським комітетом

Утворення аудиторських комітетів в державних органах є поширеною практикою для більшості зарубіжних країн. Концептуальними документами Єврокомісії та Міжнародним Інститутом Внутрішніх Аудиторів (Global IIA) визначено, що аудиторські комітети в державному секторі є платформою для обговорення питань управління, контролю та аудиту. При цьому такі комітети повинні мати відповідну структуру та кваліфікацію.

Методологічні вказівки 8.4 (МВ 8.4)

Взаємовідносини
підрозділу
внутрішнього аудиту
з Міністерством
фінансів

Для проведення фахових консультацій та розгляду питань, пов'язаних із провадженням діяльності з внутрішнього аудиту, підготовки рекомендацій щодо її удосконалення в державному органі за рішенням його керівника може утворюватися аудиторський комітет як консультативно-дорадчий орган.

З міжнародним досвідом діяльності аудиторських комітетів у державному секторі можна ознайомитись у посібнику [«Аудиторські комітети у державному секторі»](#).

З урахуванням концептуальних документів Єврокомісії та кращих міжнародних практик у Порядку № 1001 передбачено мету, вимоги до складу та основні завдання аудиторських комітетів.

Зокрема, у разі прийняття керівником державного органу рішення про утворення аудиторського комітету в державному органі, необхідно розробити положення, відповідно до якого буде здійснюватися його діяльність.

Кількісний та персональний склад аудиторського комітету і положення про нього затверджує керівник державного органу.

Відповідно до кращих практик ЄС у сфері державного внутрішнього фінансового контролю та норм вітчизняного законодавства у положенні про аудиторський комітет доцільно визначити:

- завдання,
- повноваження та права аудиторського комітету,
- вимоги до його складу,
- повноваження голови аудиторського комітету,
- форми його роботи та інші питання організації діяльності аудиторського комітету в державному органі.

При підготовці положення про аудиторський комітет рекомендуємо використовувати розроблений Міністерством фінансів України зразок примірного положення про аудиторський комітет, наведений у [додатку 5](#).

До складу Аудиторського комітету, входять посадові особи державного органу, а також незалежні експерти (за згодою).

Незалежним експертом може бути особа, яка має повну вищу освіту у галузі економіки нижче ступня магістра, стаж роботи у сфері аудиту, бухгалтерського обліку, та інших галузях економіки, фінансів або права не менше десяти років та бездоганну ділову репутацію.

Засідання аудиторського комітету проводяться не рідше двох разів на рік.

8.4. Взаємовідносини підрозділу внутрішнього аудиту з Міністерством фінансів

В Україні функцію гармонізації державного внутрішнього фінансового контролю здійснює Департамент гармонізації державного внутрішнього фінансового контролю (за міжнародним визначенням – Центральний підрозділ гармонізації), що діє у складі Мінфіну.

Центральний підрозділ гармонізації є невід'ємною складовою державного внутрішнього фінансового контролю і водночас своєрідним містком, який з'єднує між собою дві інші складові – внутрішній контроль та внутрішній аудит.

Основними завданнями Центрального підрозділу гармонізації є забезпечення формування та реалізація державної політики у сфері державного внутрішнього фінансового контролю, а також гармонізація внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту відповідно до визначених міжнародних стандартів та кращих практик.

Відповідно до повноважень, наданих нормативно-правовими актами (Бюджетний кодекс, Положення про Міністерство фінансів України, Порядок № 1001, Національні стандарти внутрішнього аудиту), Центральний підрозділ гармонізації здійснює:

Методологічні вказівки 8.4 (МВ 8.4)

Взаємовідносини
підрозділу
внутрішнього аудиту
з Міністерством
фінансів

- **нормативно-правове та методологічне забезпечення внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту.**

Це передбачає розробку/удосконалення нормативно-правових актів у сфері державного внутрішнього фінансового контролю, їх гармонізації з міжнародними стандартами та практиками у цій сфері, підготовку методичних посібників з внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту;

- **консультаційну та роз'яснювальну підтримку внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту,** що передбачає розробку Програми розвитку внутрішніх аудиторів державного сектору України, організацію проведення для керівників усіх рівнів та працівників установ, державних внутрішніх аудиторів тренінгових заходів з питань внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту (а саме: тренінгів, семінарів, брифінгів, круглих столів, конференцій, пілотних проектів тощо), направлення на адресу установ оглядових, інформаційних та роз'яснювальних листів з питань внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, а також надання консультацій з цих питань;

- **оцінку функціонування системи внутрішнього аудиту (зовнішню оцінку якості внутрішнього аудиту)** в державних органах та інформування Міністра фінансів та Кабінету Міністрів України про результати діяльності підрозділів внутрішнього аудиту;

- **координацію та моніторинг діяльності підрозділів внутрішнього аудиту,** яка здійснюється шляхом аналізу планів діяльності з внутрішнього аудиту (змін до них) на предмет дотримання вимог законодавства у сфері внутрішнього аудиту, моніторингу впровадження рекомендацій, наданих Мінфіном, щодо удосконалення функціонування системи внутрішнього аудиту, розгляду та надання відповідей на запити підрозділів внутрішнього аудиту тощо;

- **співпрацю із міжнародними інституціями у сфері державного внутрішнього фінансового контролю.**

Взаємодія підрозділів внутрішнього аудиту з Мінфіном здійснюється шляхом надання Мінфіну:

копій затверджених стратегічних та операційних планів (зведених планів) діяльності з внутрішнього аудиту та змін до них протягом десяти робочих днів з дати їх затвердження (пункт 6 Порядку № 1001);

звітності про результати діяльності підрозділів внутрішнього аудиту щороку до 1 лютого (п. 16 Порядку № 1001);

інформації (на звернення Мінфіну) про результати внутрішнього аудиту та інших відомостей, що стосуються його проведення протягом 10 робочих днів з дня надходження такого звернення (п. 17 Порядку № 1001);

інформації про вжиття відповідних заходів стосовно виконання рекомендацій щодо удосконалення системи внутрішнього аудиту за результатами оцінки функціонування системи внутрішнього аудиту (зовнішньої оцінки якості внутрішнього аудиту), проведеної Мінфіном.

Додаток 1. Примірна декларація внутрішнього аудиту

(назва державного органу)

З метою підтримки незалежності та сприяння розвитку діяльності з внутрішнього аудиту (далі - Керівник) та

(посада керівника державного органу, прізвище, ім'я, по-батькові)

(далі - Керівник підрозділу

(посада керівника підрозділу внутрішнього аудиту, прізвище, ім'я, по-батькові)

внутрішнього аудиту) спільно заявляємо про наступне

МЕТА (МІСІЯ) ТА ЦІЛІ

Метою (місією) внутрішнього аудиту в _____ є допомога Керівнику у
(назва державного органу)

досягненні поставлених цілей за допомогою системного та послідовного підходу до проведення внутрішніх аудитів шляхом оцінки діяльності державного органу. А також додання цінності установі за результатами такої оцінки через надання Керівнику належних рекомендацій щодо:

удосконалення системи управління, внутрішнього контролю, у тому числі процесів управління ризиками;

поліпшення політик і процедур, які забезпечують запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності державного органу, його територіальних органів, підприємств, установ та організацій, що належать до сфери його управління;

посилення підзвітності та підвищення ефективності діяльності державного органу, його територіальних органів, підприємств, установ та організацій, що належать до сфери його управління;

розвитку доброчесності через поступовий розвиток культури етичної поведінки, заснованої на дотриманні етичних цінностей.

Необхідним є забезпечення досягнення підрозділом внутрішнього аудиту наступних цілей:

орієнтація внутрішнього аудиту на здійснення оцінки ефективності, результативності та якості виконання завдань, функцій, бюджетних програм, адміністративних послуг тощо;

надання аудиторських рекомендацій, спрямованих на покращення діяльності установи, її внутрішнього контролю та досягнення визначених цілей;

постійний професійний розвиток (навчання та підвищення кваліфікації) працівників підрозділу внутрішнього аудиту шляхом самоосвіти та участі у навчальних заходах з питань внутрішнього аудиту, внутрішнього контролю та управління ризиками;

інші цілі з урахуванням визначеної загальної стратегії _____ та мети (місії)
(назва державного органу)

внутрішнього аудиту.

ПРИНЦИПИ НЕЗАЛЕЖНОСТІ

Підрозділ внутрішнього аудиту є незалежним у здійсненні внутрішнього аудиту, що забезпечується через об'єктивний підхід до оцінки та виконання поставлених перед ним завдань з метою надання незалежних висновків і рекомендацій Керівнику.

Керівник забезпечує організаційну та функціональну незалежність підрозділу внутрішнього аудиту в _____, що передбачає:

(назва державного органу)

безпосереднє підпорядкування та звітування (підзвітність) Керівника підрозділу внутрішнього аудиту

Керівнику, а працівників підрозділу (далі – внутрішніх аудиторів) – Керівнику підрозділу внутрішнього аудиту;

недопущення покладення на підрозділ внутрішнього аудиту функцій чи надання доручень (завдань), не передбачених Порядком здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 № 1001 (далі – Порядок № 1001), та прийнятими на його виконання нормативно-правовими актами Міністерства фінансів України;

недопущення виконання підрозділом внутрішнього аудиту функцій, пов'язаних із створенням / побудовою системи внутрішнього контролю в _____, з метою забезпечення надання
(назва державного органу)

підрозділом внутрішнього аудиту незалежної та об'єктивної оцінки ефективності функціонування цієї системи;

затвердження Керівником стратегічного і операційного планів діяльності з внутрішнього аудиту (змін до них), сформованих підрозділом внутрішнього аудиту на підставі результатів оцінки ризиків;

невтручання у діяльність з внутрішнього аудиту інших службових та/або посадових осіб _____, в тому числі у процеси: розробки методологічних документів з питань,
(назва державного органу)

що стосуються внутрішнього аудиту, стратегічних і операційних планів діяльності з внутрішнього аудиту (змін до них), програми забезпечення і підвищення якості внутрішнього аудиту, планів заходів щодо врахування рекомендацій, наданих за результатами внутрішніх чи зовнішніх оцінок якості внутрішнього аудиту, а також у процеси підготовки до виконання аудиторських завдань, їх здійснення, складання звітів про результати виконання аудиторських завдань та звітності про результати діяльності підрозділу внутрішнього аудиту, здійснення внутрішньої оцінки якості внутрішнього аудиту;

прийняття Керівником рішень щодо організаційно-штатних змін, змін у структурі чи чисельності підрозділу внутрішнього аудиту на основі підготовлених Керівником підрозділу внутрішнього аудиту розрахунків, обґрунтувань, інформації про наявність обмежень у ресурсах;

затвердження кількісного та персонального складу аудиторського комітету і положення про нього із врахуванням пропозицій Керівника підрозділу внутрішнього аудиту;

включення Керівника підрозділу внутрішнього аудиту до складу колегії _____;
(назва державного органу)

надання внутрішнім аудиторам повного та безперешкодного доступу до активів, документів, інформації та баз даних, які стосуються виконання аудиторських завдань.

Внутрішні аудитори повинні дотримуватися вимог щодо незалежності, що передбачає:

виконання підрозділом внутрішнього аудиту завдань, визначених Порядком № 1001, та прийнятими на його виконання нормативно-правовими актами Міністерства фінансів України;

у разі надходження доручень (завдань) інших посадових (службових) осіб _____, які не пов'язані з діяльністю з внутрішнього аудиту, рішення щодо їх
(назва державного органу)

виконання (невиконання) приймає Керівник підрозділу внутрішнього аудиту, керуючись Порядком № 1001, та прийнятими на його виконання нормативно-правовими актами Міністерства фінансів України.

Внутрішні аудитори безпосередньо не здійснюють розробку та впровадження політики, систем та процедур, які не стосуються діяльності з внутрішнього аудиту. Роль внутрішніх аудиторів обмежується винятково наданням незалежних і об'єктивних висновків та рекомендацій.

ОСНОВНІ ПОВНОВАЖЕННЯ ТА ОБОВ'ЯЗКИ ПІДРОЗДІЛУ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

Повноваження підрозділу внутрішнього аудиту в _____ визначені
(назва державного органу)

Порядком № 1001, прийнятими на його виконання нормативно-правовими актами Міністерства фінансів України та внутрішніми документами з питань внутрішнього аудиту.

Підрозділ внутрішнього аудиту _____ проводить оцінку ефективності
(назва державного органу)

функціонування системи внутрішнього контролю; ступеня виконання і досягнення цілей, визначених у стратегічних та річних планах; ефективності планування і виконання бюджетних програм та результатів їх

виконання, управління бюджетними коштами; якості надання адміністративних послуг та виконання контрольно-наглядових функцій, завдань, визначених актами законодавства; використання і збереження активів; надійності, ефективності та результативності інформаційних систем і технологій; управління державним майном; правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової і бюджетної звітності; ризиків, які негативно впливають на виконання функцій і завдань державного органу, його територіальних органів, підприємств, установ та організацій, що належать до сфери його управління.

Підрозділ внутрішнього аудиту здійснює внутрішні аудити, надає рекомендації, пропозиції і консультації та обмінюється знаннями задля сприяння: удосконаленню діяльності _____, у тому числі
(назва державного органу)

процесів управління, внутрішнього контролю та управління ризиками, розвитку доброчесності, підзвітності та ефективності, підтриманню етичних цінностей.

Для виконання покладених завдань внутрішні аудитори мають право повного та безперешкодного доступу до всіх активів, документів, інформації та баз даних у _____, які необхідні для
(назва державного органу)

здійснення внутрішнього аудиту. При цьому внутрішні аудитори мають дотримуватися вимог щодо конфіденційності інформації, що їм надається.

Про кожен випадок обмежень внутрішніх аудиторів у доступі до документів, баз даних, іншої інформації, активів чи персоналу Керівник підрозділу внутрішнього аудиту негайно доповідає Керівнику, який вживає відповідні заходи для належного виконання аудиторських завдань. Крім того, про наявні обмеження щодо здійснення внутрішнього аудиту також може інформуватися аудиторський комітет _____ (у разі його утворення).

(назва державного органу)

Внутрішні аудитори несуть персональну відповідальність за виконання аудиторських завдань. Також внутрішні аудитори можуть ініціювати залучення компетентних експертів, фахівців відповідних органів державної влади та органів місцевого самоврядування, державних фондів, підприємств, установ, організацій, інших юридичних осіб для надання допомоги у проведенні внутрішнього аудиту.

Внутрішні аудитори повинні діяти і виконувати свої завдання відповідно до Порядку № 1001, Стандартів внутрішнього аудиту, Кодексу етики, інших документів з внутрішнього аудиту.

Керівник підрозділу внутрішнього аудиту офіційно звітує про результати виконання аудиторських завдань Керівнику _____. Звіт має містити знахідки (аудиторські докази) та
(назва державного органу)

рекомендації за результатами внутрішнього аудиту, а також оцінку системи внутрішнього контролю або окремих її елементів. Порядок і терміни обговорення аудиторського звіту затверджується внутрішніми документами _____. За рішенням Керівника аудиторський звіт та / або інша інформація
(назва державного органу)

про результати виконання аудиторських завдань може оприлюднюватися на офіційному веб-сайті _____ з урахуванням вимог щодо інформації з обмеженим доступом.

(назва державного органу)

Керівник підрозділу внутрішнього аудиту забезпечує підготовку та своєчасне подання звіту про результати діяльності з внутрішнього аудиту відповідно до вимог Порядку № 1001, та прийнятих на його виконання нормативно-правових актів Міністерства фінансів України.

ПРИКІНЦЕВІ ПОЛОЖЕННЯ

Керівник забезпечує підтримку та сприяння розвитку діяльності з внутрішнього аудиту у _____ (у тому числі за поданням аудиторського комітету), створення умов для
(назва державного органу)

безперервного професійного розвитку внутрішніх аудиторів (систематичного навчання та підвищення їх кваліфікації), а також співпрацю працівників _____ з внутрішніми аудиторами.

(назва державного органу)

Цю Декларацію підписано “” _____ 2019 року у м. _____.

За ініціативою Керівника або Керівника підрозділу внутрішнього аудиту до Декларації можуть вноситися зміни відповідно до законодавства у сфері внутрішнього аудиту.

У разі призначення нового Керівника або Керівника підрозділу внутрішнього аудиту нова Декларація

підписується протягом місяця з дня такого призначення.

За рішенням Керівника Декларація може оприлюднюватися на офіційному веб-сайті

(назва державного органу)

Підписи сторін

(посада керівника державного органу)

(підпис)

(прізвище, ім'я, по-батькові)

« ____ » _____ 20 ____ р.

(посада керівника підрозділу внутрішнього аудиту державного органу)

(підпис)

(прізвище, ім'я, по-батькові)

« ____ » _____ 20 ____ р.

Додаток 2. Програма розвитку внутрішніх аудиторів державного сектору України

Базовий А: Початківці / Молодші аудитори			Базовий В: Середній рівень аудиторів: інструментарій аудитора			С: Старший/ Спеціалізований рівень аудиторів			D: Керівники ВА та проектів/ аудиторських груп		
ЗМІСТ	МВ	ДНІ	ЗМІСТ	МВ	ДНІ	ЗМІСТ	МВ	ДНІ	ЗМІСТ	МВ	ДНІ
A1: Бюджетний процес		0,5	B1: Фінансове управління та контроль: адміністрування організації/Внутрішній контроль	Посібник ФУК	2	C1: Аудит ефективності (АЕ)	Посібник по АЕ	4	D1: Ризико - орієнтоване планування	4	1
A2: Базові навички обліку		0,5	B2: Розробка моделі для порівняння та аналізу даних	5.1	2	C2: Фінансовий аудит (ФІ)	Посібник по ФІ	4	D2: Управління проектами	2,6	2
A3: Фінансове управління та контроль: COSO	Посібник ФУК	1	B3: Навички Інтерв'ю, звітування та комунікації	5	2	C3: ІТ аудит (ІТ)	Посібник по ІТ аудиту	3	D3: Навички комунікацій на стратегічному рівні	-	1
A4: Правові рамки та Національні стандарти внутрішнього аудиту	1,2	0,5	B4: Співпраця та комунікації з Рахунковою палатою, Фінансовою інспекцією та правоохоронними органами	7,8	2	C4: Аудит фондів ЄС	Буклет – Фонди ЄС	2	D4: Управлінські навички	-	1
A5: Внутрішній аудит: базові засади	3,5	2.5							D5: Забезпечення якості	6	2
Практична частина (кейси)	МВ +посібник ФУК	5.0	B(ToT): Тренінг для тренерів: у зв'язку із практичними пілотами		3				Обов'язковий для керівників: модуль В4		
Всього:		10	Всього:		8	Всього:		13	Всього:		7

Можливе залучення ІІА - Україна:

- Базові навички обліку
- Стандарти внутрішнього аудиту / Правові рамки

Після блоків А+В практичні Пілоти:





Спеціалізація через практичні пілоти в організаціях: АЕ, ФА, ІТ.

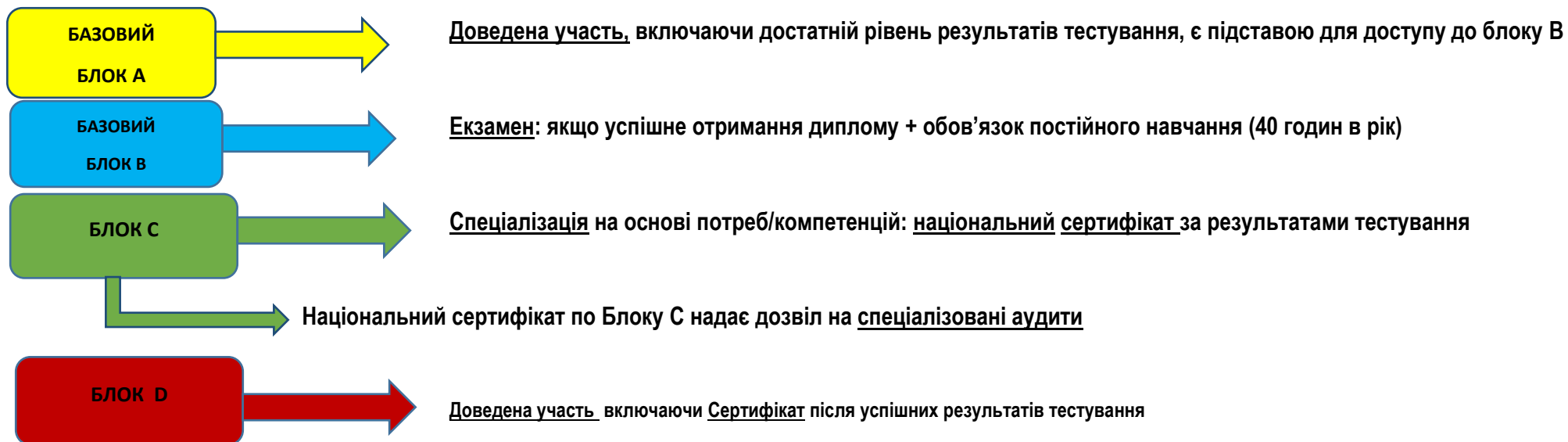
A: Початківці / Молодші аудитори	B: Середній рівень аудиторів: інструментарій аудитора	C: Старший/ Спеціалізований рівень аудиторів	D: Керівники ВА та проектів/ аудиторських груп
A1: Бюджетний процес Модуль, в якому будуть пояснені послідовні етапи бюджетного процесу. Будуть представлені різні способи бюджетування (напр. програмно-цільовий підхід, лінійне бюджетування). Основний фокус модуля: бюджетний процес з точки зору внутрішнього аудитора з акцентом на його етап реалізації.	B1 Фінансове управління та контроль: АО/ВК Даний модуль більш поглиблено розкриє тему ФУК (у порівнянні з модулем А3). Фокус даного модуля на описі операційних та фінансових процесів, з метою більш детального опису систем внутрішнього контролю. Блок-схеми опису процесів (графічна та описова) є частинами модуля.	C1 Аудит ефективності Спеціалізований модуль, що фокусується на аудитах, спрямованих на оцінку та/або вдосконалення економічності, ефективності та результативності процесів в державних інституціях. Значна частина модуля стосується практичних навиків та інструментів, характерних для різних кроків аудиту (пов'язані модулі А5, В2 та В3).	D1 Ризико – орієнтоване планування Цей модуль пояснює як керівники підрозділів внутрішнього аудиту можуть організувати планування аудиторської діяльності на основі аналізу ризиків. Він пояснює можливості підготовки належних стратегічних та річних планів аудиту, в яких управління ризиками відіграє ключову роль. (Пов'язані модулі А3 і В1).
A2 Базові навички обліку Модуль, в якому пояснюються інструменти, які застосовують бухгалтери в державному секторі. Модуль спрямований на вивчення цих інструментів з точки зору внутрішнього аудиту.	B2 Розробка моделі для порівняння та аналізу даних Цей модуль розкриває теми, як внутрішній аудитор розробляє набір критеріїв та /норм, які будуть використані для порівняння із існуючою реальністю. Інколи критерії та норми вже є чітко визначені, інколи ні. Обидві ситуації будуть роз'яснені. Також будуть представлені різні методи аналізу даних (напр. Матриця даних).	C2 Фінансовий аудит Цей модуль фокусується на характеристиках та конкретних інструментах, що використовуються в фінансовому аудиті. Частина цього модуля також буде присвячена конкретним інструментам, що застосовують у ФА. Статистична та нестатистична вибірки як і поглиблені навички обліку є частиною даного модуля (пов'язаний із модулем А2). Модуль містить теоретичні та практичні елементи	D2 Управління проектами Для керівників підрозділів внутрішнього аудиту та керівників аудиторських проектів /груп важливо отримати знання в сфері управління проектами. Цей модуль розкриває питання: як забезпечити належне управління проектом від початку до кінця. Методологія, що буде використана в цьому модулі - Prince-2.
A3 Фінансове управління і контроль (ФУК) Пояснюється відповідальність керівництва щодо ФУК, а також концепція управління ризиками, та роль, яку відіграє внутрішній аудит в цьому процесі. Роз'яснюється концепція КОСО, яка є базовою рамкою ФУК.	B3 Навички інтерв'ю, звітування та комунікації Цей модуль фокусується більш поглиблено на фундаментальних навичках внутрішнього аудитора. Навички інтерв'ю будуть представлені як теоретично так і практично. Модуль також включатиме структуру та особливості написання належного аудиторського звіту, а також представлення результатів аудиту відповідним зацікавленим сторонам.	C3 ІТ аудит Спеціалізований модуль, що фокусується на концептуальних та технічних аспектах проведення ІТ аудиту. На яких видах контролю зосереджується ІТ аудитор? Які інструменти та знаряддя застосовує ІТ аудитор? Модуль також включає огляд існуючих Моделей для порівняння, таких як COBIT, ITIL та ISO (пов'язаний із модулем В2).	D3 Навички комунікацій на стратегічному рівні Керівники підрозділів внутрішнього аудиту та керівники аудиторських проектів /груп повинні володіти належними навичками комунікації та спілкуватися із стратегічним керівництвом організації (вищим керівництвом). Модуль включає теоретичну та практичну частини.
A4 Правові рамки та Національні стандарти внутрішнього аудиту Модуль, в якому будуть пояснені основні правові рамки державного управління, а також у взаємозв'язку із міжнародними та національними стандартами аудиту (напр. об'єктивність та незалежність). Також обговорені відносини внутрішніх аудиторів із іншими (зовнішніми) зацікавленими сторонами (напр. Рахунковою палатою та Фін інспекцією).	B4 Співпраця та комунікації з Рахунковою палатою, Фінансовою інспекцією та правоохоронними органами Цей модуль більш глибоко фокусується на особливостях комунікації та співпраці внутрішніх аудиторів із зовнішніми суб'єктами. Фокусування на сферах потенційного дублювання, поводження із випадками шахрайства та корупції, (не) формальні види комунікації між різними сторонами та ефективна співпраця	C4 Аудит фондів ЄС Спеціалізований аудит, який фокусується на особливостях аудиту фондів ЄС, яким чином організовується процес аудиту фондів ЄС, а також методологічних та технічних аспектах.	D4 Управлінські навички Цей модуль фокусується на загальних управлінських навичках, якими повинен володіти кожен керівник. Які інструменти повинен використовувати керівник та як він повинен використовувати? Яка управлінська інформація необхідна керівнику внутрішнього аудиту та/або лідеру аудиторської групи для належного управління процесом?
A5 Внутрішній аудит: базові засади Модуль, в якому пояснюються базові засади та характеристики внутрішнього аудиту в державному секторі, а також різні види аудиту. Фокус даного модуля виключно на методології.	B(ToT) Тренінг для тренерів Внутрішні аудитори, які мотивовані, мають бажання, навички та можливості в майбутньому стати тренерами, можуть взяти участь у тренінгу для підготовки тренерів. Мета такого модуля – підготувати майбутніх тренерів/модераторів, наставників у сфері внутрішнього аудиту		D5 Забезпечення якості Цей модуль пов'язаний із організацією забезпечення якісного внутрішнього аудиту. Пояснені будуть внутрішня та зовнішня оцінки (в частині організації проведення, вимог та критеріїв оцінки)

Практичні коментарі

	<i>Внутрішній аудит</i>	<i>Фінансове управління і контроль</i>	<i>Управлінські навички</i>
Блок А	Після теоретичних частин А4, А5 практичні вправи (кейси).	Після теоретичних частин А1, А2, А3: практичні вправи (кейси)	
Блок В	Під час модулів В2, В3 та В4: практичні вправи (кейси). Тренінг для тренерів: практика дидактичних навиків + модераторів та наставників для пілотів.	В процесі модуля В1: практичні вправи (кейси).	В процесі В4: практичні елементи комунікацій та співпраці із зовнішніми організаціями
Блок С	Практичні елементи через вправи (кейси), які будуть розглядатися у модулях та пілотах.		
Блок D			В процесі модулів: фокусування на практичних навиках

Вимоги для оцінки кожного блоку:

-  Початківці або < 1 року досвіду, без сертифікації Блоку А
-  Початківці або < 1 року досвіду та підтвердження участі та позитивних результатів тестування Блоку А
-  >1 року досвіду та наявності диплому (завершені Блоки А+В)
-  Управлінці + достатні знання та досвід та/або доведена участь у Блоках А+В



Постійна освіта, у взаємозв'язку із програмою тренінгом для тренерів (ToT):

40 годин щорічна обов'язкова освіта через:

- Семінари, проведення або відвідування тренінгів;
- Модерування/наставництво на робочому місці;
- Пілоти (після Сертифікату Блоку С) як спосіб постійного навчання.

Участь не внутрішніх аудиторів:

- В1: ФУК/Адміністрування організації/Внутрішній контроль: також доступні для фінансових експертів та управлінців. Можливо В1 буде змішана група;
- Окремі ФУК пілоти можуть бути організовані для групи не внутрішніх аудиторів.

Пояснення/Коментарі:

- Блок А містить теоретичну частину тренінгу та практичні заняття із використанням кількох кейсів (вправ);
- Блок А: теоретична частина тренінгу буде проводитися для 1 групи, у практичній частині група буде поділена на 2 підгрупи, які будуть займатися паралельно;
- Блок А: послідовність модулів є логічною, починаючи від бюджетного процесу → основи обліку → основи ФУК → правова рамка → Базові засади внутрішнього аудиту;
- Блоки А та В можуть розглядатися як єдине ціле базового тренінгу, у якому Блок А спрямований на навчання фундаментальних принципів та правових норм, і Блок В – на важливі навички та інструменти, необхідні кожному аудиту;
- ФУК ділений на дві частини: фундаментальні засади (Модель COSO) буде представлена у Блоці А, практичне застосування на прикладі різних процесів буде частиною Блоку В;
- Блок А та Блок В передбачають достатньо часу для різних видів аудиту. Практичні вправи, як і теоретичні частини будуть містити пояснення цих різних видів аудиту (Ефективності, фінансового, відповідності, а також ІТ);
- Модулі Блоку В будуть логічними та достатніми у часовому вимірі. Для учасників можливо буде, наприклад, пройти 2 модулі (4 дні);
- Спеціалізація у Блоці С базуватиметься на результатах оцінки керівником підрозділу внутрішнього аудиту компетенцій аудитора, його персональної мотивації та практичних потреб спеціалізації підрозділу;
- Блок С включає не лише теорію, практичні пілоти є також частиною Блоку.

Додаток 3. Приклад формалізації простору внутрішнього аудиту

Представлений зразок визначення простору внутрішнього аудиту шляхом формування та ведення бази даних включає головну таблицю бази даних «Інформація про об'єкти простору внутрішнього аудиту» (рисунки 1 – 2) та допоміжні таблиці (рисунки 3 – 12), які використовуються при заповненні головної таблиці.

Головна таблиця «Інформація про об'єкти простору внутрішнього аудиту» стосовно кожного об'єкта аудиту містить інформацію щодо:

- сфери внутрішнього аудиту (зокрема, визначення сфери для об'єкта аудиту дозволяє виокремити специфічні функції та процеси, які характерні лише для відповідних органів, від стандартних функцій та процесів, які притаманні діяльності кожної установи);
- назви об'єкта внутрішнього аудиту;
- спрямування внутрішнього аудиту (зокрема, на оцінку ефективності, результативності та якості виконання завдань, функцій/процесів, бюджетних програм, надання адміністративних послуг, ступеня виконання і досягнення цілей тощо; на оцінку надійності, безпеки, результативності та ефективності автоматизованих інформаційних систем і технологій тощо; на оцінку дотримання актів законодавства, планів, процедур, контрактів з питань стану збереження і використання фінансових і матеріальних ресурсів, інформації та управління державним майном, об'єктами державної власності, законності та достовірності фінансової і бюджетної звітності, правильності ведення бухгалтерського обліку);
- ідентифікованих та оцінених ризиків, пов'язаних з відповідним об'єктом внутрішнього аудиту (оцінка ризиків проводиться окремо, зображено на рисунку 3);
- визначених факторів відбору для відповідного об'єкта внутрішнього аудиту;
- ступеню пріоритетності об'єктів внутрішнього аудиту;
- частоти здійснення внутрішніх аудитів щодо кожного об'єкта внутрішнього аудиту;
- назви підрозділу внутрішнього аудиту (якщо ведеться зведена база даних включається інформація щодо усіх підрозділів внутрішнього аудиту, утворених у системі державного органу);
- назви структурних підрозділів апарату державного органу, територіального органу/бюджетної установи, а також назви підприємств, установ та організацій, що належать до сфери управління державного органу;
- здійснення попередніх внутрішніх аудитів (тема, за якою здійснено аудит, коротка інформація щодо виявлених проблем та недоліків, дата здійснення аудиту та період, за який він здійснювався, підприємство, установа та організація, де здійснювався аудит, стан реагування на висновки та рекомендації за результатами здійснення аудиту);
- проведення контрольних заходів (ревізій, перевірок, державних фінансових аудитів тощо) зовнішніми контролюючими органами (Рахунковою палатою, органами державного фінансового контролю тощо) у державному органі, на підприємствах, в установах та організаціях, які належать до сфери його управління (тема контрольного заходу, коротка інформація щодо виявлених проблем, порушень та недоліків, дата проведення контрольного заходу та період, за який він проводився, структурний підрозділ державного органу, підпорядковані підприємства, установи та організації, де проводились контрольні заходи, інформація про стан виконання обов'язкових вимог/реагування на висновки та рекомендації за результатами проведення контрольних заходів).

Головна таблиця «Інформація про об'єкти простору внутрішнього аудиту» за потреби може додатково містити іншу інформацію з урахуванням специфіки діяльності відповідного державного органу.

ІНФОРМАЦІЯ ПРО ОБ'ЄКТИ ПРОСТОРУ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

Сфера внутрішнього аудиту	Об'єкт внутрішнього аудиту	Спрямування внутрішнього аудиту	Результати оцінки ризиків, пов'язаних з об'єктом внутрішнього аудиту			Фактори відбору об'єктів внутрішнього аудиту										Ступінь пріоритетності об'єктів внутрішнього аудиту	Частота здійснення внутрішнього аудиту
			Ризики високого рівня	Ризики середнього рівня	Ризики низького рівня	Фінансова важливість/ матеріальність	складність діяльності	Загальна політика внутрішнього контролю	Репутаційна чутливість	масштаб змін	надійність керівництва	Можливість для зловживань	Питання, які цікавлять керівництво	Час від попереднього аудиту	Стан впровадження аудиторських рекомендацій		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
Інформаційні системи і технології	Забезпечення захисту інформації в інформаційних системах (ІТ-безпека)	Оцінка ефективності існуючих механізмів ІТ-безпеки	Застосування нових способів віддаленої роботи, зберігання та передача даних за допомогою мобільних пристроїв та хмарних технологій може призвести до зниження рівня захисту інформації ...	Низький рівень обізнаності працівників щодо можливих загроз через відсутність навчальних заходів з питань ІТ-безпеки може призвести до збільшення випадків порушення цілісності, конфіденційності та доступності інформації ...	Використання неліцензійного програмного забезпечення може призвести до несанкціонованого доступу до конфіденційної інформації ...	✓		✓	✓			✓		✓		ВИСОКИЙ	3 рази на 5 років
Інформаційні системи і технології	Організація та діяльність підрозділу інформаційних технологій (ІТ-підрозділу)	Оцінка ефективності діяльності ІТ-підрозділу	Невчасне вирішення проблем, пов'язаних з роботою ІТ-систем через відсутність необхідної кваліфікації та навичок працівників ІТ-підрозділу може призвести до зниження ефективності діяльності органу ...	Низький рівень внутрішнього контролю за виконанням ІТ-процесів та процедур може знизити ефективність роботи ІТ-підрозділу ...	Відсутність моніторингу розподілу та використання ІТ-ресурсів може призвести до неефективного їх використання ...	✓		✓	✓			✓	✓			СЕРЕДНИЙ	2 рази на 5 років
Інформаційні системи і технології	Стратегія розвитку інформаційних систем державного органу (ІТ-стратегія)	Оцінка реалізації ІТ-стратегії та її відповідності цілям діяльності установи	Зменшення обсягів фінансування може призвести до не виконання ІТ-проектів, які мають бути здійснені в рамках реалізації ІТ-стратегії ...	Розробка ІТ-стратегії протягом тривалого часу може призвести до втрати актуальності окремих її аспектів ...	Невідповідність придбаних програмних продуктів цілям органу внаслідок невіддалої ІТ-стратегії може призвести до зниження результативних показників діяльності ...	✓		✓			✓	✓	✓	✓		НИЗЬКИЙ	1 раз на 5 років

Рисунок 1. Приклад наповнення головної таблиці «Інформація про об'єкти простору внутрішнього аудиту» бази даних щодо простору аудиту (колонки 1-18)

Структурні підрозділи державного органу	Підприємства, установи та організації, які належать до сфери управління державного органу	Структурні підрозділи територіального органу/бюджетної установи державного органу (де створені підрозділи внутрішнього аудиту)	Підрозділ внутрішнього аудиту	Інформація щодо здійснення попередніх внутрішніх аудитів						Інформація щодо проведення контрольних заходів (ревізій, перевірок, державних фінансових аудитів тощо) зовнішніми контролюючими органами (Рахунковою палатою, органами державного фінансового контролю тощо)					
				Тема внутрішнього аудиту	Коротка інформація щодо виявлених проблем та недоліків	Дата здійснення внутрішнього аудиту	Період, за який здійснювався внутрішній аудит	Структурний підрозділ державного органу, підпорядковані підприємства, установи та організації, де здійснювався внутрішній аудит	Інформація про стан реагування на висновки та рекомендації за результатами здійснення внутрішнього аудиту	Тема контрольного заходу	Коротка інформація щодо виявлених проблем та порушень/недоліків	Дата проведення контрольного заходу	Період, за який проводився контрольний захід	Структурний підрозділ державного органу, підпорядковані підприємства, установи та організації, де проводились контрольні заходи	Інформація про стан виконання обов'язкових вимог/реагування на висновки та рекомендації за результатами проведення контрольних заходів
19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31	32	33	34
Підрозділ інформаційних технологій	Підприємство А Підприємство Б ... Установа А Установа Б ... Організація А Організація Б ...	Підрозділ інформаційних технологій територіального органу/бюджетної установи А ... Підрозділ інформаційних технологій територіального органу/бюджетної установи Б	Підрозділ внутрішнього аудиту державного органу ... Підрозділ внутрішнього аудиту територіального органу/бюджетної установи А ... Підрозділ внутрішнього аудиту територіального органу/бюджетної установи Б ...	1) ...	1) ...	1) ...	1) ...	1) ...	1) ...	1) ...	1) ...	1) ...	1) ...	1) ...	1) ...
				2) ...	2) ...	2) ...	2) ...	2) ...	2) ...	2) ...	2) ...	2) ...	2) ...	2) ...	2) ...
			
				n	n	n	n	n	n	n	n	n	n	n	n
Підрозділ інформаційних технологій	Підприємство А Підприємство Б ... Установа А Установа Б ... Організація А Організація Б ...	Підрозділ інформаційних технологій територіального органу/бюджетної установи А ... Підрозділ інформаційних технологій територіального органу/бюджетної установи Б	Підрозділ внутрішнього аудиту державного органу ... Підрозділ внутрішнього аудиту територіального органу/бюджетної установи А ... Підрозділ внутрішнього аудиту територіального органу/бюджетної установи Б ...	1) ...	1) ...	1) ...	1) ...	1) ...	1) ...	1) ...	1) ...	1) ...	1) ...	1) ...	1) ...
				2) ...	2) ...	2) ...	2) ...	2) ...	2) ...	2) ...	2) ...	2) ...	2) ...	2) ...	2) ...
			
				n	n	n	n	n	n	n	n	n	n	n	n
Підрозділ інформаційних технологій			Підрозділ внутрішнього аудиту державного органу	1) ...	1) ...	1) ...	1) ...	1) ...	1) ...	1) ...	1) ...	1) ...	1) ...	1) ...	1) ...
				2) ...	2) ...	2) ...	2) ...	2) ...	2) ...	2) ...	2) ...	2) ...	2) ...	2) ...	2) ...
			
				n	n	n	n	n	n	n	n	n	n	n	n

Рисунок 2. Продовження головної таблиці «Інформація про об'єкти простору внутрішнього аудиту» бази даних щодо простору аудиту (колонки 19-34)

При формуванні зведеної бази даних у головній таблиці зазначаються об'єкти аудиту (колонка 2) в розрізі підрозділу внутрішнього аудиту державного органу та підрозділів внутрішнього аудиту територіальних органах та/або бюджетних установах (колонка 22) (рисунок 3). Наприклад, процес «забезпечення захисту інформації в інформаційних системах (ІТ-безпека)» реалізується ІТ-підрозділами як апарату державного органу, так і територіальних органів та/або бюджетних установ, а також окремими підприємствами, установами та організаціями, де також забезпечується захист інформації. У разі створення в територіальних органах/бюджетних установах підрозділів внутрішнього аудиту, зазначений об'єкт аудиту доцільно включати для дослідження також зазначеними підрозділами внутрішнього аудиту.

При формуванні зведеної бази даних слід застосовувати єдині підходи, зокрема, до формулювання назви об'єктів аудиту та ідентифікованих ризиків, що допомагає при формуванні зведених стратегічного та операційного планів. Наприклад, якщо у базі даних територіального органу А зазначено об'єкт аудиту «захист інформації», територіального органу Б – «безпека інформації», а підрозділом внутрішнього аудиту державного органу сформульовано назву об'єкта аудиту як «забезпечення захисту інформації в інформаційних системах (ІТ-безпека)», то назва «забезпечення захисту інформації в інформаційних системах (ІТ-безпека)» буде назвою об'єкта аудиту та має міститися у зведеній базі даних в розрізі усіх підрозділів внутрішнього аудиту. Визначені у базі даних назви об'єктів аудиту мають співпадати з назвами об'єктів аудиту, які включаються до зведених стратегічного та операційних планів (якщо його дослідження заплановане на відповідний плановий період).

Сфера внутрішнього аудиту	Об'єкт внутрішнього аудиту	Спрямування внутрішнього аудиту	Структурні підрозділи державного органу	Підприємства, установи та організації, які належать до сфери управління державного органу	Структурні підрозділи територіального органу/бюджетної установи державного органу (де створені підрозділи внутрішнього аудиту)	Підрозділ внутрішнього аудиту
1	2	3	19	20	21	22
Інформаційні системи і технології	Забезпечення захисту інформації в інформаційних системах (ІТ-безпека)	Оцінка ефективності існуючих механізмів ІТ-безпеки	Підрозділ інформаційних технологій	Підприємство А Підприємство Б ... Установа А Установа Б ... Організація А Організація Б ...	Підрозділ інформаційних технологій територіального органу/бюджетної установи А Підрозділ інформаційних технологій територіального органу/бюджетної установи Б ...	Підрозділ внутрішнього аудиту державного органу Підрозділ внутрішнього аудиту територіального органу/бюджетної установи А Підрозділ внутрішнього аудиту територіального органу/бюджетної установи Б ...
Інформаційні системи і технології	Організація та діяльність підрозділу інформаційних технологій (ІТ-підрозділу)	Оцінка ефективності діяльності ІТ-підрозділу	Підрозділ інформаційних технологій	Підприємство А Підприємство Б ... Установа А Установа Б ... Організація А Організація Б ...	Підрозділ інформаційних технологій територіального органу/бюджетної установи А Підрозділ інформаційних технологій територіального органу/бюджетної установи Б ...	Підрозділ внутрішнього аудиту державного органу Підрозділ внутрішнього аудиту територіального органу/бюджетної установи А Підрозділ внутрішнього аудиту територіального органу/бюджетної установи Б ...
Інформаційні системи і технології	Стратегія розвитку інформаційних систем державного органу (ІТ-стратегія)	Оцінка реалізації ІТ-стратегії та її відповідності цілям діяльності установи	Підрозділ інформаційних технологій			Підрозділ внутрішнього аудиту державного органу

Рисунок 3. Приклад визначення у зведеній базі даних об'єктів аудиту в розрізі підрозділу внутрішнього аудиту апарату державного органу та підрозділів внутрішнього аудиту територіальних органів та/або бюджетних установ

Допоміжні таблиці розміщуються на окремому аркуші книги Excel, використовуються для заповнення головної таблиці та виступають, зокрема, в якості:

- реєстру ризиків, який містить інформацію щодо назви ризику, оцінки ризику за критеріями ймовірності та критеріями впливу, присвоєного ризику значення (або балу) за результатами оцінки ризику (рисунок 4);
- довідника підприємств, установ та організацій, які належать до сфери управління державного органу, який містить інформацію щодо назви підприємства, установи та організації, його місцезнаходження, коду ЄДРПОУ, контактних даних відповідальних за діяльність осіб, інших посадових осіб (рисунок 5);
- довідника структурних підрозділів державного органу, який містить інформацію щодо назви підрозділу, прізвища керівника підрозділу, його контактні дані (електронну адресу тощо) (рисунок 6). При формуванні зведеної бази даних створюються інші довідники, зокрема, щодо структурних підрозділів територіального органу (бюджетної установи) тощо.

Реєстр ризиків				
№ з/п	Назва ризику	Оцінка ймовірності	Оцінка впливу	Загальна оцінка ризику за ймовірністю та впливом
1	Використання неліцензійного програмного забезпечення може призвести до несанкціонованого доступу до конфіденційної інформації	1	4	низький
2	Застосування нових способів віддаленої роботи, зберігання та передача даних за допомогою мобільних пристроїв та хмарних технологій може призвести до зниження рівня захисту інформації	3	4	високий
3	Низький рівень обізнаності працівників щодо можливих загроз через відсутність навчальних заходів з питань IT-безпеки може призвести до збільшення випадків порушення цілісності, конфіденційності та доступності інформації	2	4	середній
4	Відсутність моніторингу розподілу та використання IT-ресурсів може призвести до неефективного їх використання	2	2	низький
5	Низький рівень внутрішнього контролю за виконанням IT-процесів та процедур може знизити ефективність роботи IT-підрозділу	3	3	середній
6	Невчасне вирішення проблем, пов'язаних з роботою IT-систем через відсутність необхідної кваліфікації та навичок працівників IT-підрозділу може призвести до зниження ефективності діяльності органу	3	4	високий
7	Розробка IT-стратегії протягом тривалого часу може призвести до втрати актуальності окремих її аспектів	3	3	середній
8	Невідповідність придбаних програмних продуктів цілям органу внаслідок невдалої IT-стратегії може призвести до зниження результативних показників діяльності	2	2	низький
9	Зменшення обсягів фінансування може призвести до не виконання IT-проектів, які мають бути здійснені в рамках реалізації IT-стратегії	4	4	високий

Рисунок 4. Приклад ведення реєстру ризиків

Довідник підприємств, установ та організацій, які належать до сфери управління державного органу						
№ з/п	Назва підприємства, установи та організації	Код за ЄДРПОУ	Місцезнаходження	ПІБ керівника	Контактні дані	Примітка
1	Підприємство А	32855961	м. Київ, вул.	Петров О.В.	тел... e-mail...	
2	Підприємство Б	32866961	м. Житомир, вул.	Василенко А.П.	тел... e-mail...	
3	Підприємство В	

Рисунок 5. Приклад ведення довідника підприємств, установ та організацій, які належать до сфери управління державного органу

Довідник структурних підрозділів державного органу			
№ з/п	Назва структурного підрозділу	ПІБ керівника	Контактні дані
1	Служба управління персоналом	...	тел... e-mail...
2	Підрозділ інформаційних технологій	...	тел... e-mail...
3	Підрозділ правового забезпечення

Рисунок 6. Приклад ведення довідника структурних підрозділів державного органу

Дані до головної таблиці заносяться за допомогою розкривних списків або гіперпосилань (в залежності від обсягу), зокрема, за допомогою розкривного списку можна вибрати з переліку ризиків потрібний ризик (рисунок 7).

ІНФОРМАЦІЯ ПРО ОБ'ЄКТИ ПРОСТОРУ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ									
Сфера внутрішнього аудиту	Об'єкт внутрішнього аудиту	Спрямування внутрішнього аудиту	Результати оцінки ризиків, пов'язаних з об'єктом внутрішнього аудиту			Фактори відбору			
			Ризики високого рівня	Ризики середнього рівня	Ризики низького рівня	Фінансова важливість/ матеріальність	складність діяльності	Загальна політика внутрішнього контролю	Репутаційна чутливість
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Інформаційні системи і технології	Забезпечення захисту інформації в інформаційних системах (ІТ-безпека)	Оцінка ефективності існуючих механізмів ІТ-безпеки	Застосування нових способів віддаленої роботи, зберігання та передача даних за допомогою мобільних пристроїв та хмарних технологій може призвести до зниження рівня захисту інформації ...	Низький рівень обізнаності працівників щодо можливих загроз через відсутність навчальних заходів з питань ІТ-безпеки може призвести до збільшення випадків порушення цілісності, конфіденційності та доступності інформації ...	Використання неліцензійного програмного забезпечення може призвести до несанкціонованого доступу до конфіденційної інформації ...	✓		✓	✓
Інформаційні системи і технології	Організація та діяльність підрозділу інформаційних технологій (ІТ-підрозділу)	Оцінка ефективності діяльності ІТ-підрозділу	Невчасне вирішення проблем, пов'язаних з роботою ІТ-систем через відсутність необхідної кваліфікації та навичок працівників ІТ-підрозділу може призвести до зниження ефективності діяльності органу ...	Низький рівень внутрішнього контролю за виконанням ІТ-процесів та процедур може знизити ефективність роботи ІТ-підрозділу ...	Відсутність моніторингу розподілу та використання ІТ-ресурсів може призвести до неефективного їх використання ...	✓		✓	✓
Інформаційні системи і технології	Стратегія розвитку інформаційних систем державного органу (ІТ-стратегія)	Оцінка реалізації ІТ-стратегії та її відповідності цілям діяльності установи	Зменшення обсягів фінансування може призвести до не виконання ІТ-проектів, які мають бути здійснені в рамках реалізації ІТ-стратегії ...	Розробка ІТ-стратегії протягом тривалого часу може призвести до втрати актуальності окремих її аспектів ...	Невідповідність придбаних програмних продуктів цілям органу внаслідок невдалої ІТ-стратегії може призвести до зниження результативних показників діяльності	✓		✓	
					Низький рівень обізнаності працівників ... Відсутність моніторингу розподілу та використання ІТ-ресурсів ... Невчасне вирішення проблем, пов'язаних з роботою ІТ-систем ... Розробка ІТ-стратегії протягом тривалого часу ... Зменшення обсягів фінансування може призвести до не виконання ІТ-проектів, які мають бути здійснені в рамках реалізації ІТ-стратегії ...				

Рисунок 7. Приклад вибору ризику із розкривного списку

Аналогічно з відповідних довідників за допомогою розкривних списків вибираються структурні підрозділи державного органу або підприємства, установи та організації, а саме: на рисунку 8 зображено вибір необхідного структурного підрозділу, відповідального за процес, що охоплюватиметься внутрішнім аудитом, а на рисунку 9 – державного підприємства, яке реалізує обраний для дослідження процес.

Сфера внутрішнього аудиту	Об'єкт внутрішнього аудиту	Спрямування внутрішнього аудиту	Частота здійснення внутрішнього аудиту	Структурні підрозділи державного органу	Підприємства, установи та організації, які належать до сфери управління державного органу
1	2	3	18	19	20
Інформаційні системи і технології	Забезпечення захисту інформації в інформаційних системах (ІТ-безпека)	Оцінка ефективності існуючих механізмів ІТ-безпеки	3 рази на 5 років	Підрозділ інформаційних технологій	

Рисунок 8. Приклад застосування довідника при виборі структурного підрозділу державного органу

Сфера внутрішнього аудиту	Об'єкт внутрішнього аудиту	Спрямування внутрішнього аудиту	Частота здійснення внутрішнього аудиту	Структурні підрозділи державного органу	Підприємства, установи та організації, які належать до сфери управління державного органу
1	2	3	18	19	20
Інформаційні системи і технології	Забезпечення захисту інформації в інформаційних системах (ІТ-безпека)	Оцінка ефективності існуючих механізмів ІТ-безпеки	3 рази на 5 років	Підрозділ інформаційних технологій	

Рисунок 9. Приклад застосування довідника при виборі підприємства

У таблицях інформація може відображатися за допомогою фільтрування даних, що дозволяє швидко вибрати необхідні дані. На рисунку 10 представлено, як за допомогою кнопки «високий» можна відібрати всі об'єкти аудиту з високим ступенем пріоритетності (для прикладу застосовано один об'єкт аудиту для визначеного ступеня пріоритетності). Аналогічно можна фільтрувати дані, зокрема, за сферами внутрішнього аудиту (наприклад, виокремити лише сферу ІТ), за рівнями ризиків (наприклад, відібрати ризики лише високого рівня тощо).

1

2

3

4

6

7

9

14

15

16

17

18

19

20

21

22

ІНФОРМАЦІЯ ПРО ОБ'ЄКТИ ПРОСТОРУ
ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

Ступінь пріоритетності об'єктів вн...

ВИСОКИЙ

НИЗЬКИЙ

СЕРЕДНІЙ

(пусто)

Сфера внутрішнього аудиту	Об'єкт внутрішнього аудиту	Спрямування внутрішнього аудиту	Результати оцінки ризиків, пов'язаних з об'єктом внутрішнього аудиту			Фактори відбору об'єктів внутрішнього аудиту										Ступінь пріоритетності об'єктів внутрішнього аудиту	Частота здійснення внутрішнього о аудиту
			Ризики високого рівня	Ризики середнього рівня	Ризики низького рівня	Фінансова важливість/ матеріальність	Кладність діяльності	Загальна політика внутрішнього контролю	Емпаційна чутливість	масштаб змін	Дійсність нерівництв	Можливість для зловживань	Питання, які цікавлять керівництво	Час від попереднього аудиту	Стан впровадження аудиторських рекомендацій		
Інформаційні системи і технології	Забезпечення захисту інформації в інформаційних системах (ІТ безпека)	Оцінка ефективності існуючих механізмів ІТ-безпеки	Застосування нових способів віддаленої роботи, зберігання та передача даних за допомогою мобільних пристроїв та жмарних технологій може призвести до зникнення рівня захисту інформації ...	Низький рівень обізнаності працівників щодо можливих загроз через відсутність навчальних заходів з питань ІТ- безпеки може призвести до збільшення випадків порушення цілісності, конфіденційності та доступності інформації ...	Використання неліцензійного програмного забезпечення може призвести до несанкціонованого доступу до конфіденційної інформації ...	✓		✓	✓			✓				високий	3 рази на 5 років

ПРОСТІР

Реєстр ризиків

...

+

...

◀

▶

Готово

Фільтр: добір

</

Рисунок 10. Приклад фільтрування об'єктів аудиту за ступенем пріоритетності

Функція вибору даних за допомогою фільтрів використовується також при роботі зі зведеною базою даних (рисунки 11 – 12), зокрема, при виборі підрозділу внутрішнього аудиту. При цьому у таблиці відображаються об'єкти аудиту, які можуть охоплюватися підрозділом внутрішнього аудиту державного органу або підрозділами внутрішнього аудиту територіального органу та/або бюджетної установи.

Аналогічно можна фільтрувати дані за допомогою кнопок, розташованих у заголовку таблиці, що дозволяє задати умови фільтрування для відображення об'єктів аудиту відповідного підрозділу внутрішнього аудиту (рисунк 12).

1

2

3

4

6

7

8

9

10

11

12

13

14

15

16

A

B

C

D

T

U

V

W

X

Y

Z

ІНФОРМАЦІЯ ПРО ОБ'ЄКТИ ПРОСТОРУ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

Сфера внутрішнього аудиту	Об'єкт внутрішнього аудиту	Структурні підрозділи державного органу	Підприємства, установи та організації, які належать до сфери управління державного органу	Структурні підрозділи територіального органу/бюджетної установи державного органу (де створені підрозділи внутрішнього аудиту)	Інформація щодо здійснення		
					Підрозділ внутрішнього аудиту	Тема внутрішнього аудиту	Коротка інформація щодо виявлених проблем та недоліків
1	2	19	20	21			25
Інформаційні системи і технології	Забезпечення захисту інформації в інформаційних системах (ІТ-безпека)	Підрозділ інформаційних технологій	Підприємство А Підприємство Б ...	Підрозділ інформаційних техно територіального органу А			1) ... 2)
Інформаційні системи і технології	Організація та діяльність підрозділу інформаційних технологій (ІТ-підрозділу)	Підрозділ інформаційних технологій	Підприємство А Підприємство Б ...	Підрозділ інформаційних техно територіального органу А Підрозділ інформаційних техно територіального органу Б			1) ... 2) ...
Інформаційні системи і технології	Стратегія розвитку інформаційних систем державного органу (ІТ-стратегія)	Підрозділ інформаційних	Підприємство А Підприємство Б				Дорівнює... Не дорівнює... Починається з... Закінчується... Містить... Не містить... Користувачий фільтр...

Користувачий автофільтр

Показати лише ті рядки, значення яких:

Підрозділ внутрішнього аудиту, до компетенції якого...

містить

Територіального органу А

☒ І ☐ ДБО

Знак питання "?" позначає один будь-який символ
Символ "*" позначає послідовність будь-яких символів

OK

Скасувати

Сортування від А до Я

Сортування від Я до А

Сортування за кольором

Видалити фільтр із "Підрозділ внутріш..."

Фільтрування за кольором

Текстові фільтри

Пошук

☐ (Виділити все)

☐ Підрозділ ВА державного органу

☐ Підрозділ ВА державного органу, Підрозділ ВА територіального органу А

☐ Підрозділ ВА державного органу, Підрозділ ВА територіального органу А, Під

☐ (Пусті)

OK

Скасувати

Рисунок 12. Приклад іншого способу фільтрування об'єктів аудиту в розрізі відповідних підрозділів внутрішнього аудиту

Додаток 4. Приклад складання Програми внутрішнього аудиту¹³

1	<p>Об'єкт внутрішнього аудиту</p>	<p>Об'єктом внутрішнього аудиту є процес річного планування в Міністерстві Х.</p> <p>Процес річного планування є невід'ємною частиною системи управління, необхідною передумовою прийняття обґрунтованих перспективних рішень та успішної діяльності Міністерства Х. Річне планування сприяє покроковому досягненню стратегічних цілей та пріоритетів Міністерства, ефективному виконанню завдань, є інструментом згуртування на досягнення цілей команди Міністерства, ключових пріоритетів, закріплених у стратегічних та програмних документах, зокрема Програмі діяльності Уряду.</p> <p>Водночас протягом певного часу в Міністерстві Х не розроблялися плани роботи на поточний рік.</p> <p>Починаючи з 201_ року в Міністерстві розроблено форму та запроваджено підготовку планів роботи Міністерства на 201_ та на наступні роки.</p> <p>Проте при формуванні плану на 201_ рік було виявлено ряд проблем річного планування, зокрема:</p> <ul style="list-style-type: none"> - планування було направлено на процес роботи, але не відображало результатів роботи; - операційне (короткострокове) планування не співпадало із стратегічним та не було направлено на досягнення стратегічних пріоритетів Міністерства Х; - при плануванні структурними підрозділами не завжди було відображено положення стратегічних документів загальнодержавного значення. <p>Беручи до уваги зазначене, а також нагальну актуальність реалізації ключових реформ державного управління постає питання вдосконалення методичних засад річного планування в Міністерстві, поліпшення внутрішнього контролю у цій сфері, покращення взаємодії та зацікавленості учасників процесу планування в його ефективності та результативності.</p> <p>Блок-схема процесу річного планування діяльності Міністерства Х наведено в Додатку ____.</p> <p>За результатами попереднього вивчення процесу річного планування ідентифіковано такі основні ризики (Матриця оцінки ризиків в Додатку ____):</p> <ul style="list-style-type: none"> - відсутність/неузгодженість нормативно-правових і методичних засад здійснення процесу річного планування зумовлює ризик відсутності системного підходу до формування пропозицій щодо заходів та їх узагальнення у річному плані; - ризик незалучення до процесу планування всіх зацікавлених суб'єктів/сторін; - ризик визначення одних і тих самих завдань і функцій для кількох підрозділів у внутрішніх документах; - ризик нечіткого розподілу повноважень та невизначення обов'язків/відповідальності учасників процесу, ненадання їм відповідних прав та ресурсів, необхідних для виконання повноважень; - ризик несвоєчасного внесення змін до плану (щодо формулювань заходів/індикаторів/строків виконання тощо) та інформування про зміни відповідальних виконавців; - ризик відсутності комунікативного зв'язку між керівництвом та виконавцями, між виконавцями, неоднакового розуміння завдань та ненаціленості на однаковий результат, відсутності чіткого та зрозумілого алгоритму дій керівництва та підрозділів; - ризик несвоєчасного зведення та формування Плану Директоратом Міністерства Х, а також неефективного витрачання часу;
---	--	---

¹³ При складанні прикладу Програми внутрішнього аудиту використані матеріали пілотного проекту з аудиту ефективності, проведеного в Міністерстві юстиції України в 2019 році

		<ul style="list-style-type: none"> - неузгодженість плану роботи Міністерства з планами роботи, заходами, індикаторами та термінами їх виконання, що відображені у планах та інших документах відповідальних виконавців/співвиконавців; - керівництво не оцінює ризики процесу (наявність ідентифікованих ризиків та заходів внутрішнього контролю), своєчасно реагує на їх виникнення та усунення. <p>Враховуючи зазначене, а також згідно з пунктом 4 Зведеного операційного плану діяльності з внутрішнього аудиту підрозділу внутрішнього аудиту Міністерства X на 201_ рік здійснення внутрішнього аудиту є актуальним та необхідним.</p>
2	Тема аудиту	Оцінка ефективності та результативності процесу річного планування в Міністерстві X
3	Цілі аудиту	Оцінити процес річного планування роботи Міністерства X щодо ефективності та результативності, підтвердити узгодженість завдань та повноту заходів, визначених у плані роботи Міністерства X, з ключовими документами державної політики у сфері діяльності Міністерства X та його завданнями і функціями, надати рекомендації щодо удосконалення процесу.
4	Ключові питання та критерії оцінки	<p>I. Наскільки ефективно функціонує система річного планування діяльності Міністерства X?</p> <p>1.1. Чи достатньо регламентовано процес річного планування та взаємодії зацікавлених учасників, які залучені до цього процесу?</p> <p><u>Ключові аспекти аудиту (змінні) і критерії аудиту:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - регламентація процесу річного планування (існує чітка політика, правила, процедури, які стосуються всіх етапів процесу річного планування, зокрема, подання пропозицій до плану та їх перевірки, зведення пропозицій, формування проекту плану); - розподіл завдань та обов'язків (чітке визначення обов'язків керівництва та працівників установи, надання їм відповідних прав та ресурсів, необхідних для ефективного планування); - безперервність процесу (існуюча політика, правила та заходи щодо процесу планування застосовуються постійно); - оптимальність процесу (ефективний розподіл ресурсів щодо річного планування). <p>1.2. Чи ефективна взаємодія в процесі річного планування між усіма його учасниками?</p> <p><u>Ключові аспекти аудиту (змінні) і критерії аудиту:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - участь у процесі (чітко визначені всі учасники процесу, їх права та обов'язки); - комунікація та зв'язок (налагоджена чітка взаємодія між керівництвом та персоналом (по вертикалі) і між усіма функціями, процесами та операціями (по горизонталі)); - своєчасність/гнучкість процесу (існуюча політика, правила та заходи щодо процесу планування дозволяють вчасно реагувати на зміни); - управління ризиками (налагоджена робота по управлінню ризиками у процесі річного планування, а також під час визначення запланованих заходів). <p>1.3. Чи узгоджені в повній мірі завдання та заходи, визначені у річних планах роботи Міністерства, із його завданнями та функціями?</p> <p><u>Ключові аспекти аудиту (змінні) і критерії аудиту:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - єдність/повнота процесу (план роботи Міністерства X включає заходи, що забезпечують реалізацію політики у всіх сферах системи Міністерства X); - об'єктивність (управлінські рішення ухвалюються на підставі повної та достовірної інформації, що ґрунтується на документальних та фактичних даних і виключає вплив суб'єктивних факторів);

		<p>- контрольованість процесу (своєчасне здійснення заходів контролю для запобігання відхиленням від установлених норм).</p> <p>II. Чи план роботи Міністерства, спрямований на досягнення стратегічних пріоритетів Міністерства X та цілей, встановлених документами державної політики?</p> <p><u>Ключові аспекти аудиту (змінні) і критерії аудиту:</u></p> <p>- визначені чіткі індикатори виконання запланованих заходів (визначені індикатори забезпечують виконання завдання, їх реально можна співставити, оцінити, вони є достатніми та вичерпними);</p> <p>- узгодженість заходів (заходи річного плану узгоджені із заходами існуючих програмних/стратегічних документів, що стосуються сфер юстиції).</p> <p>Детальна інформація щодо критеріїв оцінки наведена в Матриці планування аудиторського завдання в Додатку __.</p>
5	Обсяг аудиторського завдання	<p>Під час проведення внутрішнього аудиту аудиторська група оцінить систему річного планування в Міністерстві X, беручи до уваги її ефективність та результативність. Будуть проаналізовані документи (доручення, положення, регламенти, службове листування, звіти та ін.), що стосуються процесу річного планування в Міністерстві X, зокрема нормативних та методичних засад, подання пропозицій та узагальнення пропозицій щодо заходів до плану, формування плану та моніторингу його виконання, а також плани роботи Міністерства X на _____ роки.</p> <p>Процес стратегічного планування не входить до сфери дослідження, дослідження фокусується виключно на операційному плануванні;</p> <p>Якість/достовірність інформації щодо фактичного виконання заходів до планів роботи Міністерства X не входять до сфери застосування дослідження.</p> <p>Дослідження процесу буде здійснюватися вибіркоким методом на прикладі 3-8 структурних підрозділів (учасників) процесу.</p> <p>Розмір вибірки складає 10-20% інформації, зокрема пропозицій щодо заходів до річного плану учасників процесу, звітів про виконання заходів, тощо).</p>
6	Аудиторські прийоми та процедури збору й аналізу інформації	<p>- опис процесів (побудова блок-схем);</p> <p>- документальна перевірка;</p> <p>- фактична перевірка;</p> <p>- аудиторська вибірка;</p> <p>- опитування (інтерв'ювання, опитування, запит інформації), в тому числі опитування/інтерв'ювання відповідальних осіб самостійних структурних підрозділів, територіальних органів на предмет розуміння ними методології підготовки пропозицій щодо заходів до річного плану, порядку та форми подання пропозицій, звітування про виконання, функціонування системи внутрішнього контролю в частині взаємодії учасників процесу річного планування;</p> <p>- аналіз даних.</p> <p>Детальна інформація щодо аудиторських прийомів та процедур збору й аналізу інформації, а також джерела інформації в розрізі підпитань аудиторського завдання наведена в Матриці планування аудиторського завдання в Додатку __.</p>
7	Тривалість виконання аудиторського завдання	<p>25 робочих днів</p> <p>Тривалість виконання аудиторського завдання, розрахована виходячи з необхідного обсягу ресурсів для виконання завдання, яка наведена в Плані проведення внутрішнього аудиту в Додатку __.</p>
8	Склад аудиторської групи	<p>Керівник групи: _____</p> <p>Члени групи: _____</p>

		_____; _____; _____;
9	Найменування структурних підрозділів, у яких виконується аудиторське завдання	Директорат А та структурні підрозділи апарату Міністерства Х: _____, _____, _____.
10	Надання звіту та рекомендацій	Відповідальна особа за процес річного планування в Міністерстві Х – державний секретар Міністерства Х _____

Додаток 5. Примірне положення про аудиторський комітет

I. Загальні положення

1.1. Аудиторський комітет (далі – Комітет) є постійно діючим консультативно-дорадчим органом, створеним при _____ з метою проведення фахових
(назва державного органу)

консультацій та розгляду питань, пов'язаних зі здійсненням діяльності з внутрішнього аудиту та підготовки рекомендацій щодо її удосконалення.

1.2. Основним завданням Комітету є підтримка розвитку діяльності з внутрішнього аудиту в _____, яка забезпечується шляхом:
(назва державного органу)

1) сприяння:

організаційній і функціональній незалежності підрозділу внутрішнього аудиту;

створенню належних умов для здійснення внутрішнього аудиту, у тому числі забезпечення достатньої кількості ресурсів для провадження діяльності з внутрішнього аудиту;

недопущенню обмежень для організації роботи підрозділу внутрішнього аудиту, усуненню умов щодо перешкоджання виконанню керівником або працівниками підрозділу внутрішнього аудиту їх обов'язків та втручання у їх діяльність посадових або інших осіб;

2) обговорення:

результатів діяльності підрозділу внутрішнього аудиту;

результатів внутрішньої та зовнішньої оцінки якості внутрішнього аудиту;

інших питань, пов'язаних із провадженням діяльності з внутрішнього аудиту в _____, у тому числі за ініціативою керівника
(назва державного органу)
_____ або керівника підрозділу внутрішнього аудиту;
(назва державного органу)

3) розгляду стану вжиття керівником _____, його територіального органу
(назва державного органу)

та/або бюджетної установи, яка належить до сфери його управління, відповідних заходів за результатами здійснення внутрішнього аудиту;

4) надання пропозицій щодо удосконалення діяльності з внутрішнього аудиту.

1.3. У своїй діяльності Комітет керується законами України, а також указами Президента України і постановами Верховної Ради України, прийнятими відповідно до Конституції та законів України, постановою Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 № 1001 «Деякі питання здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту» та затвердженням нею Порядком, іншими актами Кабінету Міністрів України, вимогами Стандартів внутрішнього аудиту, Кодексом етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту, цим Положенням, внутрішніми розпорядчими документами

(назва державного органу)

II. Повноваження Комітету

2.1. Комітет відповідно до покладених на нього завдань уповноважений:

1) аналізувати діяльність, ресурси та організаційну структуру підрозділу внутрішнього аудиту з метою недопущення будь-яких обмежень для організації роботи підрозділу внутрішнього аудиту, а також для оцінювання наявних/потенційних конфліктів інтересів;

2) розглядати:

питання щодо організаційної та функціональної незалежності підрозділу внутрішнього аудиту на підставі інформації від підрозділу внутрішнього аудиту або зовнішніх експертів;

звіти про діяльність підрозділу внутрішнього аудиту;

питання про результати внутрішнього та зовнішнього оцінювання діяльності підрозділу внутрішнього аудиту щодо відповідності вимогам Стандартів, Кодексу етики, інших законодавчих актів;

проблемні питання, які виникають під час здійснення внутрішніх аудитів;

3) надавати пропозиції щодо необхідності вжиття заходів для забезпечення незалежності підрозділу внутрішнього аудиту та удосконалення його роботи;

4) здійснювати запити на інформацію, необхідну для виконання Комітетом своїх повноважень;

5) запрошувати керівника та/або працівників підрозділу внутрішнього аудиту на засідання Комітету;

6) готувати звіт про результати діяльності Комітету та оприлюднювати його на офіційному веб-сайті _____.

(назва державного органу)

III. Склад та формування Комітету

3.1. Керівник _____ своїм рішенням утворює Комітет, затверджує це Положення, персональний склад Комітету та призначає голову Комітету.
(назва державного органу)

3.2. Кількість членів Комітету складає ____ осіб (з урахуванням голови Комітету), з них _____ незалежних експертів.
(кількість)

3.3. Керівник підрозділу внутрішнього аудиту подає керівнику _____ пропозиції щодо персонального складу Комітету.
(назва державного органу)

3.4. Керівник та працівники підрозділу внутрішнього аудиту не входять до складу Комітету.

IV. Права та обов'язки членів Комітету

4.1. Для виконання покладених на Комітет повноважень члени Комітету мають право:

1) брати участь в обговоренні питань, що розглядаються на засіданні Комітету, подавати свої пропозиції;

2) брати участь у голосуванні з правом голосу на засіданнях Комітету;

3) пропонувати включити до порядку денного питання, що належить до повноважень Комітету;

4) вносити пропозиції щодо запрошення на засідання Комітету керівників та працівників структурних підрозділів _____, його територіальних органів, підприємств (у тому числі суб'єктів господарювання, державна частка у статутному капіталі яких перевищує 50 відсотків чи становить величину, яка забезпечує державі право вирішального впливу на господарську діяльність таких суб'єктів господарювання), установ та організацій, що належать до сфери управління _____;
(назва державного органу)

5) викласти в письмовій формі свою окрему думку та долучити її до протоколу Комітету;

6) отримувати на запити необхідну інформацію або будь-яке інше сприяння, пов'язане з діяльністю Комітету, від керівництва _____,
(назва державного органу)

працівників підрозділу внутрішнього аудиту, керівників структурних підрозділів його територіальних органів, підприємств (у тому числі суб'єктів господарювання, державна частка у статутному капіталі яких перевищує 50 відсотків чи становить величину, яка забезпечує державі право вирішального впливу на господарську діяльність таких суб'єктів господарювання), установ та організацій, що належать до сфери управління _____;
(назва державного органу)

7) за рішенням Комітету проводити робочі зустрічі із працівниками підрозділу внутрішнього аудиту;

8) мають інші права, пов'язані з діяльністю Комітету:

(зазначити які саме права)

4.2. Члени Комітету зобов'язані:

1) бути присутніми на засіданнях Комітету і не пропускати їх без поважних причин;

2) бути незалежними та об'єктивними під час виконання своїх повноважень, визначених цим Положенням;

3) надавати пропозиції та рекомендації для розгляду на засіданні Комітету;

4) підтримувати свою бездоганну ділову репутацію;

5) вживати заходи щодо забезпечення збереження інформації з обмеженим доступом, яка стала їм відома у зв'язку із здійсненням ними повноважень, відповідно до цього Положення;

6) інші обов'язки, пов'язані з діяльністю Комітету:

(зазначити які саме обов'язки)

V. Права та обов'язки голови Комітету

5.1. Голова Комітету здійснює загальне керівництво діяльністю Комітету, визначає порядок його роботи та головує на засіданнях Комітету.

5.2. Голова Комітету, крім покладених на нього прав та обов'язків як члена Комітету, має право:

1) підписувати запити на інформацію від імені Комітету та звіти про результати діяльності Комітету;

2) скликати засідання Комітету;

3) давати доручення членам Комітету на підготовку матеріалів для розгляду на засіданні Комітету та визначати строки їх подання;

4) виключати з порядку денного засідання Комітету питання, що підготовлені несвоєчасно або неякісно, та в інших випадках;

5) призначати із персонального складу Комітету відповідального за підготовку звіту про результати діяльності Комітету;

6) виконувати інші повноваження, пов'язані з діяльністю Комітету:

(зазначити які саме повноваження)

5.3. Голова Комітету зобов'язаний:

1) проводити засідання Комітету не рідше ____ разів на рік;

2) призначати дату і час, затверджувати порядок денний засідань Комітету та очолювати їх;

3) підписувати протоколи засідань Комітету;

4) призначати секретаря Комітету;

5) подавати на розгляд керівнику _____ пропозиції та відповідні матеріали
(назва державного органу)

з питань, розглянутих Комітетом;

6) звітувати керівнику _____ про роботу Комітету;
(назва державного органу)

7) забезпечувати якісне та повне виконання Комітетом завдань і функцій, визначених цим Положенням;

8) виконувати інші функції для забезпечення діяльності Комітету:

(зазначити які саме функції)

VI. Організація роботи Комітету

6.1. Організаційне та матеріально-технічне забезпечення діяльності Комітету здійснюється _____.

(назва державного органу)

6.2. Комітет організовує свою роботу шляхом проведення засідань. На засідання Комітету можуть бути запрошені керівництво _____, керівники та
(назва державного органу)

працівники структурних підрозділів, його територіальних органів, підприємств (у тому числі суб'єктів господарювання, державна частка у статутному капіталі яких перевищує 50 відсотків чи становить величину, яка забезпечує державі право вирішального впливу на господарську діяльність таких суб'єктів господарювання), установ та організацій, що належать до сфери управління _____, внутрішні та зовнішні експерти,
(назва державного органу)

незалежні консультанти тощо.

6.3. Засідання Комітету проводиться відповідно до порядку денного Комітету.

6.4. Засідання Комітету є правомочним у разі присутності на ньому не менше двох третіх його членів.

6.5. Засідання Комітету веде його голова. У разі тимчасової відсутності голови Комітету члени Комітету на початку засідання обирають з числа своїх членів особу, яка тимчасово, на визначений строк виконуватиме обов'язки голови Комітету.

6.6. Засідання Комітету скликаються за дорученням голови Комітету або за ініціативи більшості членів Комітету.

6.7. На засіданні Комітету кожному з членів Комітету та запрошеним особам надається можливість для виступу.

6.8. Рішення Комітету приймається відкритим голосуванням простою більшістю голосів його членів, присутніх на засіданні. У разі рівного розподілу голосів питання вноситься на розгляд керівнику _____.

(назва державного органу)

6.9. Пропозиції та рекомендації, прийняті на засіданні Комітету, оформляються протоколом.

6.10. Для підготовки матеріалів, пов'язаних з діяльністю Комітету, призначається секретар Комітету.

Секретар Комітету:

- 1) готує порядок денний засідання Комітету з урахуванням пропозицій членів Комітету;
- 2) здійснює оперативне інформування засобами _____ членів Комітету

(вказати якими засобами)

стосовно організаційних питань діяльності Комітету, доводить затверджений головою Комітету порядок денний засідань до відома членів Комітету та запрошених на засідання Комітету;

- 3) подає членам Комітету матеріали з питань, внесених на розгляд Комітету;

- 4) оформляє протоколи засідань Комітету та підписує їх.

У протоколі засідання Комітету коротко викладається зміст виступів членів Комітету та запрошених осіб, пропозиції та рекомендації, надані під час засідання Комітету, а також результати поіменного голосування тощо. Окрема думка члена Комітету, якщо він

голосував проти або утримався з питань, що обговорювалися на засіданні Комітету, може викладатися в письмовій формі та додаватися до протоколу засідання Комітету;

5) готує список розсилання протоколу Комітету та подає його на підпис голові Комітету;

6) доводить до відома учасників засідання протоколи Комітету відповідно до списку розсилання засобами _____;

(зазначити якими засобами)

7) виконує інші функції, пов'язані з діяльністю Комітету:

(зазначити які саме функції)

VII. Прикінцеві положення

7.1. Проект цього Положення розробляється Комітетом, розглядається на засіданні Комітету та схвалюється простою більшістю голосів його членів, присутніх на засіданні, і подається на розгляд керівнику _____.

(назва державного органу)

7.2. Зміни до цього Положення вносяться у порядку його затвердження.

Голова Комітету

(підпис)

(П.І.П.)

