

Примірний алгоритм основних дій щодо оформлення та реалізації результатів внутрішнього аудиту

I етап.

Підготовка проєкту аудиторського звіту

Вихідні умови:

Внутрішніми документами з питань внутрішнього аудиту врегульовано вимоги до складання та оформлення робочих і офіційних документів, у тому числі вимоги до структури та оформлення аудиторського звіту з урахуванням вимог Стандартів внутрішнього аудиту.

Аудиторами досліджено необхідний обсяг інформації / документів для виконання аудиторського завдання згідно із програмою аудиту, отримано всю потрібну інформацію, у тому числі від відповідальних за діяльність осіб, підготовлено аудиторські висновки та розроблено аудиторські рекомендації.

Крок 1: Оформлення робочих документів

Члени аудиторської групи (аудитор) завершують формування та оформлення робочих документів (відповідно до вимог внутрішніх документів), в яких за результатами застосування аудиторських процедур / методів фіксується інформація і результати аналізу зібраних даних щодо питань аудиту, що є основою для доказової бази, висновків та рекомендацій при складанні аудиторського звіту.

Робочі документи мають підтверджувати інформацію та факти, які будуть викладені в аудиторському звіті, а також містити зібрані аудиторські докази (результати тестувань, документальних перевірок, копії первинних документів, аудиторські розрахунки, звіти (протоколи) за результатами інтерв'ю, опитувань, довідки залучених експертів / фахівців тощо) та відображати спосіб аналізу даних.

При цьому має бути забезпечено: належне та уніфіковане документування в робочих документах аудиторських знахідок; чітке дотримання взаємозв'язку між робочими документами та аудиторським звітом, посилання на конкретні робочі документи, зазначення джерел отримання даних; посилання в робочих документах на відповідні етапи аудиту та аудиторські знахідки.

У процесі формування робочих документів аудитори можуть уточнювати дані / інформацію шляхом обговорення з відповідальними за діяльність особами.

Внутрішні аудитори відповідають за якість підготовлених ними робочих документів.

Керівник аудиторської групи переглядає, аналізує та узагальнює робочі документи, підготовлені членами аудиторської групи, з метою забезпечення належного документування результатів і перебігу внутрішнього аудиту.

Крок 2: Складання проєкту аудиторського звіту

Проєкт аудиторського звіту повинен відповідати вимогам, визначеним у Стандарті 11 та внутрішніх документах, як за структурою (містити резюме, основну частину, висновки та рекомендації), так і за атрибутами (бути точним, об'єктивним, чітким, стислим, вичерпним та своєчасним).

Основою для складання проєкту аудиторського звіту є інформація, яка зафіксована у робочих документах.

Зміст аудиторського звіту повинен чітко відповідати цілям аудиту та представляти достатньо інформації для розуміння суті об'єкта аудиту, чітко вказувати ключові повідомлення кожного розділу звіту та їх взаємозв'язок із темою аудиту.

Структура звіту повинна бути чіткою та логічною, звіт повинен бути написаний зрозумілою мовою та враховувати очікування читача.

У внутрішніх документах можуть конкретизуватись вимоги до аудиторського звіту, та/або визначатися критерії оцінки його якості керівником підрозділу внутрішнього аудиту.

Крок 3: Перевірка проєкту аудиторського звіту керівником підрозділу внутрішнього аудиту

Керівник аудиторської групи має здійснювати періодичний огляд робочих документів у процесі проведення та документування аудиту, а також перевірку складеного проєкту аудиторського звіту перед наданням на розгляд керівнику підрозділу внутрішнього аудиту.

Керівник підрозділу внутрішнього аудиту відповідає за якість аудиторського звіту.

Тому, з метою забезпечення належної якості аудиторського звіту, керівником підрозділу внутрішнього аудиту проводиться перевірка проєкту звіту перед його обговоренням з відповідальними за діяльність особами.

II етап.

Обговорення проєкту аудиторського звіту

Вихідні умови:

Внутрішніми документами визначено порядок обговорення проєкту аудиторського звіту, у тому числі порядок / способи надання проєкту аудиторського звіту відповідальним за діяльність особам, терміни та процедури спільного обговорення проєкту звіту, вимоги до документального оформлення результатів обговорення.

Складено проєкт аудиторського звіту відповідно до вимог Стандартів та внутрішніх документів.

Крок 1: Надання проєкту аудиторського звіту відповідальним за діяльність особам з метою подальшого його обговорення

Для забезпечення додаткової впевненості щодо точності та об'єктивності інформації, наведеної в аудиторському звіті, його проєкт обговорюється з відповідальними за діяльність особами.

Для проведення такого обговорення проект аудиторського звіту має бути завчасно переданий відповідальним за діяльність особам, з урахуванням достатнього часу для ознайомлення ними з його змістом.

Проект звіту може бути переданий, зокрема, одним із таких способів:

- шляхом безпосередньої передачі відповідальній за діяльність особі;
- шляхом направлення електронної версії проекту аудиторського звіту (із забезпеченням відповідного захисту, зокрема, унеможливлення його редагування та доступу до нього третіх осіб);

- шляхом направлення засобами електронного документообігу або поштою.

При цьому доцільно отримати документальне підтвердження про отримання відповідальною за діяльність особою проекту аудиторського звіту, наприклад, шляхом складання аркуша про надання проекту аудиторського звіту за формою, визначеною внутрішніми документами.

Під час надання проекту аудиторського звіту відповідальній за діяльність особі або в супровідному листі під час його направлення доцільно визначити терміни ознайомлення, місце і дату проведення обговорення.

Крок 2: Обговорення проекту аудиторського звіту та його коригування (за необхідності)

Після ознайомлення відповідальних за діяльність осіб з проектом аудиторського звіту здійснюється його спільне обговорення у спосіб та в терміни, які було визначено на етапі надання проекту звіту.

Обговорення доцільно проводити у формі робочої зустрічі аудиторської групи та відповідальних за діяльність осіб, включно із керівництвом (наприклад, в офлайн форматі або в режимі відеоконференції). До участі у такій зустрічі можуть бути залучені керівник підрозділу внутрішнього аудиту та керівник установи (за необхідності).

Метою проведення такої зустрічі є:

- досягнення згоди із відповідальними за діяльність особами щодо тексту проекту звіту, аудиторських знахідок, доказів, висновків та рекомендацій;

- врегулювання спірних аспектів, уникнення у звіті неточностей, помилок;

- досягнення домовленостей щодо термінів представлення коментарів у випадку наявності розбіжностей між аудиторською групою та відповідальними за діяльність особами, які не можуть бути врегульовані на цьому етапі.

Вказаний етап не повинен стосуватися суто текстуального розгляду і коригування, а здійснюється з метою впевненості у розумінні положень звіту відповідальними за діяльність особами, достовірності відображених фактів і визначення їх причин, а також доцільності та реалістичності наданих рекомендацій та термінів їх впровадження.

Основна увага під час обговорення зосереджується на ключових аудиторських знахідках і можливостях впровадження аудиторських рекомендацій.

Результати обговорення документуються та зберігаються у справі внутрішнього аудиту.

Документування результатів обговорення проєкту аудиторського звіту здійснюється шляхом складання відповідного документу за визначеною внутрішніми документами формою (наприклад, протокол або аркуш обговорення проєкту звіту), який підписується представниками аудиторської групи та відповідальними за діяльність особами.

У такому документі, окрім іншого, доцільно зафіксувати питання, які залишились неврегульованими, та щодо яких очікується надходження коментарів.

За результатами обговорення, у разі необхідності (коли відповідальними за діяльність особами надано уточнюючі дані, інформацію, документи тощо) та за узгодженням сторін, члени аудиторської групи можуть вносити корективи до проєкту аудиторського звіту.

У разі, якщо обговорення проєкту аудиторського звіту не відбулося (відповідальні за діяльність особи відмовились від такого обговорення або не змогли прибути у визначений час), доцільно документально зафіксувати відповідний факт (наприклад, скласти відповідний протокол або акт із зазначенням відповідних причин).

III етап.

Підписання аудиторського звіту та ознайомлення з ним відповідальних за діяльність осіб

Вихідні умови:

Внутрішніми документами визначено порядок підписання аудиторського звіту (зокрема, його реєстрації та форму відповідного журналу реєстрації звітів, за необхідності – кількості примірників звіту) та ознайомлення з ним відповідальних за діяльність осіб, у тому числі порядок / способи передачі аудиторського звіту на ознайомлення, терміни такого ознайомлення, документальне підтвердження проведення ознайомлення.

Відповідальні за діяльність особи ознайомились з проєктом аудиторського звіту, проведено його обговорення і узгодження, за необхідності здійснено коригування відповідних положень проєкту звіту; складено остаточний аудиторський звіт. Перед підписанням аудиторського звіту керівник підрозділу внутрішнього аудиту остаточно перевіряв документ на відповідність вимогам Стандартів і внутрішніх документів.

Крок 1: Підписання аудиторського звіту, його реєстрація

Аудиторський звіт складається у визначеній внутрішніми документами кількості примірників та підписується керівником аудиторської групи або керівником і членами аудиторської групи.

З метою запобігання внесення неузгоджених змін аркуші аудиторського звіту можуть бути завізовані керівником аудиторської групи.

Аудиторський звіт реєструється в журналі обліку аудиторських звітів¹ (із зазначенням дати та присвоєнням номеру, а також внесенням до журналу іншої необхідної інформації), форма якого визначена внутрішніми документами.

Крок 2: Передача відповідальним за діяльність особам аудиторського звіту та ознайомлення з ним

Передача аудиторського звіту відповідальним за діяльність особам на ознайомлення може здійснюватись, зокрема, одним із таких способів:

- шляхом безпосередньої передачі відповідальній за діяльність особі;
- через службу діловодства;
- шляхом направлення засобами електронного документообігу або поштою.

При цьому доцільно отримати документальне підтвердження про отримання відповідальною за діяльність особою аудиторського звіту.

Під час надання аудиторського звіту відповідальній за діяльність особі або в супровідному листі під час його направлення доцільно визначити терміни ознайомлення (відповідно до вимог внутрішніх документів, а у разі, якщо конкретні терміни ознайомлення у внутрішніх документах не визначені – за рішенням керівника аудиторської групи або в спільно узгоджені терміни з урахуванням часу, достатнього для такого ознайомлення).

Факт ознайомлення відповідальних за діяльність осіб з аудиторським звітом має бути документально зафіксований у спосіб, визначений внутрішніми документами.

Такими способами можуть бути, зокрема:

проставлення на аркуші аудиторського звіту (після підписів членів аудиторської групи) підписів відповідальних за діяльність осіб із зазначенням посади, ПІБ та відмітки «Ознайомлений»;

складання за встановленою формою окремого аркуша про ознайомлення з аудиторським звітом.

У разі, якщо відповідальною за діяльність особою прийнято рішення про надання коментарів, під час ознайомлення доцільно також зробити відповідну відмітку про надання коментарів (наприклад, запис «Із коментарями» на аркуші аудиторського звіту або поставлення відповідної позначки в аркуші про ознайомлення з аудиторським звітом).

Аналогічно, має бути зафіксовано факт відмови відповідальної за діяльність особи від ознайомлення з аудиторським звітом, зокрема, шляхом відповідного запису на аркуші аудиторського звіту або шляхом складання акта / довідки про відмову від ознайомлення.

¹ У такому журналі за необхідності може здійснюватись реєстрація інших документів, пов'язаних із проведенням внутрішнього аудиту (наприклад, актів / довідок про неможливість проведення внутрішнього аудиту, про недопуск до проведення внутрішнього аудиту, про відмову від ознайомлення з аудиторським звітом тощо).

IV етап.

Надання коментарів, підготовка та надання висновків на них

Вихідні умови:

Внутрішніми документами визначено порядок та строки надання і розгляду коментарів до аудиторських звітів, у тому числі термін (у робочих днях) надання коментарів після ознайомлення відповідальної за діяльність особи з аудиторським звітом, форму надання коментарів, терміни (у робочих днях з моменту отримання) розгляду таких коментарів керівником підрозділу внутрішнього аудиту та надання письмових висновків на них, форму надання висновку, вирішення спірних питань (наприклад, щодо розгляду коментарів, які надійшли після визначеного внутрішніми документами строку).

Аудиторський звіт підписано в установленому порядку та з ним ознайомлено відповідальних за діяльність осіб.

Відповідальні за діяльність особи прийняли рішення про надання коментарів.

Крок 1: Надання коментарів відповідальними за діяльність особами

У разі незгоди відповідальної за діяльність особи з висновками та/або рекомендаціями, вона надає керівнику підрозділу внутрішнього аудиту обґрунтовані коментарі за своїм підписом відповідно до вимог внутрішніх документів.

Якщо під час обговорення проєкту аудиторського звіту та/або ознайомлення з ним відповідальні за діяльність особи не висловили рішення про надання коментарів, а протягом визначеного внутрішніми документами строку такі коментарі до аудиторського звіту не отримано, аудиторський звіт може вважатися таким, до якого коментарі відсутні.

Рішення про розгляд коментарів, які направлено з перевищенням визначеного строку, приймається керівником підрозділу внутрішнього аудиту з урахуванням вимог внутрішніх документів.

Крок 2: Підготовка висновків на коментарі та направлення їх відповідальним за діяльність особам

У разі надходження коментарів до аудиторського звіту керівник підрозділу внутрішнього аудиту, відповідно до встановлених внутрішніми документами вимог, розглядає їх та надає відповідальній за діяльність особі письмові висновки на них.

У висновках на коментарі слід чітко зазначити про врахування чи не врахування коментарів із відповідним обґрунтуванням позиції підрозділу внутрішнього аудиту.

V етап.

Представлення результатів аудиту керівнику державного органу та іншим зацікавленим сторонам. Вжиття керівником органу відповідних заходів реагування за результатами внутрішнього аудиту

Вихідні умови:

Внутрішніми документами визначено терміни надання інформації про результати завершеного внутрішнього аудиту керівнику державного органу (у робочих днях після ознайомлення з аудиторським звітом відповідальних за діяльність осіб або після надання висновків на коментарі у разі їх надходження), вимоги щодо подання керівнику органу аудиторських звітів з рекомендаціями, коментарів і висновків на них (за наявності), терміни їх розгляду і прийняття рішень керівником органу, варіативність таких рішень, процедури та питання взаємодії в процесі реалізації результатів аудиту зі структурними підрозділами органу або іншими зацікавленими особами, а також з аудиторським комітетом (в разі його утворення).

Аудиторський звіт підписано та ознайомлено з ним відповідальних за діяльність осіб, надано висновки на коментарі (у разі їх надходження).

Крок 1: Інформування керівника державного органу про результати внутрішнього аудиту

У визначені внутрішніми документами терміни керівнику державного органу надається на розгляд аудиторський звіт з рекомендаціями, коментарі й висновки на них (за наявності).

Подання вказаних документів на розгляд керівнику органу доцільно супроводжувати відповідною інформацією (наприклад, доповідною або службовою запискою, довідкою), в якій стисло та доступно викладаються основні результати аудиту, висновки та рекомендації.

Одночасно також може надаватись проєкт розпорядчого документу (наказ, розпорядження, доручення) щодо вжиття заходів реагування за результатами внутрішнього аудиту, зокрема щодо зобов'язання відповідальних за діяльність осіб (як на центральному рівні, так і в системі органу) розпочати дії щодо вжиття заходів для впровадження рекомендацій.

Додатково керівник підрозділу внутрішнього аудиту (та/або керівник аудиторської групи) представляє кінцеві результати аудиту керівнику органу особисто у формі усної доповіді (за необхідності – із використанням візуалізованих даних, наприклад, презентації) та проводить обговорення з керівництвом результатів аудиту, зокрема аудиторських висновків і рекомендацій, а також дій, які необхідно вжити для вдосконалення аспектів діяльності, щодо яких проводився аудит.

Добре представлений керівництву аудиторський звіт сприяє розумінню додаткової цінності від внутрішнього аудиту, необхідності змін і вдосконалення, спонукає керівництво до вжиття відповідних коригуючих дій.

Крок 2: Вжиття керівником державного органу заходів реагування за результатами внутрішнього аудиту (прийняття управлінських рішень та видання розпорядчих документів).

За результатами розгляду аудиторського звіту, коментарів, висновків на них (за наявності) та рекомендацій керівник державного органу приймає управлінські рішення щодо заходів реагування за результатами внутрішнього аудиту.

Керівником можуть бути прийняті рішення, зокрема, щодо:

1) прийняття аудиторських рекомендацій відповідальними за діяльність особами, зобов'язання їх вжити заходів з впровадження рекомендацій та усунення виявлених недоліків / порушень;

2) відхилення аудиторських рекомендацій (причинами відхилення можуть бути, зокрема, організаційні зміни у суб'єкта аудиту, неактуальність рекомендації на момент видання розпорядчого документу тощо);

3) інші управлінські рішення, наприклад, щодо:

інформування або передання матеріалів аудиту до правоохоронних або інших зацікавлених органів;

інформування інших зацікавлених осіб / сторін про результати внутрішнього аудиту;

необхідності проведення внутрішнього аудиту в пов'язаних сферах / напрямках діяльності;

вжиття інших заходів реагування;

проведення позапланового внутрішнього аудиту та ін.

Однією з цілей прийняття керівником державного органу управлінського рішення за результатами розгляду аудиторського звіту є трансформація аудиторських рекомендацій у обов'язкові вимоги та зобов'язання відповідальних за діяльність осіб їх виконувати.

З метою забезпечення впровадження аудиторських рекомендацій готується проєкт розпорядчого документу (наказ, доручення, резолюція), яким зобов'язується відповідальних за діяльність осіб (як на центральному рівні, так і в системі органу) розпочати дії щодо вжиття заходів для впровадження рекомендацій.

Якщо проєкт розпорядчого документу за результатами аудиту не надавався разом із аудиторським звітом, то керівником державного органу за результатами розгляду аудиторського звіту надається доручення відповідним посадовим особам (у тому числі відповідальним за діяльність особам) щодо підготовки такого документу.

Додатком до розпорядчого документу може бути План заходів впровадження рекомендацій, в якому зазначається:

- зміст рекомендацій;

- відповідальні особи за впровадження рекомендацій (з визначенням головного виконавця);

- терміни впровадження рекомендацій;

- показники виконання / впровадження рекомендацій (індикатор виконання та очікуваний результат від впровадження);

- терміни інформування про заходи щодо впровадження рекомендацій;
- способи відстеження досягнення очікуваних результатів та відповідальні особи за цей процес.

При цьому, у разі незначної кількості рекомендацій та відповідальних за їх впровадження осіб вищезазначена інформація може міститись в самому розпорядчому документі.²

Проект розпорядчого документу погоджується в установленому порядку та надається на підпис керівнику органу.

Крок 3: Інформування про результати внутрішнього аудиту інших зацікавлених сторін.

За рішенням керівника державного органу керівник підрозділу внутрішнього аудиту може направити копію та/або презентувати аудиторський звіт і рекомендації іншим зацікавленим сторонам (наприклад, керівникам структурних підрозділів, територіальних органів, підпорядкованих установ, відповідальних державних органів тощо).

При цьому, зацікавлені сторони, своєю чергою, повинні гарантувати належне використання аудиторських результатів.

За ініціативою керівника державного органу або керівника підрозділу внутрішнього аудиту про результати проведеного внутрішнього аудиту, можливі проблеми, які виникали впродовж дослідження, або необхідність вжиття відповідних заходів також інформується аудиторський комітет (у разі його утворення) з метою виконання завдань, визначених пунктом 15¹ Порядку № 1001 та внутрішніми документами.

Крок 4: Доведення управлінського рішення до відповідальних за діяльність осіб для вжиття ними відповідних заходів.

Управлінське рішення керівника державного органу (наказ, розпорядження, доручення) направляється відповідальним за діяльність особам та, за необхідності, іншим зацікавленим сторонам (особам), в установленому в державному органі порядку.

У разі необхідності, іншим зацікавленим особам / структурним підрозділам органу чи установі разом із розпорядчим документом може надаватись копія аудиторського звіту.

VI етап.

Формування справи за результатами внутрішнього аудиту

Вихідні умови:

Внутрішніми документами врегульовано порядок формування справ за результатами внутрішніх аудитів, їх тимчасового зберігання та передання до архіву, в тому числі визначено відповідні строки та форми документів, які при цьому застосовуються.

² У цьому документі не розглядаються питання організації та здійснення моніторингу впровадження аудиторських рекомендацій, алгоритм щодо цього напрямку діяльності був направлений листом Мінфіну від 11.09.2023 № 33030-07-5/24665.

Складено та оформлено в установленому порядку всі робочі та офіційні документи, а також розпорядчі документи за результатами внутрішнього аудиту.

Крок 1: Формування справи внутрішнього аудиту

Справи формуються з урахуванням внутрішніх вимог з діловодства в державному органі та у відповідності до визначеного внутрішніми документами порядку.

Вказаний порядок повинен гарантувати формування масиву документів таким чином, щоб можна було в хронологічному і логічному порядку відтворити весь процес підготовки, проведення, документування та реалізації результатів аудиторського дослідження.

Сформована справа повинна містити матеріали планування аудиторського завдання, інші робочі та офіційні документи за результатами проведення внутрішнього аудиту, докази аудиторських знахідок та обґрунтування зроблених висновків, розпорядчі документи за результатами аудиту, матеріали щодо впровадження аудиторських рекомендацій тощо.

Сформовані справи внутрішніх аудитів підлягають зберіганню. За формування, тимчасове зберігання та передання до архіву справ внутрішніх аудитів відповідає керівник підрозділу внутрішнього аудиту.

В рамках постійного моніторингу діяльності з внутрішнього аудиту, з боку керівника підрозділу внутрішнього аудиту повинен здійснюватися нагляд за діяльністю щодо оформлення робочих та офіційних документів, складання аудиторського звіту, реагування на коментарі до нього (у разі їх надання), реалізації результатів аудиту, формування справ тощо.

Також доцільно здійснювати вивчення позиції зацікавлених сторін щодо якості та користі результатів аудиту та наданих аудиторських рекомендацій.

З метою забезпечення на практиці ефективної реалізації результатів внутрішнього аудиту внутрішніми документами з питань внутрішнього аудиту мають бути унормовані чіткі процедури і строки за кожним з вищевказаних етапів і кроків.

Визначені строки мають бути як реалістичними для виконання, так і сприяти оперативній реалізації результатів аудиту.

Також внутрішніми документами доцільно затвердити уніфіковані форми документів (із зазначенням їх основних розділів та реквізитів) для застосування в процесі оформлення та реалізації результатів внутрішнього аудиту, зокрема, наступні:

- форма робочого документу;
- форма / структура звіту (визначення послідовності викладення відповідних розділів, інші формалізовані аспекти);
- форма аркуша про передачу проєкту аудиторського звіту на ознайомлення;
- форма протоколу або аркуша обговорення проєкту аудиторського звіту;
- форми актів / довідок про недопуск до проведення аудиту, про неможливість проведення аудиту, про непроведення обговорення проєкту аудиторського звіту, про відмову від ознайомлення з аудиторським звітом;

форма журналу реєстрації аудиторських звітів;
форма аркуша ознайомлення з аудиторським звітом;
форма надання коментарів до аудиторського звіту;
форма надання висновку на коментарі;
форма плану заходів із впровадження аудиторських рекомендацій, усунення виявлених недоліків і порушень;
форми документів для формування справ внутрішніх аудитів (титульний аркуш справи, опис матеріалів справи тощо);
форми документування результатів постійного моніторингу діяльності з внутрішнього аудиту за відповідними аспектами (форма висновку до аудиторського звіту тощо).