



МІНІСТЕРСТВО  
ФІНАНСІВ  
УКРАЇНИ



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

# **ВНУТРІШНІЙ АУДИТ ЕФЕКТИВНОСТІ: МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ТА ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ**

**Методичний посібник**

*(редакція 2019 року)*

Київ  
2019

## Зміст

ПЕРЕДМОВА .....	3
Розділ 1: Сутність та філософія аудиту ефективності .....	4
Розділ 2: Підходи до вибору об'єкта внутрішнього аудиту ефективності .....	10
Розділ 3: Процес організації та проведення внутрішнього аудиту ефективності .....	13
3.1. Планування аудиторського завдання .....	14
3.1.1. Попереднє вивчення об'єкта внутрішнього аудиту та фокусування проблеми дослідження.....	15
3.1.2. Формулювання цілей внутрішнього аудиту.....	18
3.1.3. Проведення попередньої оцінки ризиків.....	19
3.1.4. Визначення питань аудиту, критеріїв оцінки об'єкта внутрішнього аудиту, обсягів аудиторського завдання .....	21
3.1.5. Підготовка програми внутрішнього аудиту, визначення послідовності і термінів виконання робіт, розрахунок планових трудових витрат .....	27
3.2. Виконання аудиторського завдання щодо оцінки ефективності.....	28
3.2.1. Джерела та методи збору аудиторських даних/інформації .....	30
3.2.2. Аудиторське інтерв'ю .....	32
3.2.3. Кількісний та якісний аналіз даних, їх оцінка, формування доказової бази.....	34
3.3. Підготовка аудиторського звіту, висновків і рекомендацій .....	37
Розділ 4: Основи ефективної презентації результатів внутрішнього аудиту .....	42
Перелік використаних скорочень .....	44
Додатки.....	45
Додаток 1. Опис аналізу причин проблеми за методом Ісікави (на прикладі пілотного проекту в Державній пенітенціарній службі України).....	45
Додаток 2. Примірний перелік ризикових сфер, підготовлений Європейським судом аудиторів (European Court of Auditors (ECA)) .....	48
Додаток 3. Матриця планування дослідження (на прикладі пілотного проекту в КМДА) ..	50
Додаток 4. Питання для інтерв'ю з працівниками Департаменту архітектури та містобудування та/або КП «Київреклама» (на прикладі пілотного проекту в КМДА) .....	53
Додаток 5. Приклад шаблону для підготовки аудиторських висновків .....	55

## ПЕРЕДМОВА

Побудова ефективної та конкурентоспроможної національної економіки передбачає проведення системної реформи управління державними фінансами у складі системи державного управління загалом. Ефективна система управління державними фінансами є основою для реалізації державної політики і досягнення стратегічних цілей розвитку шляхом забезпечення дотримання загальної бюджетної дисципліни, стратегічного розподілу бюджетних коштів та ефективного надання державних послуг. На сьогодні система управління державними фінансами не повною мірою відповідає вимогам часу. Проявом її недостатньої ефективності є низький рівень задоволення потреб населення у державних послугах. Сучасний етап розвитку державотворення характеризується підвищеною увагою до питання ефективності державної влади та управління.

Система управління державними фінансами в Україні спрямована насамперед на здійснення контролю за витратами, що змушує осіб, відповідальних за надання державних послуг, зосереджувати свої зусилля на дотриманні вимог, приділяючи меншу увагу підвищенню ефективності надання послуг. Низький рівень використання регламентів і процедур внутрішнього контролю та аудиту в органах державної влади негативно впливає на ефективність їх діяльності в цілому.

Функція внутрішнього аудиту в державному секторі України (запроваджена у 2012 році) досі часто сприймається керівництвом установи як функція інспектування/контролю, спрямована на виявлення порушень, пов'язаних з фінансовими процесами. При цьому у Бюджетному кодексі цій функції надано визначення такої, що зосереджується на удосконаленні системи управління, внутрішнього контролю, запобіганні фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів.

Внутрішній аудит ефективності є дієвим інструментом дослідження причин системних порушень та недоліків, що в подальшому має призводити до запобігання порушень, визначення ризикових сфер в управлінні та мінімізації їх впливу. Результати внутрішнього аудиту ефективності також можуть стосуватися стимулювання підзвітності та вдосконалення діяльності установи, а також стимулювання ефективного витрачання коштів платників податків. Однак на сьогодні функція внутрішнього аудиту все ще не носить систематичного та діагностичного характеру, а також не фокусується на оцінці ефективності системи управління та внутрішнього контролю. Зокрема, у 2018 році частка проведених аудитів ефективності становить близько 12%.

Цей посібник розглядає сутність внутрішнього аудиту ефективності, а також підходи до вибору об'єкта такого аудиту. У ньому представлено основні методичні засади організації та проведення внутрішнього аудиту ефективності в органах державного сектору, в основу яких покладено кращий міжнародний досвід у сфері внутрішнього аудиту ефективності, вітчизняні нормативно-правові акти.

Базовою складовою практичної частини цього посібника стали напрацювання, отримані під час пілотного проекту із внутрішнього аудиту ефективності у Київській міській державній адміністрації.

Посібник з внутрішнього аудиту ефективності призначений для внутрішніх аудиторів міністерств, центральних органів виконавчої влади, інших головних розпорядників коштів державного бюджету, їх територіальних органів, бюджетних установ, віднесених до сфери їх управління, а також Ради міністрів Автономної Республіки Крим, обласних, Київської та Севастопольської міських держадміністрацій.

## Розділ 1: Сутність та філософія аудиту ефективності

Бюджетний кодекс України визначає *внутрішній аудит* – як діяльність, спрямовану 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.

Таке визначення ясно вказує на те, що *метою внутрішнього аудиту завжди буде вдосконалення системи управління та внутрішнього контролю*, а результатом – створення так званої "додаткової цінності".

В свою чергу вимоги підпункту 1 пункту 5 Порядку № 1001 конкретизують, що підрозділ внутрішнього аудиту проводить оцінку ефективності функціонування системи внутрішнього контролю; ступеня виконання і досягнення цілей, визначених у стратегічних та річних планах; ефективності планування і виконання бюджетних програм та результатів їх виконання, управління бюджетними коштами; якості надання адміністративних послуг та виконання контрольно-наглядових функцій, завдань, визначених актами законодавства; надійності, ефективності та результативності інформаційних систем і технологій; ризиків, які негативно впливають на виконання функцій і завдань державного органу, його територіальних органів, підприємств, установ та організацій, що належать до сфери його управління.

Такий підхід цілком відповідає міжнародному визначенню аудиту ефективності, наведеному у стандартах INTOSAI, відповідно до якого аудит ефективності – це незалежна, об'єктивна та достовірна перевірка урядових заходів, систем, операцій, програм, дій або установ (підприємств) на відповідність принципам економічності, ефективності та результативності і на предмет того, чи є потенціал для їх удосконалення. Цей аудит спрямований на отримання додаткового результату в організаційних процесах. При проведенні такого аудиту центральну роль відіграють три категорії: *економічність* – мінімізація затрат ресурсів; *ефективність* – досягнення максимальних результатів (кількості, якості продукту) при визначеному доступному обсязі ресурсів; *результативність* – максимальне досягнення мети діяльності, встановлених цілей чи запланованих/бажаних результатів.

Отже, теоретичну платформу аудиту ефективності власне і формують три зазначені категорії: економічність, ефективність та результативність або, як прийнято їх називати Модель трьох "Е" (в англійській мові усі три терміни починаються з літери "Е"). Ця модель ґрунтується на припущенні, що реалізацію будь-якої діяльності/функції/процесу можна, та навіть необхідно, організувати у ланцюговій послідовності її основних елементів із забезпеченням чіткого взаємозв'язку між ними.

Для їх схематичного зображення та кращого розуміння категорій: економічності, ефективності та результативності часто використовують Модель "Внесок-Продукт" (рис. 1).

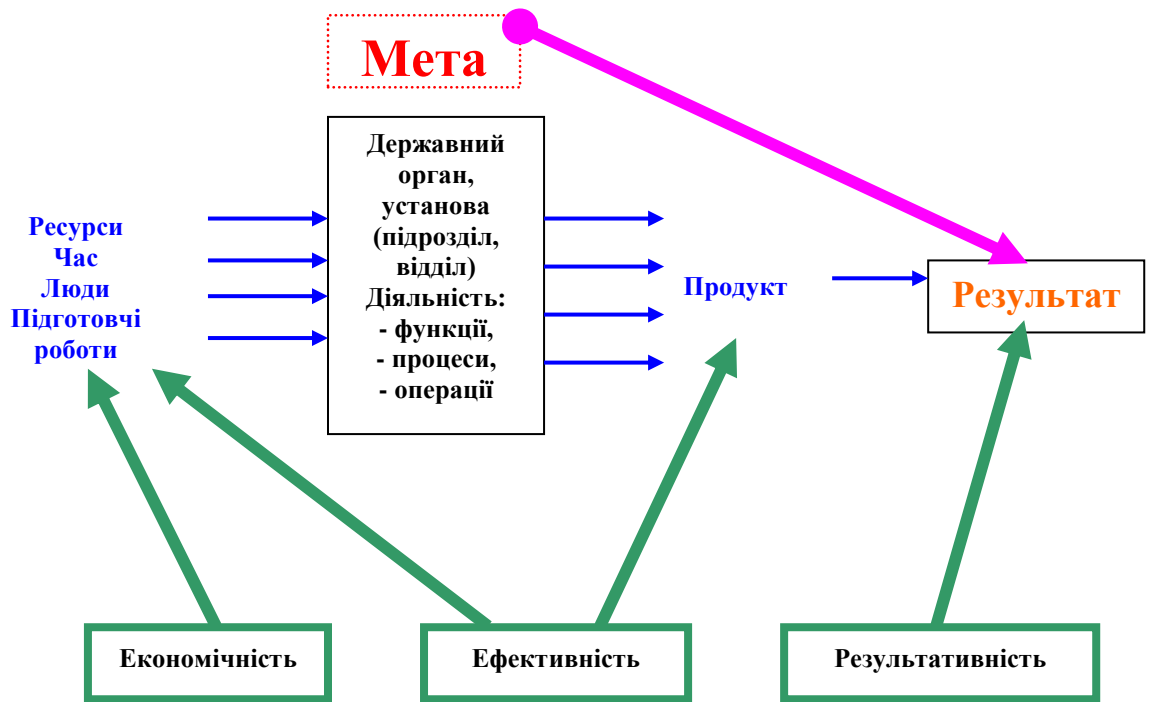


Рис. 1. Модель "Внесок-Продукт"

В даній моделі термінологія елементів діяльності використовується у наступному значенні:

- **мета** – результат або ефект, який установа прагне досягти при управлінні своєю діяльністю;
- **цілі/завдання** – вираження мети у конкретних заходах, що характеризуються конкретними результативними показниками;
- **внесок** – ресурси (фінансові, матеріальні, людські та інші), необхідні для реалізації цілей/завдань та досягнення мети;
- **діяльність** – те, що відбувається в рамках реалізації цілей/завдань, наприклад, підготовка документації, прийняття управлінських рішень, вироблення та збут продукції, надання послуг тощо;
- **продукт** – товар (послуга), вироблений (надана) за результатами діяльності. Товар чи послуги вимірюються не лише кількісними показниками (кількість вироблених товарів, наданих послуг), але і якісними (якість продукту або послуги);
- **результат** – те, чого установа досягає відносно мети. На відміну від продукту, досягнення результату пов'язане не лише із діяльністю, а і з багатьма іншими факторами (наприклад, культурними, економічними, фізичними або технологічними), які можуть і не залежати від установи. Так, наприклад, якщо метою діяльності "оздоровлення Чорнобильців" визначено підвищення загального рівня їх здоров'я/зниження смертності, то зрозуміло, що досягнення цих результатів буде пов'язано із багатьма об'єктивними та суб'єктивними факторами і не може вимірюватися лише продуктом – кількістю фактично оздоровлених Чорнобильців;
- **зворотній зв'язок** – зворотна інформація, яка надходить в устанovu за результатами діяльності, характеризує ступень досягнення попередньо визначених результативних показників і дозволяє оцінити її ефективність/результативність та за необхідності внести відповідні коригування до елементів цього ланцюга.

Саме у такий спосіб і мають реалізовуватись усі державні цільові і бюджетні програми, функції, процеси, операції та адміністративні послуги, що надаються від імені держави.

Зрозуміло, що економічність, ефективність та результативність визначаються за різними підходами. **Економічність** зосереджена на **мінімальному використанні ресурсів** для отримання результату, що представлено на рис. 2. При цьому використовувані ресурси мають надаватися вчасно, в потрібному обсязі, необхідної якості і за найкращою ціною.

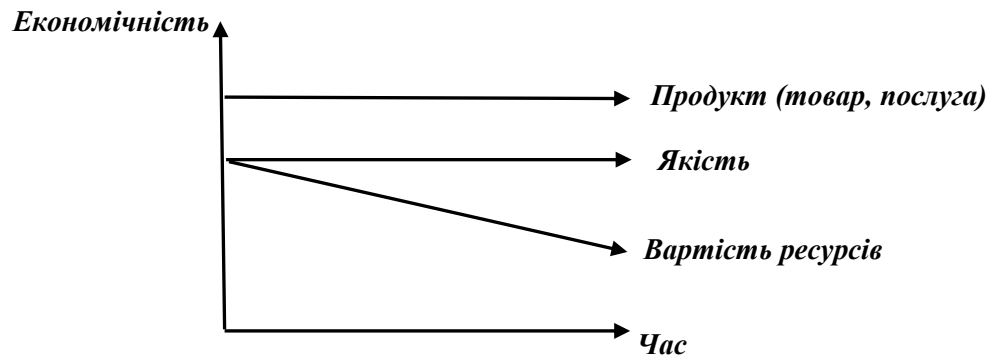


Рис. 2. Категорія економічності

Водночас **ефективність** – це оптимальне співвідношення між продуктом і ресурсами, яке має бути **максимальним**, тобто забезпечення максимальної віддачі від витрачених ресурсів (рис. 3).

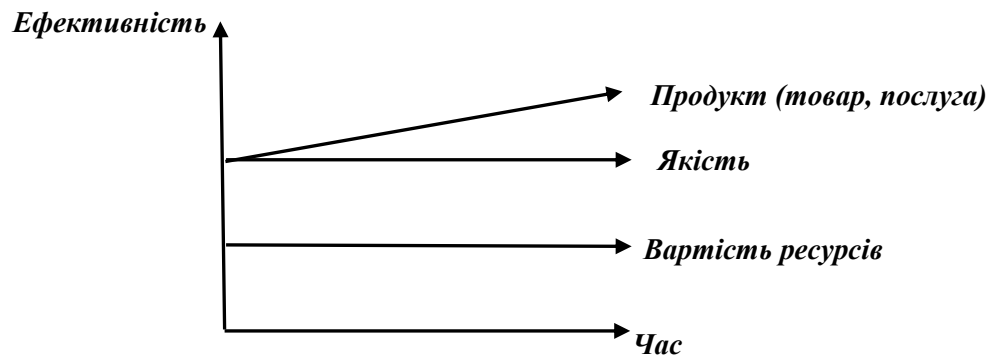


Рис. 3. Категорія ефективності

Також **ефективність** стосується можливості покращення **якості продукту** (товару чи послуги) без додаткових витрат ресурсів (рис. 4). Категорія **ефективності** відноситься до взаємозв'язку задіяних ресурсів і результатів, з точки зору обсягу, якості та своєчасності.

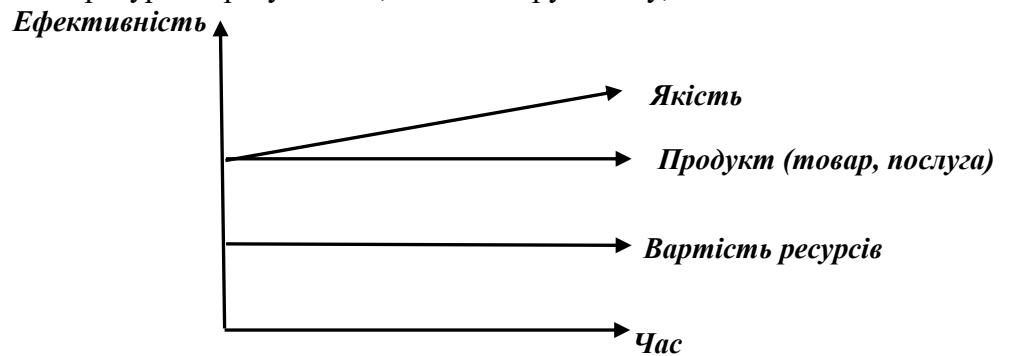


Рис. 4. Категорія ефективності

**Результативність** стосується правильного визначення цілей, досягнення таких цілей і бажаних результатів (рис. 5), тобто **результативність** – це забезпечення того, щоб будь-яка діяльність сприяла досягненню мети та бажаного результату.

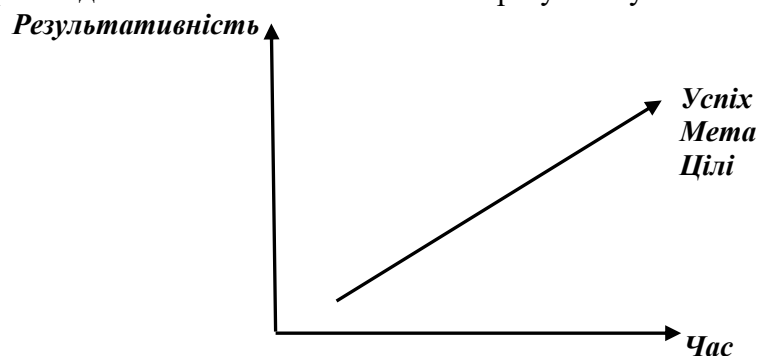


Рис. 5. Категорія результативності

Модель «Внесок-Продукт» має важливе методологічне значення для установи та оцінки

ефективності її діяльності:

- по-перше, вона дозволяє логічно структурувати процес діяльності (виконання управлінського рішення, реалізації бюджетної програми, надання адміністративної послуги, реалізації процесу тощо);

- по-друге, вона дозволяє визначити частину ланцюга, на якій буде зосереджено аудит, залежно від того, де є проблема або ризик.

Якщо внутрішній аудит спрямований на оцінку ефективності діяльності установи через мінімізацію (економію) ресурсів, необхідних для забезпечення такої діяльності, то такий аудит слід зосередити на формуванні потреби у ресурсах. Крім того, залежно від проблем, що виникають у процесі діяльності установи, увагу при проведенні аудиту можна зосередити і на питаннях ефективності, або питаннях результативності діяльності (програми, процесу, послуги, управлінського рішення тощо).

Таблиця 1

### Співвідношення категорій економічності, ефективності та результативності

Категорія	Приклад
<b>Економічність</b>	Мінімальне використання ресурсів для досягнення встановлених цілей: <i>Закупівля медикаментів за найнижчою ціною, з огляду на відповідну якість</i>
<b>Ефективність</b>	Співвідношення між продуктом – у вигляді товарів, послуг чи інших продуктів – та ресурсами, що пішли на їхнє виробництво: <i>Своєчасне та 100 % забезпечення потреб хворих дітей необхідним медикаментозним лікуванням в межах визначених ресурсів</i>
<b>Результативність</b>	Ступінь досягнення мети в контексті суспільної проблеми (потреби суспільства): <i>Зменшення рівня вторинної інвалідності хворих дітей в Україні</i>

Таким чином, можна говорити про так звані: економічний, ефективний або результативний підхід в аудиті.

#### ***Економічний підхід.***

***Чи використовуються для досягнення встановлених цілей найвідповідніші і найдешевші вхідні ресурси. При цьому важливо пам'ятати про збереження балансу між кількістю та якістю ресурсів, їх ціною та своєчасністю їх отримання.***

Якщо аудитор зосереджується на вимірюванні економічності, він має розпочати аудит з аналізу різних видів вхідних (фінансових, часових, людських та інших) ресурсів. Аудит при цьому може включати наступні запитання:

- Чи отримує установа ресурси відповідного виду, якості й у потрібній кількості за мінімальною ціною?
- Як здійснюється управління ресурсами? Чи сприяє воно мінімізації загальних витрат?
- Чи продумані (і реалізовані) способи зниження витрат?
- Чи визначено всі необхідні (якісні, технічні чи інші) характеристики ресурсів?
- Чи своєчасно здійснюється постачання ресурсів для забезпечення діяльності?

#### ***Ефективний підхід.***

***Чи отримує установа найбільший ефект з точки зору кількості та якості продукту у співвідношенні із затратами на його виробництво?***

Це питання стосується зв'язків між якістю та кількістю товарів і наданих послуг та вартістю ресурсів, які витрачені на їх виробництво для досягнення певних результатів.

Іншими словами, процес реалізації ресурсів (досліджувана діяльність) до одержання



продукту може здійснюватися у ефективний чи неефективний спосіб.

Якщо аудитор зосереджується на вимірюванні ефективності, він має розпочати аудит з аналізу різних видів продукції (послуг). Аудит при цьому може включати наступні запитання:

- Чи методи роботи є найбільш раціональні?
- Чи немає необґрунтованого дублювання обов'язків?
- Наскільки добре різні структурні підрозділи співпрацюють для досягнення спільної мети?
- Чи процеси та організаційні структури дають можливість керівництву здійснювати належний контроль за ресурсами?
- Чи існують зайві заходи контролю або кроки (етапи) при реалізації досліджуваної функції, процесу, програми, адмінпослуги?
- Чи не можна було б виробити продукцію (надати послуги) в інший спосіб, який би передбачав менші витрати при необхідній якості продукції (послуги)?
- Чи оцінювалися альтернативи (ресурсів, продуктів, методів обробки, замінників, постачальників)?
- Чи використовується стимулювання працівників задля скорочення витрат і вчасного завершення роботи?

### ***Результативний підхід.***

***Результативність*** – це по суті концепція досягнення мети. Вона стосується зв'язків між поставленими цілями, отриманими результатами і виконаними завданнями. ***Чи досягнуто цілей діяльності завдяки використанню певних ресурсів, та чи отримано результати і чи забезпечено вплив на вирішення проблеми та/або мінімізації ризиків? Чи відповідають використані ресурси і досягнуті результати цілям діяльності (функції, процесу, програми) і, - можливо, найскладніше, - чи одержаний вплив або ефект (на кінцевого користувача) справді є результатом діяльності, а не інших обставин?***

Результативність складається з двох частин: перша стосується досягнення цілей діяльності (функції, процесу, програми), а друга дає відповідь на питання, чи можна віднести зміни, які відбулися, до результатів цієї діяльності (функції, процесу, програми).

Наприклад, якщо завдання полягає у зниженні рівня безробіття, то чи є видиме зниження кількості безробітних результатом діяльності установи, в якій проводиться аудит або це результат загального покращання економічних умов, на які зазначена установа не впливає?

При цьому, аудиторі стикаються із проблемою, характерною для вітчизняних умов. Для того, щоб оцінити в якій мірі досягнуто цілей, їх необхідно мати, або сформулювати таким чином, аби зробити можливою таку оцінку. Це не можливо зробити в умовах нечітких або абстрактних цілей.

Якщо аудитор зосереджується на результативності, він для початку аналізує вже визначені (або визначає (у випадку якщо вони не визначені)) мету та цілі діяльності (функції, процесу, програми, адмінпослуги), а також показники для вимірювання її результативності. Внутрішній аудит при цьому може включати наступні запитання:

- Чи правильно були визначені ціль та мета діяльності (функції, процесу, програми, адмінпослуги)? Як вимірюється їх успіх?
- Чи мета та цілі було досягнуто за найбільш економну ціну і вчасно?
- Чи завдання діяльності (функції, процесу, програми, адмінпослуги) є чітко сформульованими та не суперечать одне одному? Чи реально їх реалізувати?
- Чи визначені ключові показники результативності? Чи відповідають вони критеріям RACER (**R**elevant – доречні (відповідні), **A**cccepted - прийнятні, **C**redible - достовірні, **E**asy - прості, **R**obust – надійні)?

Таким чином, для проведення внутрішнього аудиту ефективності важливо розуміти, що процес дослідження може бути орієнтований на економічність, ефективність або результативність (або навіть одночасно на всі чи декілька із зазначених категорій) програми,



функції, процесу, адміністративної послуги залежно від того, яка буде обрана проблема для дослідження та які причини її виникнення.

Для проведення аудиту ефективності внутрішні аудитори мають володіти відповідними знаннями, навичками та іншими компетенціями, які стосуються об'єктів аудиту. Зокрема, необхідними є знання, навички та особисті якості:

- спеціальні знання і навички залежно від об'єкта аудиту;
- знання організаційного менеджменту;
- експертні знання щодо об'єкта аудиту;
- особисті якості (аналітичні навички, креативність, командна робота);
- вміння чітко та ефективно комунікувати.

При цьому проведення аудиту є командною роботою всієї аудиторської групи, оскільки досить часто досліджувані проблеми є складними. Тому важливо, щоб аудиторська група в цілому володіла зазначеними знаннями та вміннями. З метою доповнення знань і навичок аудиторської групи та покращення якості аудиту у міжнародній практиці до проведення аудитів ефективності часто залучаються експерти, які володіють спеціальними знаннями у відповідній сфері з урахуванням цілей та питань аудиту.

## Розділ 2: Підходи до вибору об'єкта внутрішнього аудиту ефективності

Для ефективної реалізації функції внутрішнього аудиту на рівні установи вкрай важливо правильно розуміти підходи до планування цієї діяльності, зокрема до правильного вибору об'єкта для проведення внутрішнього аудиту ефективності.

Оцінка діяльності внутрішніх аудиторів та відповідно ставлення до них керівництва установи часто напряму залежить від результативності проведених ними внутрішніх аудитів. Результатом внутрішнього аудиту ефективності має бути та "додаткова цінність", яку отримує установа за результатами впровадження аудиторських рекомендацій. Таку "додаткову цінність" можна оцінювати як в матеріальних, так і у нематеріальних вигодах, але в будь-якому випадку саме її суттєвість і важливість для керівництва, позитивний вплив на діяльність установи і буде мати ключове значення.

При цьому майже неможливо знайти в ході аудиту суттєву проблему, якщо її там немає, та неможливо удосконалити діяльність, яка і без того здійснюється бездоганно.

Отже, якщо внутрішній аудитор зацікавлений у результатах своєї діяльності, - однією з ключових передумов правильного вибору об'єкта для проведення внутрішнього аудиту ефективності має бути наявність такої проблеми або ризику та чітке її усвідомлення і формулювання вже на етапі планування аудиторського дослідження.

Що ж таке "проблема"? Або ризик? Які підходи існують для їх ідентифікації?

Фактично проблемою діяльності вважається відхилення/різниця між тим, **як є** та **як має бути**.

Тобто, для встановлення проблеми ми маємо порівняти реальний стан справ діяльності (програми, функції, процесу, адмінпослуги тощо) із:

- запланованими цілями, очікуваними результатами, показниками діяльності;
- вимогами законодавчих, нормативно-правових актів;
- кращими/гіршими показниками відповідних періодів;
- потребами користувача, вимогами суспільства;
- організацією та результатами подібних видів діяльності.

Під час визначення об'єкта аудиту, зокрема наявності проблеми необхідно перш за все оцінити «симптоми» проблеми та окреслити її масштаби. Доцільно дати відповідь на такі питання: «Чи важливо це? Чи може бути вирішена проблема?».

З досвіду міжнародної практики у сфері внутрішнього аудиту ефективності сформульовано перелік **типових індикаторів** найбільш суттєвих проблем у діяльності, на які слід звернути увагу при визначенні об'єкта аудиту під час планування аудиту. Серед таких, наприклад:

- надходження великої кількості скарг від користувачів;
- підвищена увага з боку правоохоронних, контролюючих органів, урядових структур, ЗМІ;
- відсутність цілей або неповне досягнення запланованих цілей, незабезпечення досягнення очікуваних результатів;
- незадовільна якість (обсяги) послуг, що надаються користувачам, суспільству;
- значні витрати ресурсів, їх необґрунтовані зміни;
- нечітка регламентація діяльності;
- складні схеми реалізації та/або розмита відповідальність;
- нові види діяльності або істотні зміни в умовах їх реалізації;
- брак надійної, незалежної та своєчасно оновленої інформації щодо результатів діяльності;
- бажання керівника установи.

Цей перелік не є виключним, індикатори можуть стосуватися цих аспектів, але не

тільки.

### З практики

Під час визначення теми пілотного проекту з внутрішнього аудиту ефективності в Київській міській державній адміністрації, проведено зустріч із вищим керівництвом КМДА, на якій обговорено основні проблеми, що стосуються адміністративної послуги з видачі дозволів на розміщення зовнішньої реклами в м. Києві. Зокрема, керівник зазначив, що детальний аналіз функціонуючої системи розміщення зовнішньої реклами у м. Києві допоможе виявити ризикові операції і механізми. Водночас є потреба розробки за результатами пілотного проекту рекомендацій, спрямованих на удосконалення процесу видачі дозволів на розміщення зовнішньої реклами, а також забезпечення відкритості та прозорості інформації, зокрема, під час прийняття рішень дозвільного характеру, демонтажу рекламних конструкцій тощо.

Проведення такої установчої зустрічі з вищим керівництвом ще на початку аудиту дало можливість сфокусувати тему дослідження та зосередити увагу внутрішніх аудиторів на трьох найбільш проблемних аспектах такої діяльності:

- оформлення та видача дозволів на розміщення рекламних засобів;
- проведення договірної роботи;
- здійснення контрольно-наглядових функцій за розміщенням зовнішньої реклами.

Фактично принципи **ідентифікації проблем, їх оцінки та пріоритезації** у порядку суттєвості та відповідно невідкладності їх дослідження і **покладено в основу системи ризикоорієнтованого планування.**

Вказівки INTOSAI рекомендують наступні критерії вибору об'єктів аудиту, наведені в таблиці 2.

Таблиця 2

### Основні критерії вибору об'єктів аудиту

№	Критерії	Фактори
1.	Матеріальність	Чи ця тема важлива для державного органу/установи/користувачів (пріоритет діяльності)?
2.	Підзвітність	Чи чітко визначена підзвітність за даним напрямком?
3.	Можливий вплив	Чи буде мати значний вплив на взяті зобов'язання з точки зору їх економічності, ефективності та результативності?
4.	Вдосконалення	Чи забезпечить аудит вдосконалення?
5.	Інтерес керівництва/суспільства	Чи представляє ця тема інтерес для керівництва органу/суспільства?
6.	Можливість проведення аудиту	Чи існує можливість провести аудит даної теми? Чи знаходиться дана тема в межах повноважень та відповідальності органу?
7.	Своєчасність	Чи своєчасним є проведення аудиту за такою темою?
8.	Попередня аудиторська робота	Чи проводилися аудити за даною темою в минулому?
9.	Розвиток, що можливо вплине на дану оцінку	Чи спостерігаються якісь процеси змін чи події, що ймовірно вплинуть на оцінку?

№	Критерії	Фактори
10.	Вимога у проведенні аудиту ефективності	Чи заявлені вимоги щодо проведення аудиту даної теми (відповідним органом, підрозділом тощо)?
11.	Висока політична чутливість	Чи тема є в полі зору політиків та громадськості?

Крім того, слід пам'ятати, що для вітчизняних державних органів рамкові правила та підходи до планування діяльності із внутрішнього аудиту закладено у Стандартах внутрішнього аудиту, водночас кожен державний орган у межах цих вимог має розробити та затвердити власний порядок планування, заснований на специфічних, притаманних для відповідної галузі ризиках (проблемах) діяльності, із врахуванням інших факторів відбору об'єктів до планів.

Більш детально процедуру планування діяльності з внутрішнього аудиту описано у Розділі 4 [Методологічних вказівок з внутрішнього аудиту в державному секторі України](#).

## Розділ 3: Процес організації та проведення внутрішнього аудиту ефективності

У країнах Європи існує стандартизований набір послідовних кроків для організації та проведення внутрішніх аудитів, у т.ч. – аудиту ефективності. Незважаючи на те, що, методи аудиту, методичні прийоми і процедури, що лежать в основі його проведення, відрізняються, існують єдині підходи до основних етапів аудиту:

- попереднє дослідження об'єкта аудиту та планування аудиторського завдання;
- проведення аудиту (робота на місці) та аналіз;
- підготовка аудиторського звіту, висновків і рекомендацій;
- відстеження результатів впровадження аудиторських рекомендацій.

Більш детально процес організації та проведення внутрішніх аудитів (основні кроки внутрішнього аудиту) описано у Розділі 5 [Методологічних вказівок з внутрішнього аудиту в державному секторі України](#).

У цілому зазначені кроки є єдиними для усіх внутрішніх аудитів, однак є певні особливості їх реалізації в залежності від їх спрямування (наприклад, щодо оцінки економічності, ефективності та/або результативності), які будуть відображені у цьому посібнику.

Для того, щоб забезпечити, наскільки це можливо, успішне проведення такого аудиту, на всіх його етапах мають бути присутні певні якісні характеристики. З метою створення умов для своєчасної підготовки якісного аудиторського звіту та для уникнення непотрібних заходів і процедур, аудити ефективності повинні проводитися з використанням **SMARTEST підходу** (за вказівками Європейського суду аудиторів (*European Court of Auditors (ECA)*)).

Для цього аудитори мають забезпечити:

- **Sound judgement – професійне судження** має застосовуватися протягом всього проведення аудиту. Професійне судження - це застосування аудитором відповідних знань та досвіду під час прийняття інформованих рішень і належних дій при плануванні та виконанні аудиторського дослідження.

За своїм характером аудит ефективності є широкомасштабним і відкритим для професійного судження та інтерпретації. Насправді, кожен аспект аудиту ефективності вимагає професійного судження та індивідуальної ініціативи. Репутація та авторитет внутрішніх аудиторів, економічна ефективність аудиту та якість звіту залежать від надійного професійного судження, яке застосовується протягом всього аудиторського дослідження. Зокрема, при визначенні цілей та питань аудиту; прийнятті рішення щодо необхідності залучення до аудиту експертів; розробці релевантних критеріїв оцінки; встановленні відповідної кількості та якості аудиторських доказів; узагальненні результатів дослідження, наданні висновків та підготовці звіту.

- **Methodologies – методології** мають бути доцільними та комплексними, щоб охопити цілий ряд даних. Поєднання різних методів збору та аналізу даних допомагає забезпечити докази, які дозволяють зробити висновки щодо досліджених питань. Доцільно використовувати декілька різних методів, щоб отримати дані та підтверджувати результати аудиту з різних джерел, тим самим підвищуючи якість та надійність аудиторських доказів як основи результатів аудиту, висновків та рекомендацій. Найбільш доцільне поєднання методів має визначатися з урахуванням об'єкта аудиту та сформульованих питань аудиту.

- **Audit questions – питання аудиту** доцільно визначити з урахуванням цілей аудиторського завдання, щоб забезпечити належну увагу аудиторів та не допустити, щоб аудиторська група здійснювала надмірно великі обсяги роботи. Водночас кількість питань має бути обмеженою, а формулювання цих питань має вирішальне значення для результатів аудиту. Саме тому потрібно уникати неоднозначних або нечітких питань, які не мають взаємозв'язку із визначеною сферою діяльності, і як наслідок їх дослідження буде занадто довгим та трудомістким.

- **Risks – ризики** невідповідності, несвоєчасної та/або неякісної підготовки аудиторського звіту (зокрема через труднощі з отриманням даних, відсутність персоналу та брак співпраці з відповідальними за діяльність) проаналізовано та здійснюється управління ними. Підготовка стратегії управління ризиками, поширення її серед аудиторської групи надасть більше можливостей для управління ризиками та ефективного реагування у разі виникнення проблем.

- **Tools – інструменти**, які використовуються при плануванні та проведенні дослідження, є відповідними і дають змогу забезпечити розробку реалістичної програми/плану аудиту та її виконання.

- **Evidence – докази** є достатніми (у кількості), релевантними (до цілей і питань аудиту) та надійними (об'єктивними та достовірними), а також підтверджують результати аудиту, висновки та ведуть до рекомендацій. Кількість та якість необхідних доказів залежать від об'єкта, цілей та питань аудиту.

- **Significant/substantive conclusions and recommendations – значні/суттєві висновки та рекомендації** до заключного звіту. Аудиторська група ще з початку проведення попереднього дослідження має думати про можливі повідомлення, які будуть надані керівництву або відповідальним за діяльність, і про те, як максимально збільшити корисність та ефективність звіту, а також оцінити на ранніх етапах дослідження можливість надання висновків та рекомендацій за результатами дослідження.

- **Transparency – прозорість** (підхід "без сюрпризів"). Розвиток гарних та належних відносин і комунікацій із керівництвом є ключовим фактором для досягнення ефективних результатів аудиту. Тому аудитори мають прагнути встановлювати та підтримувати належні професійні зв'язки з усіма зацікавленими сторонами, залученими до аудиту, сприяти вільному і відвертому поданню інформації (наскільки дозволяють вимоги конфіденційності), та проводити обговорення в атмосфері взаємної поваги та розуміння відповідних ролей та обов'язків кожної зацікавленої сторони. Процес комунікації між аудиторами та відповідальними за діяльність починається на етапі планування аудиторського завдання та продовжується протягом всього дослідження шляхом конструктивного процесу взаємодії, для оцінки різних аргументів, висновків та можливих рекомендацій. Обговорення з відповідальними за діяльність на етапі планування зменшує можливість розбіжностей на більш пізньому етапі аудиту. Це дає їм змогу зрозуміти мету дослідження, питання аудиту, критерії оцінки, методологію, яка буде використовуватися. Оскільки часто не існує заздалегідь визначених критеріїв оцінки для досліджуваного об'єкта аудиту, необхідний обмін думками з відповідальними за діяльність. Таке обговорення також допоможе визначити з самого початку чи тема дослідження є насправді актуальною. Крім того, рання співпраця також допомагає встановити конструктивний діалог, який слід підтримувати на всіх етапах аудиторського дослідження.

### **3.1. Планування аудиторського завдання**

Метою планування дослідження є:

- збір інформації, необхідної для ознайомлення аудитора із сферою аудиту та об'єктом аудиту, його метою та цілями;
- визначення можливих проблем для аудиту, аналіз їх причин та ймовірних ризиків, а також оцінка адекватності та ефективності наявних заходів контролю;
- прийняття рішення про необхідність проведення аудиту;
- розробка програми аудиту.

Результати попереднього дослідження в кінці цього етапу повинні знайти своє відображення у програмі внутрішнього аудиту.



Програма аудиту<sup>1</sup> – це конкретний план проведення аудиторського дослідження. Для членів аудиторської групи він є відповідною вказівкою для організації дослідження. З методологічної точки зору, програма аудиту має демонструвати наступні аспекти:

- Чи сформульовано реальну проблему (або ймовірний ризик)?
- Чи чітко визначені питання і чи їх можна дослідити?
- Чи в групі аудиторів достатньо знань та досвіду для проведення такого аудиту?
- Чи запропоновані адекватні методи аудиту, що дозволять забезпечити його ефективність?

*У вітчизняній практиці організації та проведення внутрішніх аудитів етап попереднього дослідження, як правило, займає незначний час, принаймні значно менший у порівнянні із власне проведенням аудиту. Адже з часів "контрольно-ревізійного минулого" внутрішні аудитори звикли до типових програм та завчасно визначених питань перевірок.*

*Проте, це є чи не найбільшою помилкою внутрішнього аудитора.*

Загальні підходи до процесу планування аудиторського завдання описано у Розділі 5.1 [Методологічних вказівок з внутрішнього аудиту в державному секторі України](#). У наступних розділах цього посібника будуть представлені особливості планування аудиторського завдання щодо оцінки ефективності.

### **3.1.1. Попереднє вивчення об'єкта внутрішнього аудиту та фокусування проблеми дослідження**

Для організації та проведення якісного аудиторського дослідження насамперед необхідно звузити та чітко визначити сам об'єкт аудиту, а наступним кроком – сфокусувати дослідження на найбільш проблемних (ризикових) сферах цього об'єкта. Для цього слід зібрати та ретельно проаналізувати усю наявну інформацію, яка стосується об'єкта аудиту.

Основні шляхи вивчення об'єкта аудиту:

- вивчення документів, що регламентують відповідну діяльність;
- проведення інтерв'ювань, анкетувань, опитувань;
- збирання та аналіз статистичних даних;
- вивчення матеріалів попередньо проведених внутрішніх аудитів, інших контрольних заходів, скарг, звернень, матеріалів ЗМІ;
- проведення семінарів, робочих зустрічей з експертами, відповідальними за цей напрям діяльності;
- участь у неформальних дискусіях;
- спостереження за процесом в межах об'єкта аудиту;
- проведення тестів, робота з контрольними групами.

Цей перелік не є вичерпним. Його може бути розширено та деталізовано в залежності від об'єкта аудиту.

На цьому етапі робота аудиторів зводиться до вивчення документації, комунікацій та «мозкового штурму». Аудитори проводять інтерв'ю із фахівцями, що володіють спеціальними знаннями щодо об'єкта аудиту. Окремий час аудиторам необхідно виділити на вивчення документів та наявних матеріалів щодо об'єкта аудиту.

Під час вивчення об'єкта аудиту та визначення основних аспектів, на які буде спрямоване аудиторське дослідження, вкрай важливо встановити причинно-наслідкові зв'язки існуючої проблеми. При цьому одним із методів, які можна застосувати для проведення такого аналізу, є метод Ісікави. Діаграма Ісікави (див. рис. 6) відома як діаграма "риб'ячої кістки" (англ. Fishbone Diagram) або "причинно-наслідкова" діаграма, а також як діаграма "аналізу кореневих причин".

---

<sup>1</sup> В деяких країнах внутрішні аудитори складають робочий план, який по суті містить аналогічну інформацію, яка зазначається в програмі внутрішнього аудиту.



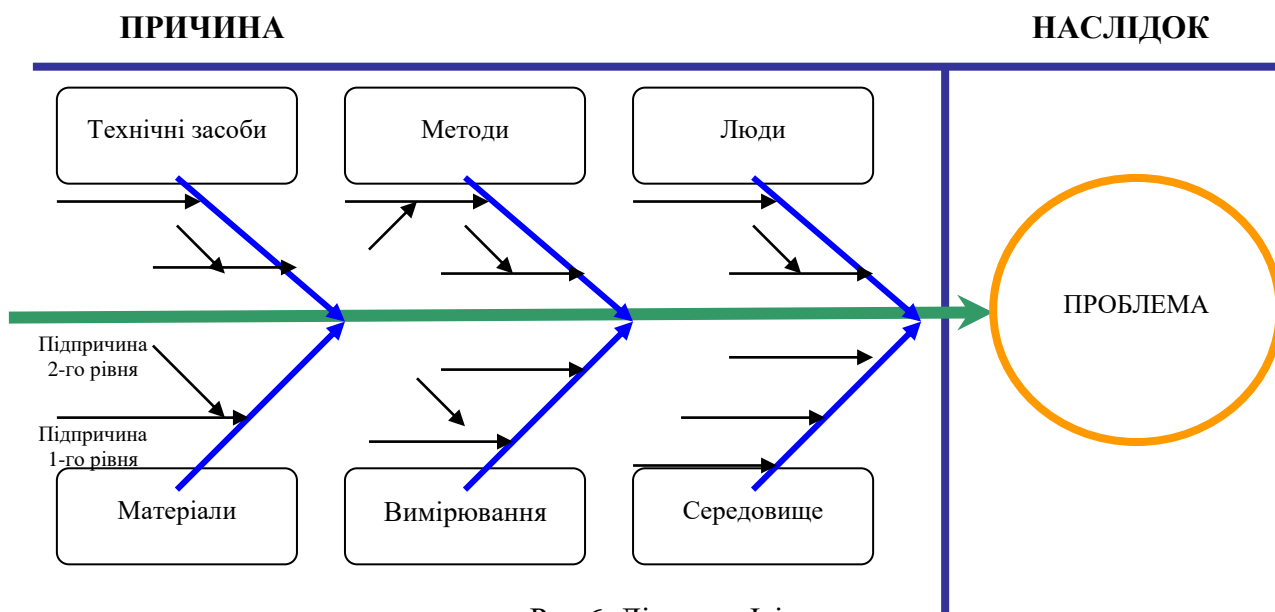


Рис 6. Діаграма Ісікави

Діаграма Ісікави – графічний спосіб дослідження та визначення найбільш суттєвих причинно-наслідкових взаємозв'язків між чинниками (факторами) та наслідками у досліджуваній ситуації чи проблемі. Діаграма названа на честь одного з найбільших японських теоретиків менеджменту професора Ісікави Каору, який запропонував її як доповнення до існуючих методик логічного аналізу та покращення якості процесів в промисловості Японії, втіленої на фірмі "Тойота". Запропонована схема унаочнює роботу та є засобом візуалізації та організації знань, який систематичним чином полегшує розуміння і кінцеву діагностику певної проблеми.

Причини проблеми, як правило, можуть бути згруповані у певні категорії:

- Люди: будь-хто, хто має відношення до процесу.
- Методи: як реалізується процес та чи існують певні вимоги до нього, наприклад відповідна політика, процедури, правила, вимоги.
- Технічні засоби: будь-яке обладнання, інструменти тощо для здійснення роботи.
- Матеріали: сировина, інші ресурси, тощо, що використовується для одержання кінцевого результату.
- Вимірювання: дані, що застосовуються для оцінки якості процесу.
- Середовище: умови, в яких реалізується процес (наприклад нормативно-правові норми, місцезнаходження, час, температура, культура, тощо).

*Перш ніж приступати до побудови діаграми, всі члени аудиторської групи мають прийти до єдиної думки щодо формулювання проблеми. Досліджувана проблема записується із правої сторони й замикається в коло, до якого ліворуч підходить основна горизонтальна стрілка – "хребет" (через зовнішній вигляд часто називають "риб'ячою кісткою"). Потім наносяться головні причини (причини 1-го рівня), що впливають на проблему. Вони з'єднуються з "хребтом". Далі наносяться вторинні причини (причини 2-го рівня), які впливають на головні причини ("більшої кістки"), а ті, у свою чергу, є наслідком вторинних причин, і т.д. При аналізі мають виявлятися й фіксуватися всі фактори, навіть ті, які здаються незначними.*

Така діаграма надає можливість виявити ключові взаємозв'язки між різними факторами та більше зрозуміти досліджувану проблему. Діаграма сприяє визначенню головних чинників, які мають найбільший вплив на проблему, що розглядається, та попередженню або усуненню їх дії. Зазначений метод можна використовувати при дослідженні причин проблеми та детального вивчення об'єкта аудиту.

*Практичний приклад аналізу проблеми із використанням Методу Ісікави, який був напрацьований під час проведення пілотного проекту в Державній пенітенціарній службі України наведено в [додатку 1](#).*

Крім того, питання звуження фокусу дослідження буде дуже тісно взаємопов'язано із визначенням проблем на етапі його планування. Якщо об'єкт аудиту на етапі планування діяльності з внутрішнього аудиту обрано на підставі чітко ідентифікованих ризиків, це дозволяє спростити попереднє дослідження і тоді витрати часу на його проведення будуть значно коротшими. З іншого боку, якщо на початку дослідження аудитори не чітко усвідомлюють проблему, у такому випадку їм доцільно всебічно вивчити об'єкт аудиту. Наприклад, якщо на момент початку дослідження ми знаємо, що цей об'єкт було заплановано через надходження великої кількості скарг від користувачів, то попереднє вивчення об'єкта слід, насамперед, зосередити на вивченні предмету цих скарг та питань, пов'язаних із цим. Якщо ж проблема стосується недосягнення очікуваних результатів, невиконання планових показників, - доцільно зосередитись на питаннях планування відповідної діяльності зокрема, правильності формулювання мети діяльності, розрахунку ресурсів, визначення процесу її реалізації, результативних показників тощо.

Перетворення проблеми у проблему для аудиту (тобто її звуження) у процесі вивчення об'єкта аудиту є першим кроком у процесі попереднього дослідження, що асоціюється із "аудиторською лійкою". Концепція аудиторської лійки використовується для візуалізації процесу аудиту та визначення меж аудиту. Зрозуміло, що у процесі дослідження аудиторські проблеми мають звужуватися. На рис. 7 наведено приклад «аудиторської лійки» із пілотного проекту з внутрішнього аудиту ефективності в КМДА.



Рис. 7. "Аудиторська лійка".

*Як вже було попередньо зазначено у розділі II цього посібника під час визначення теми пілотного проекту з внутрішнього аудиту ефективності в КМДА проведення установчої зустрічі з вищим керівництвом ще на початку проведення аудиту дало можливість сфокусувати питання щодо теми дослідження. Разом з цим зосередити увагу внутрішніх аудиторів на трьох найбільш проблемних аспектах такої діяльності:*

- оформлення та видача дозволів на розміщення рекламних засобів;
- проведення договірної роботи;
- здійснення контрольньо-наглядових функцій за розміщенням реклами.

Також корисним інструментом для вивчення об'єкта аудиту є здійснення аналізу процесу та його схематичне зображення, тобто побудова блок-схеми процесу, із визначенням основних його етапів. На рис. 8 наведено практичний приклад блок-схеми процесу надання адмінпослуги «Видача дозволу на розміщення зовнішньої реклами», яку побудовано

відповідно до Типових правил розміщення зовнішньої реклами під час проведення пілотного проекту з внутрішнього аудиту ефективності в КМДА.

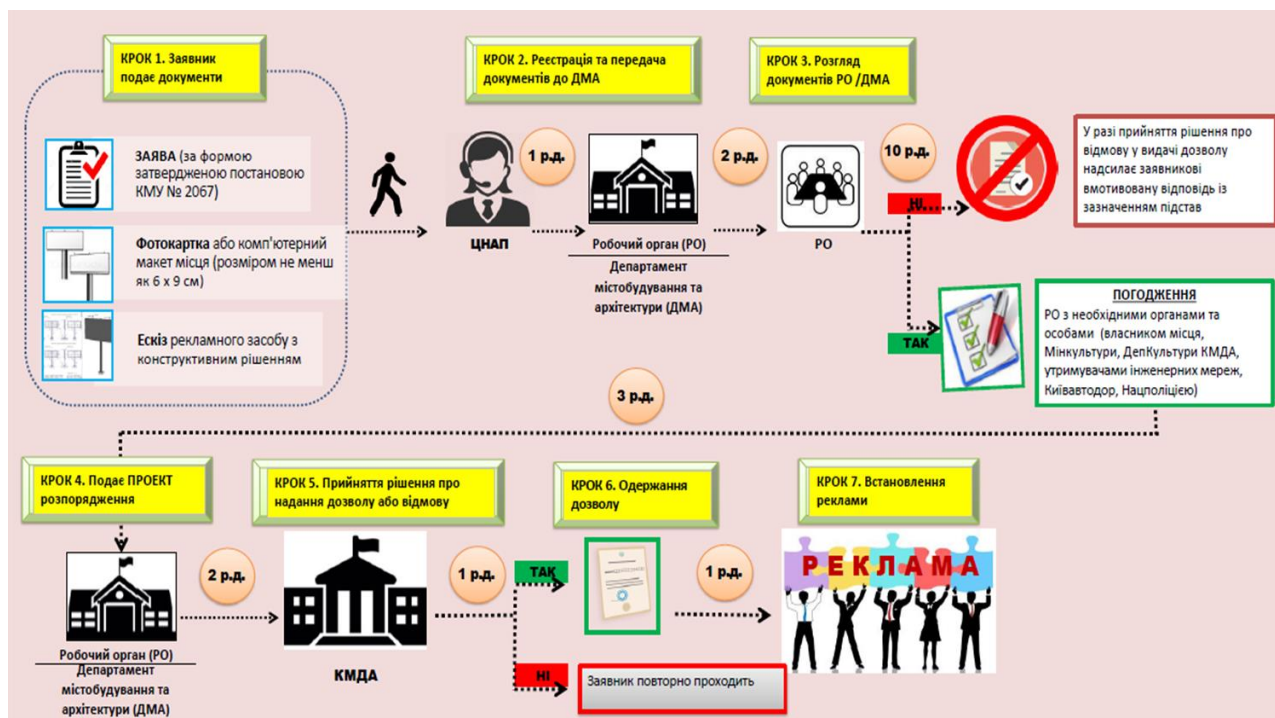


Рис. 8 Блок-схема процесу надання адмінпослуги «Видача дозволу на розміщення зовнішньої реклами»

Застосування такого інструменту, як побудова блок-схем, дозволяє отримати краще розуміння того як здійснюється певна діяльність (функція, процес, програма, адмінпослуга), та, як наслідок, надає можливість зрозуміти де є «вузькі місця» (прогалини) та яким чином можна удосконалити таку діяльність.

### 3.1.2. Формулювання цілей внутрішнього аудиту

Наступним кроком у проведенні дослідження є формулювання його цілі(ей).

Цілі аудиту є основою процесу планування, оскільки саме ціль має визначати очікуваний результат аудиторського дослідження. І як наслідок, саме за ступенем досягнення цілі(ей) оцінюється якість реалізації аудиторського завдання та відповідно діяльність аудиторської групи.

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

Під час визначення цілей аудиту ефективності необхідно також враховувати можливості підвищення ефективності досліджуваної діяльності (функції, процесу, програми, адмінпослуги), у тому числі щодо:

- покращення якості послуг;
- мінімізації ресурсів;
- покращення підзвітності;
- глибший аналіз потреб користувачів та підвищення рівня їх задоволеності з огляду на наявні ресурси;
- підвищення задоволеності співробітників (зменшення плинності кадрів і, як результат, зменшення витрат на пошук нових людей; підвищення мотивації та постійного покращення показників результативності) тощо.

Відповідно до найкращих міжнародних практик внутрішнього аудиту ефективності – його цілі завжди мають бути орієнтовані на отримання, так званої "додаткової цінності",

тобто певного "ефекту", досягнутого за результатами впровадження аудиторських рекомендацій.

Ціль аудиту має визначатися виходячи із наступних критеріїв:

- внутрішній аудит передбачає здійснення оцінки, результатом якої є отримання необхідних та достатніх аудиторських доказів з метою підготовки висновків та рекомендацій, направлених на удосконалення тих аспектів діяльності щодо яких проводився аудит;
- цілі аудиту мають визначати очікувані результати;
- ціль аудиту повинна стосуватися досягнення операційних цілей (установи, програми, адміністративної послуги, внутрішнього контролю тощо);
- аудиторське дослідження має додавати цінності та сприяти досягненню операційних цілей;
- цілі аудиту мають бути погоджені з керівництвом установи.

Виходячи з таких міркувань, зрозуміло, що цілі аудиторського дослідження мають бути дуже тісно взаємопов'язані із операційними цілями установи. Одночасно слід розуміти, що цілі аудиторського дослідження не можуть співпадати із операційними цілями, оскільки вони мають враховувати обмеженість впливу внутрішніх аудиторів на досягнення останніх.

*Якщо розглянути приклад з пілотного проекту в КМДА, то:*

*операційні цілі (цілі установи) можна сформулювати як – забезпечення надання адміністративної послуги з видачі дозволу на розміщення зовнішньої реклами відповідно до встановлених законодавчих вимог;*

*водночас цілі аудиторського завдання мають бути сформульовані у площині повноважень і відповідальності внутрішнього аудитора, наприклад - дати оцінку процесу розміщення рекламних засобів для покращення його ефективності, вдосконалення системи внутрішнього контролю, мінімізації ризиків, властивих рекламно-інформаційному середовищу тощо.*

З наведених прикладів зрозуміло, що повноваження та відповідальність внутрішнього аудитора знаходяться в площині якісного проведення дослідження, визначення проблем і підготовки чітких, конструктивних та адекватних рекомендацій (із алгоритмом їх впровадження), які матимуть на меті підвищення ефективності діяльності. При цьому, аудитор не може брати на себе відповідальність за те, що керівник погодиться та прийме до виконання його рекомендацій, що фахівці, відповідальні за відповідні напрями діяльності, забезпечать впровадження рекомендацій в повному обсязі, і зрештою за низку інших, незалежних обставин, що мають вплив на реалізацію операційних цілей (таких наприклад, як форс-мажорні обставини).

### 3.1.3. Проведення попередньої оцінки ризиків

Під час проведення попереднього дослідження об'єкта аудиту внутрішні аудитори мають аналізувати можливі ризики, які пов'язані з об'єктом аудиту, що в подальшому дасть змогу зосередити їх увагу на питаннях аудиту і обсягу аудиту. Здійснення попередньої оцінки ризиків дозволяє забезпечити більш структурований підхід до розробки відповідних питань аудиту.



Внутрішні аудитори мають проводити оцінку ризиків під час попереднього вивчення об'єкта аудиту, щоб:

- виявити сфери потенційних недоліків і прогалин в установі;
- визначити ризики та аналізувати ті, які є найбільш значними та критичними для досягнення ефективності;
- вивчити, як в установі здійснюється управління ризиками;
- зосередити аудит на сферах високого ризику та розробити відповідні питання аудиту.

У контексті аудиту ефективності необхідними є ідентифікація та аналіз ключових ризиків для досягнення цілей щодо економічності, ефективності та результативності, що, таким чином, є основою для підготовки питань аудиту та визначення обсягу аудиту.

Такий підхід дозволяє аудитору почати аналіз з отриманих знань про об'єкт аудиту і зрештою зосередити увагу на ключових критичних ризиках, які будуть враховуватися при визначенні відповідних питань та обсягу аудиту.

Попередня оцінка ризиків повинна бути містком між знаннями щодо об'єкта аудиту, та питаннями й обсягом аудиту. Ідентифікація та оцінка ризиків - це не точна наука, а діяльність, яка залежить від професійного судження аудитора, що має ґрунтуватися на знаннях, аналізі та практичному досвіді.

Як вже зазначалося у розділі 3.1.1 цього посібника для організації та проведення якісного аудиторського дослідження вкрай необхідним є отримання всебічних та послідовних знань про об'єкт аудиту. Основою для будь-якого процесу оцінки ризиків є наявність надійних та сучасних знань щодо досліджуваної сфери. Аудитор повинен набути та продемонструвати глибоке розуміння цілей програми, функції, процесу та відповідних показників результату, головних учасників, процесів та ключових елементів контролю.

Особлива увага має приділятися ризиковим сферам, тобто певним умовам, які можуть підвищувати рівень ризику, що вимагає більш глибоких знань про сферу дослідження.

Примірний перелік ризикових сфер, підготовлений Європейським судом аудиторів (European Court of Auditors (ECA)), наведено у [додатку 2](#).

Ідеї щодо ризиків можуть бути розроблені шляхом вивчення проблеми, аналізу попередньо сформованої блок-схеми та переліку очікуваних заходів контролю, а також шляхом відповідей на наступні питання:

1. Що може піти не так? Що може бути ризиком?
2. Які активи/ресурси під загрозою - майно, ресурси, інформація, репутація? Які джерела такої загрози - внутрішні чи зовнішні? На якому рівні такі загрози: стратегічному, операційному, юридичному, організаційному чи адміністративному?
3. Які фактори стримують або можуть стримувати діяльність (з точки зору економічності, ефективності чи результативності)?
4. Що може бути причиною ризику (включаючи слабкі сторони контролю)?
5. Які можуть бути наслідки чи вплив ризику?

Початкові ідеї щодо ризиків зазвичай розробляються під час мозкового штурму.

Визначення ризику доцільно здійснювати за такою послідовністю:

**Формулювання ризику = причина проблеми + вплив (або наслідок)**

Отже, ризик повинен містити таку інформацію:

- які основні причини проблеми?
- які найважливіші потенційні наслідки?

Ідентифіковані ризики можуть бути поділені за різними категоріями: тип, сфера впливу, основна причина, процес, діяльність тощо, або будь-які інші критерії, вибрані аудитором і які мають відношення до об'єкта аудиту. В таблиці 3 наведено приклади можливої категоризації ризиків.

Таблиця 3

<b>Категоризація ризиків</b>	
<b>Категорія</b>	<b>Можливі ризики</b>
<b>Економічність</b>	Ризик того, що установа не застосовує принцип економії, оскільки: <ul style="list-style-type: none"> <li>• вони не мають адекватного механізму для моніторингу досягнення бажаних результатів за мінімальними витратами;</li> <li>• існуючі процедури не гарантують, що витрати є найнижчими.</li> </ul>
<b>Ефективність</b>	Ризик того, що програма не управляється ефективно, оскільки:



Категорія	Можливі ризики
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• установа не враховує та не контролює витрати в порівнянні з отриманими вигодами;</li> <li>• установа має неадекватні процедури визначення пріоритетів та вибору проектів для забезпечення максимального впливу.</li> </ul>
Результативність	<p>Ризик того, що програма не є результативною, оскільки:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• відсутній механізм забезпечення того, що досліджувана діяльність відповідає загальним цілям установи;</li> <li>• установа не створила та належним чином не впровадила відповідні заходи для моніторингу впливу політики, програми, процесу;</li> <li>• в установі не проведено адекватну оцінку потреб та можливих вигод, що впливають з програми для підтримки рішень щодо її впровадження;</li> <li>• в установі не створений та належним чином не впроваджений механізм для виявлення слабких сторін та відхилення від цілей;</li> <li>• здійснюється непослідовне управління програмою чи послугами (різні та часто змінювані цілі та ключові показники результативності).</li> </ul>

Виходячи з рівня ризику (високий, середній чи низький), аудитор повинен визначити їх пріоритетність, щоб мати змогу виділяти та зосередити увагу при проведенні аудиту на ключових ризиках, тобто ризиках, які є суттєвими та критичними. Водночас немає чітких відповідей на те, чи є ризик суттєвим чи ні. Допомогти аудиторам при проведенні попередньої оцінки ризиків можуть відповіді на наступні питання:

1) Які з ідентифікованих ризиків є ключовими для сфери дослідження? Ризик слід вважати критичним (ключовим), якщо він може:

- загрожувати або перешкоджати досягненню цілей діяльності, програми, процесу;
- призвести до значних сум матеріальних і фінансових втрат;
- призвести до порушення законодавства та правил;
- будь-яким чином серйозно вплинути на імідж та репутацію установи.

2) Які питання аудиту можуть бути спрямовані на визначені ризики?

3) Чи буде внутрішній аудит щодо таких ключових ризиків додавати цінності установі?

Питання, які будуть розглядатися, є актуальними та цікавими для керівництва установи?

З урахуванням проведеної попередньої оцінки ризиків внутрішній аудитор може визначитися із пропозиціями щодо можливих питань аудиту.

### 3.1.4. Визначення питань аудиту, критеріїв оцінки об'єкта внутрішнього аудиту, обсягів аудиторського завдання

Цей етап планування аудиторського завдання, і власне всього внутрішнього аудиту є найбільш складним. Саме на цьому етапі внутрішній аудитор, виходячи із попереднього вивчення усієї інформації, яка стосується об'єкта аудиту, сформульованих проблеми аудиту та його цілей, **визначає питання аудиту та критерії оцінки.**

Аудитори мають визначати можливі ризики для досягнення економічності, ефективності та результативності діяльності та на основі аналізу їх причин розробити питання для аудиту.

Для визначення важливих для аудиту питань слід відповісти на такі питання:

- Наскільки сильно це впливає на результати досліджуваної діяльності (функції, процесу, програми, адмінпослуги)?
- Чи є це сферою підвищених ризиків?
- Чи пов'язано це зі значними матеріальними активами?

- Чи здатен аудит покращити результативність, підзвітність чи ефективність?
- Це проблеми сьогодення чи майбутнього? Наскільки ними цікавляться керівництво чи громадськість?

Такий підхід передбачає визначення на цьому етапі питань, що мають бути досліджені.

Питання для аудиту мають 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/ризиків;
- базуватися на проведеній попередній оцінці ризиків;
- бути значущими по відношенню до об'єкта аудиту, тобто вони мають вагоме значення для досягнення його цілей та очікуваних результатів;
- не повинні дублюватися та повторюватися;
- бути такими, що їх можна дослідити в межах внутрішнього аудиту з урахуванням наявних ресурсів і відведеного часу (забезпечують можливість збору належної інформації та джерел даних, необхідних для їх перевірки);
- бути обмеженими до 4-6 питань;
- за потреби питання можуть бути конкретизовані у підпитаннях на кожному рівні їх формулювання (залежно від складності проблеми для аудиту, наприклад так як на рис. 9).

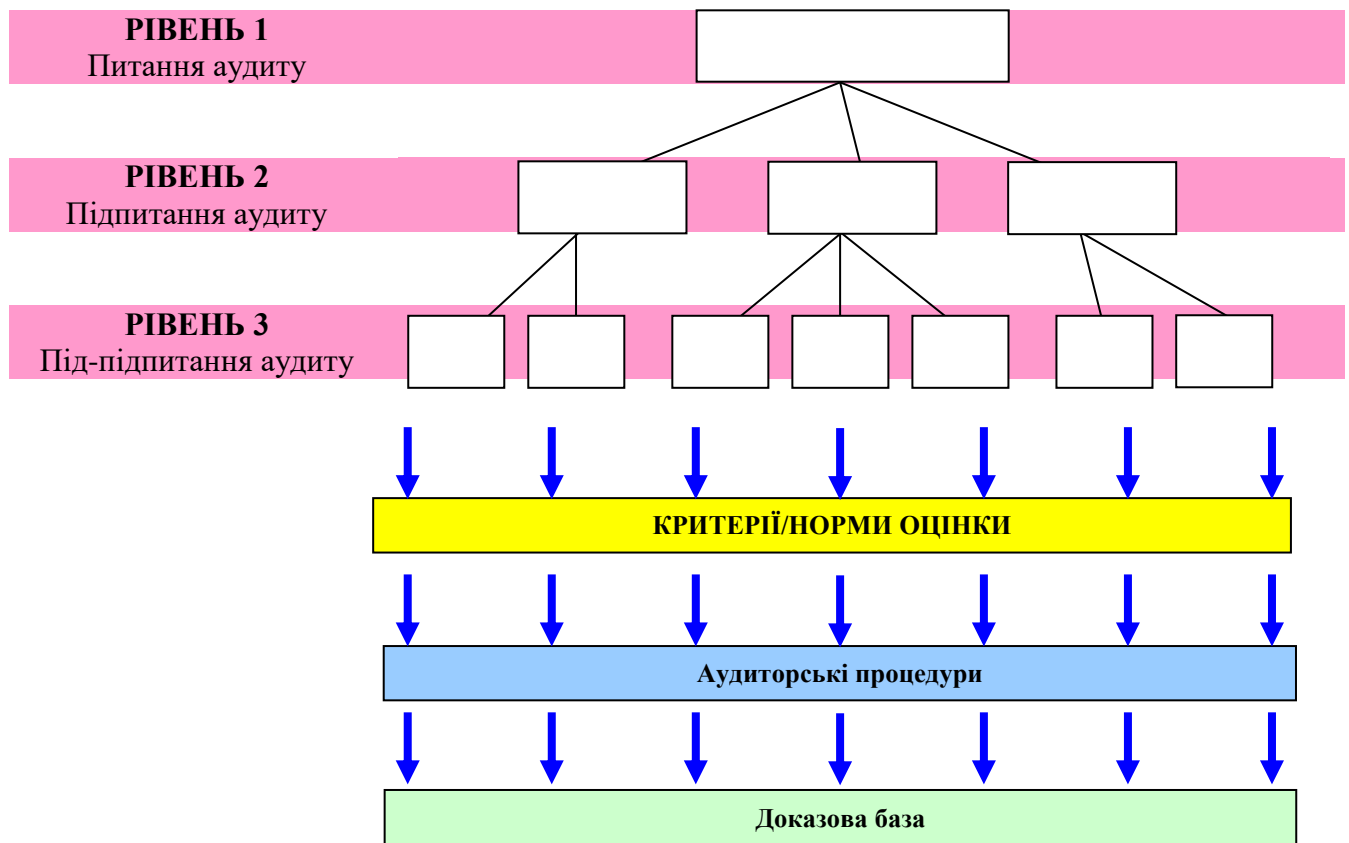


Рис. 9. Примірна схема деталізації аудиторського дослідження

Рекомендується дотримуватися саме такої логічної побудови аналізу та формулювання питань для аудиту. Кількість рівнів запитань у кожному випадку буде відрізнятися. Важливою є логічна послідовність основного запитання та підпитань для аудиту, які можна при потребі розділити на рівні (див. рис. 9).

Розпочавши процес розбиття (деталізації) питань, необхідно проаналізувати основне питання, щоб зрозуміти його складові частини та визначити, які принципи деталізації будуть застосовані. Для того щоб переконатися, що підпитання на всіх рівнях є взаємовиключними (не повторюються) і комплексними, доцільно застосувати логічний підхід до деталізації питань аудиту відповідно до одного з трьох принципів: за порядком (послідовністю),



**Основні принципи деталізації питань аудиту**

<b>За порядком (послідовністю)</b>	
Ресурси (функція, Результати) - Діяльність (процес) -	<p>У причинно-наслідковому порядку щодо елементів моделі «Внесок-Продукт» (ресурси – діяльність –результати) або послідовністю заходів.</p> <p><i>Наприклад, питання аудиту: чи існують належні процедури для забезпечення ефективності та результативності заходів, спрямованих на вирішення проблеми безперервного навчання?</i></p> <p><i>Підпитання:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Чи ресурси для навчальних потреб були використані економічним чином? (ресурси)</li> <li>- Чи управляються заходи узгоджено та ефективно? (процес)</li> <li>- Чи були проведені належні моніторингові та оціночні заходи щодо забезпечення ефективного досягнення визначених цілей? (оцінка результату)</li> </ul>
<b>За структурою</b>	
Організаційний рівень або функція	<p>По департаментах, відділах, рівнях, установах, послугах тощо</p> <p><i>Наприклад, питання аудиту: Чи установа успішно управляє процесом делегування повноважень?</i></p> <p><i>Підпитання:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Чи були установи нижчого рівня добре підготовленими до виконання делегованих повноважень?</li> <li>- Чи центральний апарат був добре підготовленим до розподіленого управління (делегування повноважень)?</li> <li>- Чи є в установі ефективні процедури моніторингу децентралізованого управління?</li> </ul>
<b>За категорією</b>	
Показники результативності	За відповідними показниками результативності
За пріоритетами	За відповідними пріоритетами програми, процесу, функції

Важливо також зазначити, що можна застосовувати різні принципи для різних рівнів питань, і в практичній діяльності такий підхід застосовується досить часто. При цьому розбиваючи кожне питання на нижчий рівень, питання має бути достатньо повним, щоб отримати відповідь на них.

Крім формулювання питань аудиту на цьому етапі внутрішній аудитор або аудиторська група мають чітко визначити та розпланувати **за кожним питанням обсяги аудиторських прийомів та процедур**, які будуть застосовані під час дослідження з метою підтвердження/спростування проблеми, а також **чіткі критерії/норми оцінки за кожним питанням**.

Згідно визначення поняття «критерій» – це «мірило», за допомогою якого формується думка щодо ефективності здійснення певної діяльності (функції, процесу, програми, адмінпослуги). Оскільки загальна концепція економічності, ефективності та

результативності має бути інтерпретована по відношенню до об'єкта аудиту, критерії/норми оцінки будуть змінюватися в різних аудиторських дослідженнях, а їх вибір зазвичай залежить від цілей і питань аудиту, а також від професійного судження аудитора.

Критерії визначають необхідний (бажаний) стан або очікування щодо процесу, програми чи операції. Критерії є основою для оцінки доказів та розуміння аудиторських знахідок, висновків та рекомендацій.

Критеріями аудиту ефективності можуть бути стандарти, за якими оцінюються аудиторські докази з урахуванням принципів економічності, ефективності та результативності. Критерії аудиту спрямовані на те, щоб визначити інструмент оцінки (допомогти аудитору відповісти на такі запитання: "На якій підставі можна оцінити фактичну діяльність?" "Що потрібно або що очікується?" "Які результати мають бути досягнуті - і яким чином?").

Загальна концепція трьох «Е» (економічності, ефективності та результативності) в аудиті ефективності має бути інтерпретована відповідними критеріями оцінки з урахуванням обраного об'єкта, цілей та питань аудиту. Саме тому критерії оцінки будуть відрізнятися в кожному аудиторському дослідженні.

Такі критерії можуть бути кількісного та якісного характеру. При цьому вони мають бути надійними, об'єктивними, корисними та повними. Відносне значення кожної з цих характеристик критеріїв до певної міри є питанням професійного судження аудитора.



Критерії/норми оцінки можуть бути вибрані або розроблені різними способами. Зокрема, вони можуть бути:

- 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 посадовими особами об'єкта аудиту;
- 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.

*Наприклад, при проведенні внутрішнього аудиту передбачається здійснення оцінки якості надання адміністративних послуг. Під час попереднього дослідження необхідно проаналізувати існуючі нормативно-правові акти у цій сфері, що дасть змогу краще зрозуміти процес надання адмінпослуги. Водночас у таких нормативно-правових актах можуть бути визначені критерії для оцінки якості цих послуг. Наприклад, Концепцією розвитку системи надання адміністративних послуг органами виконавчої влади, схваленою розпорядженням КМУ 15.02.2006 року № 90-р, встановлено критерії оцінки якості адміністративних послуг, серед яких:*

- **результативність** - задоволення потреби фізичної або юридичної особи в адміністративній послугі;

- **своєчасність** - надання адміністративної послуги в установленій законом строк;

- **доступність** - фактична можливість фізичних та юридичних осіб звернутися за адміністративною послугою, в тому числі: територіальну наближеність адміністративного органу до отримувачів послуг, наявність транспортного сполучення, можливість вільного (безперешкодного) доступу до приміщення адміністративного органу, безперешкодне одержання бланків та інших формулярів, необхідних для звернення за адміністративною послугою тощо;

- **зручність** - урахування інтересів та потреб отримувачів послуг у процесі організації надання адміністративних послуг, у тому числі: можливість вибору способу звернення за адміністративною послугою (наприклад, поштою, електронною поштою тощо), запровадження принципу "єдиного вікна", встановлення адміністративним органом графіка

приймання фізичних та юридичних осіб з урахуванням їх інтересів, удосконалення порядку оплати адміністративної послуги;

- **відкритість** - безперешкодне одержання необхідної для отримання адміністративної послуги інформації, яка розміщується на інформаційних стендах, на веб-сайтах, друкується в офіційних виданнях та буклетах, в тому числі: наявність інформації стосовно процедури надання певної послуги, переліку документів для її отримання із зразками заповнення таких документів, розміру та порядку оплати адміністративної послуги, посадових осіб, відповідальних за надання певних видів послуг; можливість отримання інформації телефоном та електронною поштою, а також кваліфікованої консультативної допомоги;

- **повага до особи** - ввічливе (шанобливе) ставлення до отримувача адміністративної послуги, у тому числі: готовність працівників адміністративного органу допомогти отримувачеві послуги в оформленні документів; дотримання принципу рівності усіх громадян; забезпечення побутових зручностей в адміністративному органі;

- **професійність** - належний рівень кваліфікації працівників адміністративного органу.

При цьому слід зазначити, що при проведенні внутрішнього аудиту ефективності з оцінки якості адміністративної послуги можна зосередити увагу лише на декількох із перелічених критеріїв оцінки відповідно до визначених на попередньому етапі ризиків і питань аудиту. Крім того, залежно від очікувань вищого керівництва та результатів проведеної попередньої оцінки ризиків, внутрішні аудиторі на основі професійного судження можуть визначати й інші додаткові критерії/норми оцінки. Тобто не слід обмежуватися лише встановленими законодавчими чи іншими вимогами щодо досліджуваної діяльності (функції, процесу).

Оцінку якості надання адміністративних послуг, необхідно проводити за актуальними критеріями, які відповідатимуть вимогам часу, а також за достатніми критеріями, що охоплюватимуть найважливіші аспекти надання послуг. Зручно користуватися такими критеріями, які можна було б відобразити в кількісному вираженні.

*Наприклад, під час проведення попереднього дослідження в межах пілотного внутрішнього аудиту ефективності в КМДА:*

Одним із **питань** було визначено – "Наскільки ефективно організований процес розміщення рекламних засобів?"

Одним з його **підпитань** – "Чи підтверджуються недоліки та проблеми при здійсненні процесу видачі дозволів на розміщення зовнішньої реклами в м. Києві, які не забезпечують створення прозорого та конкурентного рекламно-інформаційного середовища?"

У якості **критеріїв оцінки** цього підпитання визначено:

➤ **своєчасність**, зокрема:

- заяви протягом одного робочого дня реєструються в системі документообігу Департаменту після чого передаються для розгляду та подальшого опрацювання до відділу реклами Департаменту;

- протягом 2-х робочих днів з дня реєстрації заяви Департамент перевіряє місце розташування рекламного засобу, зазначене у заяві на предмет наявності (відсутності) зареєстрованого дозволу;

- дозвіл або відмова у його видачі видається не пізніше ніж протягом наступного робочого дня після прийняття відповідного рішення;

- протягом 3-х робочих днів з моменту видачі розпорядження на розміщення рекламних засобів КП "Київреклама" укладає договір на право тимчасового користування місцем з заявником.

➤ **об'єктивність (неупередженість)**, зокрема:

- відмова у видачі дозвільної документації на розміщення рекламних засобів обґрунтована та має об'єктивні підстави;

- рішення Департаменту про відмову дозвільної документації оформлюється у вигляді наказу керівника Департаменту;

- відмова може бути оскаржена у порядку, встановленому законодавством.

**Аудиторськими процедурами** для дослідження цього підпитання були визначені:

- *аналіз інформації та документів, пов'язаних з оформленням (переоформленням) дозволів, скасуванням та продовженням строку їх дії.*
- *документальна перевірка договорів на право тимчасового користування місцем для розміщення рекламних засобів.*
- *інтерв'ю з представниками дозвільного органу та КП «Київреклама».*



Водночас окрему увагу внутрішнім аудиторам доцільно приділити аналізу показників результативності (або інших визначених в установі кількісних показників, які характеризують результати досліджуваного напрямку діяльності (функції, процесу)). У міжнародній практиці ці показники називають ключові показники ефективності (KPIs) – це система оцінювання, яка дозволяє установі відслідкувати прогрес у досягненні своїх стратегічних і операційних цілей. Основним їх призначенням є виокремлення найважливіших аспектів діяльності установи та її підрозділів і кількісне вимірювання їх результатів.

Ключові показники ефективності (KPIs) успішно використовують в міжнародній практиці для управління ефективністю діяльності установи та забезпечення прогресу у досягненні стратегічних цілей.

Під час проведення аудиту ефективності внутрішнім аудиторам необхідно провести аналіз ключових показників ефективності (у разі їх встановлення), які стосуються досліджуваного об'єкта аудиту, не лише на предмет їх виконання, але також і щодо правильності та відповідності їх встановлення. У міжнародній практиці існують такі вимоги до системи ключових показників ефективності (KPIs):

- *Зв'язок зі стратегією*, оскільки система KPIs – це інструмент приведення стратегії у дію за допомогою показників, які відповідають стратегії та відображають прогрес у її досягненні.

- *Кількісне вимірювання*, тобто можливість сформулювати показник у гривнях, відсотках, штуках, метрах тощо, тобто кількісно. При виборі KPIs до мінімуму зводяться показники, які дають суб'єктивну оцінку діяльності та використовують якісні оцінки («відмінний», «добрий», «задовільний» тощо).

- *Доступність* вказує на те, наскільки доступними є дані для розрахунку показника – чи їх можна без проблем отримати у бухгалтерії або відповідному відділі, чи потрібно проводити складні розрахунки чи інші дослідження тощо. У багатьох випадках важливими є час та вартість отримання даних щодо показника, який треба оцінити.

- *Зрозумілість* – показники, що обираються, мають бути зрозумілими користувачам та спонукати їх до дії. Цього важко досягти, якщо цільова аудиторія не розуміє значення обраних показників. Користувачі мають швидко розуміти як операційне, так і стратегічне значення кожного показника.

- *Порівнянність* – здатність показника забезпечувати порівняльний аналіз (за часовими періодами у динаміці, з іншими підрозділами тощо).

- *Періодичність* – показник, що може вимірюватися щотижня або щомісяця, матиме перевагу над тим, що вимірюється щороку або двічі на рік. Це важливо з огляду на постійний моніторинг діяльності підрозділів, тому оцінка періодичності розрахунку показників теж повинна враховуватися.

У випадку якщо при встановленні ключових показників ефективності дотримано зазначені вимоги та такі показники є релевантними, то внутрішні аудитори можуть використовувати такі KPIs як критерії/норми оцінки під час проведення аудиту ефективності з урахуванням цілей аудиту та питань, які досліджуються.



Як бачимо, такий підхід на етапі планування дослідження забезпечує не лише чітке визначення питань, які підлягатимуть дослідженню, а й чіткі критерії/норми оцінки.

Загальний набір критеріїв/норм оцінки має слугувати внутрішньому аудитору моделлю для порівняння і відображати ідеальну ситуацію (як повинно бути?), з якою буде порівнюватися реальний стан об'єкта аудиту (як є?). Внутрішнім аудиторам під час визначення критеріїв аудиту необхідно брати до уваги цілі аудиту. Адекватні критерії оцінки та надійний аналіз даних – запорука обґрунтованого аудиторського висновку.

Водночас належне планування дозволяє внутрішньому аудитору вже на цьому етапі чітко усвідомити хід майбутнього дослідження, включаючи можливі джерела доказової бази в розрізі кожного окремого питання аудиту, очікувані знахідки та критерії їх оцінки. В свою чергу ретельне визначення усіх цих аспектів на етапі попереднього планування дозволить максимально точно оцінити необхідні ресурси (часові, людські тощо) та скласти якісну програму внутрішнього аудиту.

З огляду на вищевикладене стає цілком зрозумілим, чому саме цей етап дослідження вважається найбільш складним та відповідно вимагає значного часу.

На практиці з метою систематизації усіх зазначених аспектів планування дослідження та суттєвого спрощення подальшого проведення внутрішнього аудиту, результати цього етапу рекомендується оформити у вигляді **матриці планування дослідження**.

*Для наочного представлення матриці планування дослідження, її приклад з пілотного проекту в КМДА наведено в [додатку 3](#).*

### **3.1.5. Підготовка програми внутрішнього аудиту, визначення послідовності і термінів виконання робіт, розрахунок планових трудових витрат**

Якщо на попередньому етапі внутрішніми аудиторами достатньо ретельно сплановано критерії/норми оцінки, аудиторські прийоми, процедури та можливі джерела доказової бази в розрізі кожного окремого питання (підпитання) аудиту, тобто фактично складено базовий обсяг планових робіт у межах дослідження, то наступним кроком залишається:

- чітко визначити перелік установ, на яких виходячи з потреб та можливостей планується досліджувати ті чи інші питання;
- визначити послідовність і терміни виконання цих робіт;
- максимально об'єктивно та із врахуванням початкових обмежень розрахувати планові трудові витрати;
- визначити склад аудиторської групи, який повинен відповідати характеру і ступеню складності внутрішнього аудиту та його окремих завдань, а також враховувати початкові обмеження у термінах і трудових ресурсах (враховуючи необхідність залучення до складу групи експертів з інших підрозділів, установ);
- чітко розподілити завдання та обсяги робіт між членами аудиторської групи та ознайомити членів групи із розподілом;
- за необхідності скласти робочий план аудиту та підготувати інші організаційні документи, визначені внутрішніми документами з питань здійснення внутрішнього аудиту, які необхідні для початку аудиту (наприклад: накази, листи-запити до установ, на яких планується проведення дослідження, звернення щодо залучення експертів до участі в дослідженні тощо).

Внутрішній аудит доцільно планувати із використанням робочого плану. Такий підхід спрощує завдання керівнику аудиторської групи щодо забезпечення контролю за ходом виконання завдань кожним членом групи та полегшує вчасне завершення аудиту. Робочий план може мати форму *Плану заходів* або *Часового графіка*, у будь-якому випадку він має чітко визначати виконавців та терміни виконання робіт.

Крім того, такий робочий план дозволяє вже на етапі планування чітко розподілити роботу між членами групи, їх повноваження та окреслити відповідальність кожного члена групи.

Слід зазначити, що важливим моментом в організації аудиту є чисельність та персональний склад аудиторської групи. Як правило, внутрішні аудитори не можуть бути фахівцями у специфічних питаннях, як наприклад медицина, будівництво, сільськогосподарські роботи і т. д. У випадку, коли необхідні спеціальні знання, рекомендується залучати експертів у відповідній сфері, яка підлягає оцінці.

Після ретельного та якісного планування аудиторського завдання, внутрішній аудитор складає програму внутрішнього аудиту, структура якої визначена Стандартами внутрішнього аудиту.

### ***3.2. Виконання аудиторського завдання щодо оцінки ефективності***

***Метою етапу виконання аудиторського завдання*** є збір належної, надійної та повної інформації, яка б дозволила аудитору підтвердити або спростувати попередньо ідентифіковані ризики чи проблеми, дослідити визначені питання аудиту і забезпечити належну доказову базу, що має підтверджувати висновки, зазначені в аудиторському звіті.

Після того як внутрішнім аудитором проведено попереднє дослідження об'єкта аудиту, відповідно чітко визначено питання, що підлягають дослідженню (ризикові сфери), критерії їх оцінки об'єкта аудиту, сформовано матрицю планування дослідження та затверджено Програму внутрішнього аудиту (та за необхідності робочий план) він має перейти безпосередньо до виконання аудиторського завдання. Цей етап включає збір та аналіз даних (аудиторських фактів), порівняння їх із попередньо визначеними критеріями, формування доказової бази за кожним питанням аудиту та, з огляду на її достатність, підготовку обґрунтованого висновку за результатами аудиту. Схематично цей процес можна відобразити на рис. 10.

Розпочинається етап виконання аудиторського завдання збором та аналізом даних та інформації. Одержані аудиторські знахідки порівнюються із встановленими на етапі планування критеріями/нормами оцінки за кожним питанням (підпитанням), що повинно сформулювати доказову базу, достатню для підготовки обґрунтованих висновків щодо оцінки ефективності діяльності.

Проведення аудиту ефективності вимагає від внутрішнього аудитора як аналітичних, так і комунікаційних здібностей. Аналітичний процес стосується збору, аналізу та оцінки даних, підготовки доказової бази, аудиторських висновків, а комунікаційний процес супроводжує усі етапи дослідження: починаючи від проведення попереднього вивчення об'єкта аудиту, впродовж усього збору даних, аргументів, проведення опитувань та інтерв'ю, аж до презентації результатів дослідження.

В цілому, існують різні джерела даних/інформації. Як правило, аудитори працюють із нормативно-правовою базою, документами, статистичними та звітними даними, фізичними об'єктами (будівлі, дороги тощо), людьми, які виступають джерелом інформації. Також існують різні методи збору інформації. З цією метою в аудиті доцільно розрізняти ***джерела даних*** та ***методи збору даних***.

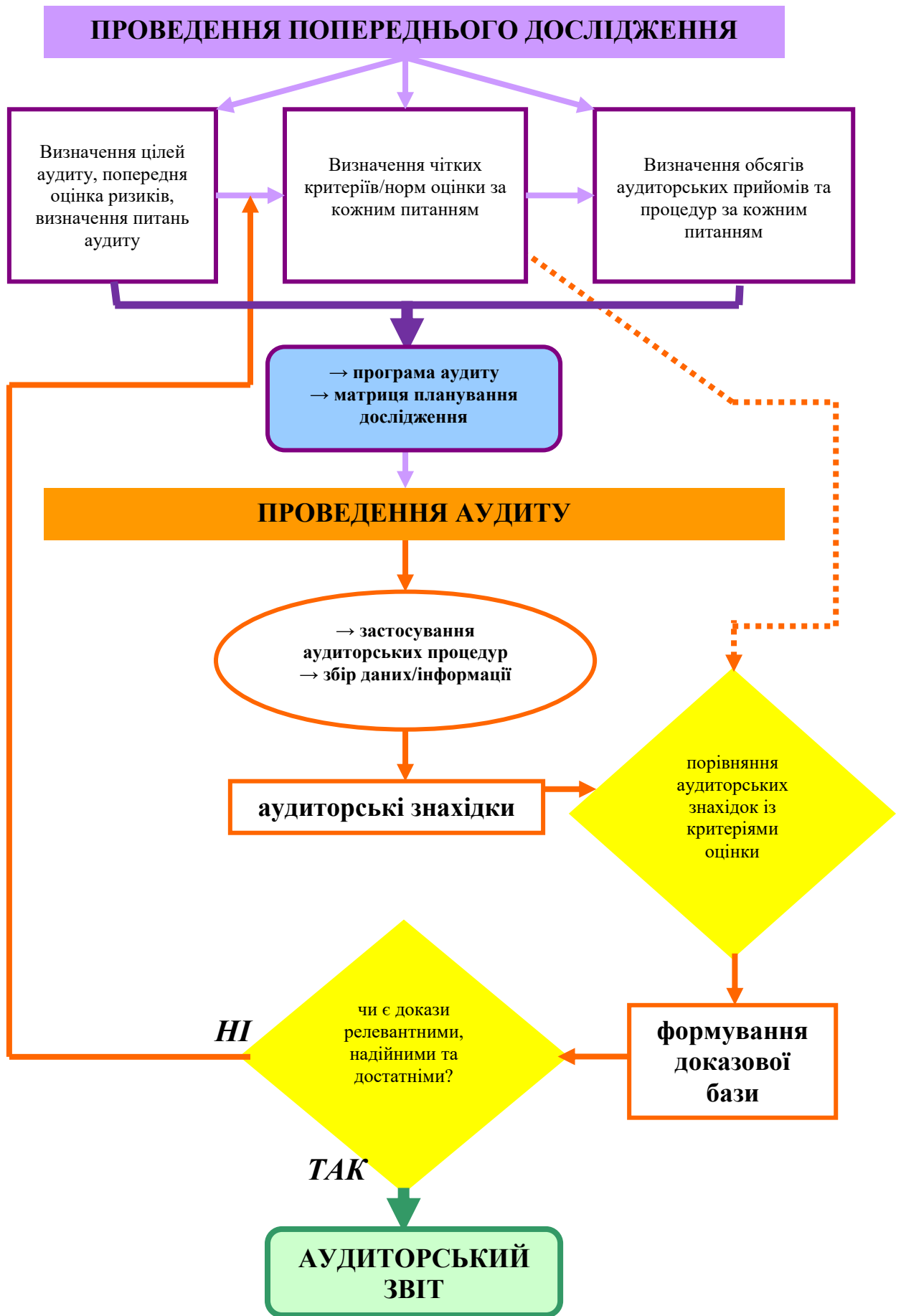


Рис. 10. Схема проведення аудиту



### 3.2.1. Джерела та методи збору аудиторських даних/інформації

Вимоги вітчизняних нормативно-правових актів передбачають збір аудиторських доказів із використанням різних джерел даних/інформації, а також застосуванням методів, методичних прийомів і процедур, що забезпечують обґрунтованість висновків за його результатами.

У практичній діяльності внутрішні аудитори самостійно визначають як методи, методичні прийоми та процедури, які застосовуються під час аудиту, так і джерела даних для отримання доказової бази. Їх вибір залежить від об'єкта внутрішнього аудиту та вимог внутрішніх документів з питань здійснення внутрішнього аудиту. На цьому етапі внутрішній аудитор вже може мати визначені джерела, зазначені в матриці планування дослідження.

Під час збору даних в ході проведення дослідження аудитори мають дотримуватись попередньо складеної Програми аудиту та матриці планування дослідження, у яких вже визначено чітку послідовність і порядок застосування окремих методів аудиту, методичних прийомів і процедур для отримання відповідної інформації. Водночас додаткові обставини, виявлені, з'ясовані в ході дослідження, можуть змусити аудитора розширити та/або обґрунтовано відкоригувати попередньо визначені методи збору та джерела даних, а також у разі необхідності внести зміни до програми аудиту.

Аудиторські дані можуть бути двох основних категорій: **кількісні** та **якісні**. Кількісні дані стосуються, наприклад, цифр та цифрових співвідношень. Якісні дані можуть стосуватися взаємозв'язків або загальних спостережень за умовами роботи.

Як правило більшість основних джерел отримання аудиторських даних можуть одночасно стосуватись обох вищезазначених категорій, водночас існують джерела, які можуть містити лише кількісні або навпаки лише якісні дані. Серед основних джерел отримання аудиторських даних/інформації на практиці виділяються:

- законодавча та нормативно-правова база;
- паспорти бюджетних програм та звіти про їх виконання;
- дані первинних документів і звітів, у яких відображається основна інформація про процеси та операції;
- облікові реєстри, де нагромаджується й узагальнюється інформація зі звітів та доданих до них первинних документів;
- фінансова, бюджетна, статистична, податкова та інші види звітності;
- розрахунки, кошториси, калькуляції, договори, контракти, накази, розпорядження (в т.ч. кадрові: розподіли відповідальності, положення, посадові інструкції) тощо;
- інвентаризаційні матеріали (описи, порівняльні відомості);
- матеріали контрольних заходів;
- дані, отримані за результатами експертних перевірок, лабораторних аналізів, контрольних замірів;
- скарги, звернення, запити правоохоронних, інших органів, фізичних та юридичних осіб;
- доручення урядових структур, керівних державних органів, внутрішні доручення керівництва установи;
- оформлені дані, отримані за результатами проведення анкетування, інтерв'ювання, опитування;
- інші документи та матеріали, необхідні для проведення внутрішнього аудиту.

Цей список не є виключним.

*Наприклад, якщо під час аудиту ефективності досліджується якість надання адміністративних послуг, то крім зазначених джерел інформації також будуть досліджуватися інформаційні та технологічні картки адміністративних послуг; дані Єдиного державного порталу адміністративних послуг (<http://www.mya.gov.ua/>); заяви на отримання адміністративних послуг та інші необхідні документи.*

Аудитор одержує аудиторські дані/інформацію, які у подальшому формують доказову

базу, шляхом застосування одного або декількох методів аудиту. Метод аудиту – це сукупність прийомів, використовуваних для дослідження об'єктів внутрішнього аудиту.

**До складу методичних прийомів аудиторського дослідження відносяться:**

- **аналітичний огляд** – це вивчення важливих тенденцій та інших даних, що характеризують об'єкт аудиту, а також дослідження незвичних і неочікуваних змін у процесі реалізації функцій. Аудитор на основі даних, отриманих в процесі аналітичного огляду, опитує керівництво та інших посадових осіб про причини виявлених тенденцій та/або неочікуваних відхилень, а отримані відповіді потім досліджуються і підтверджуються;

- **аналітичні тести** – це методи порівняння, як в абсолютних одиницях, так і у відносних (індекси, коефіцієнти, відсотки);

- **документальна перевірка** – це перевірка документів і записів, яка може бути формальною, арифметичною та перевіркою по суті, у тому числі:

- **формальна перевірка** – це візуальна перевірка правильності записів усіх реквізитів, у виявленні безпідставних виправлень, підчисток, дописувань у тексті й цифрах, у перевірці достовірності підписів посадових і матеріально-відповідальних осіб;
- **арифметична перевірка** – це перевірка документів на предмет правильності розрахунків у документах, облікових регістрах і звітних формах;
- **перевірка документів по суті** – це перевірка документів, яка дає змогу встановити законність і доцільність операцій, правильність відображення операцій на рахунках.

- **фактична перевірка** - це перевірка кількісного і якісного стану об'єкта аудиту, який встановлюється шляхом обстеження, огляду, обмірювання, перерахунку та інших способів перевірки фактичного стану активів;

- **перевірка механічної точності** - це повторна перевірка підрахунків і передачі інформації;

- **спеціальна перевірка** – це перевірка, яка здійснюється із залученням фахівців вузької спеціалізації (наприклад, спеціаліста з будівництва, технологів);

- **підтвердження** – це одержання письмової відповіді від відповідальних за процес для підтвердження точності інформації;

- **спостереження** – це методичний прийом, що дає можливість одержати загальну характеристику об'єкта аудиту, на підставі візуального огляду, тривалого спостереження;

- **опитування шляхом проведення інтерв'ю, анкетування** – це одержання письмової або усної інформації від осіб, які відповідають за діяльність (процес), яка є об'єктом аудиту, супроводжують її в цілому або на окремих етапах, або є користувачами/споживачами її результатів.

При цьому інтерв'ю допомагає зібрати якісні дані, а анкети – дані більш кількісного характеру. Аудитори можуть також використовувати контрольну групу, куди входить персонал установи, в якій проводиться аудит, люди, що мають спеціальні знання про об'єкт аудиту.

Різні методологічні підходи можуть застосовуватися на різних етапах аудиту та для різних цілей. Якісні методи особливо корисні на ранніх етапах аудиту для виявлення значущих проблем, розробки попередніх ідей та визначення питань аудиту. Ці методи також особливо підходять для дослідження специфічних і складних проблем. Кількісний аналіз, що включає вивчення числових даних, є одним з інструментів аудиту для розробки висновків на основі доказової бази. Такий аналіз дає значну користь аудиторській роботі, оскільки може забезпечити чіткі показники витрат, вигід та результативності та продемонструвати їх вплив на досліджуваний об'єкт аудиту.

Аудит ефективності, як правило, поєднує різні методи для отримання даних та підтвердження результатів з різних джерел, а також поєднання якісних та кількісних даних. Така комбінація методів і даних необхідна для надання достовірних доказів, що підтверджують висновки та рекомендації, а кількісні дані надають можливість демонстрації

значущості аудиторських висновків та рекомендацій.

### 3.2.2. Аудиторське інтерв'ю

У процесі проведення внутрішнього аудиту аудиторське інтерв'ю відіграє значно більше значення. Саме цей методичний прийом аудиту є важливим способом отримання і підтвердження інформації і фактів про те, як діють системи і механізми внутрішнього контролю.

Під час проведення аудиту ефективності доцільно поговорити із галузевими фахівцями (управлінцями, керівниками), про те, що обмежує їхню діяльність. Також важливо поспілкуватися з керівниками та/або фахівцями про те, де, на їхню думку, можливі ризики в їхній діяльності.

#### **Існує два типи інтерв'ю – спрямовані і неспрямовані.**

Спрямоване інтерв'ю призначене для отримання конкретної інформації щодо фактів, які піддаються дослідженню - наприклад, порядок планування діяльності установи. Зазначений вид інтерв'ю аудитор планує таким чином, щоб встановити, яка інформація необхідна для дослідження, і визначає перелік питань, що забезпечать такою інформацією. Аудитор контролює хід усієї зустрічі, задаючи тон і темп і спрямовуючи обговорення відповідно до запланованих цілей і питань. Перевага спрямованого інтерв'ю полягає в тому, що вони дають аудитору саме те, що він хоче знати. Недоліком є те, що вони виявляють дуже мало додаткової інформації.

Натомість неспрямоване інтерв'ю призначене для забезпечення розуміння об'єкта аудиту або окремих його аспектів. Уникаються прямі питання, інтерв'ю структуроване тільки в тій мірі, яку визначає аудитор, і відкриває широкий простір для обговорення. Цей підхід має потенціал, щоб розкрити нові сфери та питання для аудиту, але ці інтерв'ю мають добре контролюватися, інакше вони можуть бути дуже довгими.

Не існує "найкращого" методу інтерв'ю. Підхід залежить від людини, яку опитують, характеру аудиту, типу необхідної інформації і наявного часу. У багатьох випадках інтерв'ю є поєднанням цих двох підходів, починаючи зі спрямованого підходу, щоб отримати необхідну інформацію, і закінчуючи неспрямованим підходом, щоб дозволити опитуваному розширити дискусію.

Незалежно від того, який підхід обирається аудитором, існує низка кроків, які він повинен зробити, щоб отримати максимальну користь від інтерв'ю. Серед основних етапів інтерв'ю слід визначити наступні.

**Планування інтерв'ю.** При плануванні інтерв'ю аудитор повинен:

- вирішити, яка мета зустрічі;
- вирішити, яку інформацію він хоче від опитуваного;
- продумати місце проведення інтерв'ю. Рекомендується проводити інтерв'ю в офісі опитуваного (якщо він/вона не наполягає на іншому). Важливо, щоб обстановка для інтерв'ю сприяла тому, щоб опитуваний почувався "у своїй тарілці" і, бажано, щоб інтерв'ю не переривали;
- завчасно повідомити опитуваному, яка мета зустрічі;
- попередньо повідомити про необхідність будь-якої конкретної інформації;
- підготувати будь-які файли і документи, які будуть необхідні на інтерв'ю;
- заздалегідь записати питання, які будуть задані.

При організації інтерв'ю намагайтеся планувати їх з короткими перервами між ними. Це дасть час переглянути нотатки, поки обговорення ще свіже в голові.

**Відкриття інтерв'ю.** Не піддавайтеся спокусі перейти одразу до інтерв'ю. Натомість докладіть зусиль, щоб створити невимушену атмосферу для опитуваного і налагодити контакт з ним/нею. Присвятіть час дещо загальній розмові, щоб опитуваний почав легко говорити. Це особливо важливо, коли опитуваний здається наляканим, або є молодшим персоналу.

Однак, якщо опитуваний обмежений у часі, "світські бесіди" можуть бути небажаними і дратувати його. Почніть інтерв'ю залежно від настрою опитуваного, але завжди намагайтеся бути неформальними, доброзичливими і природними. Водночас, слід пам'ятати, що ці поради стосуються переважно інтерв'ю, які проводяться під час аудиту ефективності.

Перед початком основної частини інтерв'ю, корисно перевірити, скільки часу є у розпорядженні опитуваного. Це дозволяє аудитору підлаштувати підхід, швидкість і фокус інтерв'ю (якщо необхідно).

Варто також інформувати опитуваного, що ви будете робити нотатки, наскільки конфіденційними будуть його/її відповіді, чи він/вона матиме право ознайомитися з цими записами наприкінці інтерв'ю, що ви не будете задавати питання особистого характеру, і що записуватиметься тільки та інформація, яка має відношення до аудиту. Якщо, ймовірно, буде більш однієї зустрічі з людиною, було б також корисно повідомити йому/їй про це.

**Проведення інтерв'ю.** Важливо не проводити інтерв'ю, як допит. Майте на увазі, що здебільшого весь час повинен говорити опитуваний, а аудитор повинен уважно слухати.

Під час інтерв'ю варто пам'ятати:

- не говоріть зверхньо з опитуваним, навіть якщо він значно молодший за вас;
- підтримуйте приязний, приємний і зацікавлений стиль - навіть якщо опитуваний неприємний і відмовляється від співпраці;
- дивіться на опитуваного, коли він/вона говорить, і коли ставите питання. Уникайте надто пронизливого погляду, який може викликати збентеження або напруженість, відводьте погляд убік час від часу;
- доцільно використовувати посмішки, кивки головою на знак згоди, поки опитуваний говорить, щоб проявити увагу та інтерес;
- не робіть нічого, що може вказувати на незгоду, несхвалення або недовіру до сказаного;
- не коментуйте неприязно і не оскаржуйте будь-що сказане. Однак, попросіть роз'яснення та уточнення в разі потреби;
- не втягуйтеся в суперечку;
- будьте насторожі щодо реакцій, які можуть вказати, що він/вона не впевнений або не розуміє, що було сказано;
- ретельно обдумайте отримані відповіді. По-перше, щоб вирішити, що є фактом, а що думкою, а по-друге, щоб визначитися щодо майбутнього напрямку опитування.

**Підтримка обговорення у правильному руслі.** Будьте готові до того, що певна кількість часу буде змарнована в будь-якому інтерв'ю, в основному тому, що опитувані відхилитимуться від теми. Деякі з них, більші схильні відхилитися від теми, ніж інші. Дуже важливо, щоб аудитор не заохочував опитуваного робити будь-які відступи.

Будьте тактовні, коли необхідно повернути опитуваного назад до теми. Контроль над такими відступами може бути серйозною проблемою. Якщо аудитор занадто очевидний, то існує ризик втратити співпрацю з опитуваним. Якщо аудитор не контролює відступи, то час буде витрачено даремно, а необхідну інформацію, ймовірно, не буде зібрано. Спробуйте постійно проявляти зацікавленість до того, що говориться, і уникнути ознак невдоволення або нетерплячості.

**Завершення інтерв'ю.** Як тільки аудитор досягнув усього, чого хотів від інтерв'ю, треба ініціювати його завершення. Однак, якщо опитуваний, очевидно, готовий говорити і дає корисну інформацію, не зупиняйтеся тільки тому, що визначений час минув, оскільки корисна інформація може бути втрачена таким чином.

На закінчення інтерв'ю дотримуйтеся звичайних правил ввічливості. Завжди:

- дякуйте опитуваному за час і допомогу;
- попросіть їх сказати вам, якщо після зустрічі вони не згадали щось інше важливе або доречне;
- підтвердіть будь-які дії, погоджені у ході інтерв'ю, наприклад, домовленість про

надання документів, додаткової інформації;

- залиште собі можливість повернутися для отримання додаткової інформації або роз'яснень, кажучи щось на кшталт: "Цілком можливо, що мені буде потрібно щось уточнити, коли я перегляну свої нотатки. Якщо так станеться, ви не заперечуйте, щоб я подзвонив до вас чи прийшов знову на кілька хвилин?".

**Після інтерв'ю.** Спробуйте переглянути нотатки якомога швидше після інтерв'ю. Внесіть зміни до нотаток та визначте, яка додаткова інформація або роз'яснення є необхідними. Якщо аудитор погодився щось зробити або надати що-небудь опитуваному, подбайте про те, щоб це було зроблено якомога швидше. Якщо цього не зробити, то це зашкодить довірі і відносинам з опитуваним.

Крім того, корисно пам'ятати низку "неписаних" правил щодо організації та проведення інтерв'ю.

1. Ставте відкриті запитання.
2. Будьте обережними із навідними запитаннями.
3. Робіть запитання короткими та однозначними.
4. Уникайте запитань, які складаються з двох частин.
5. Використовуйте послідовні запитання.
6. Спостерігайте за опитуваним, а не тільки слухайте його.
7. Проявляйте інтерес до відповідей опитуваного.
8. Дбайте про тон і атмосферу.

*Практичний приклад підготовленого переліку питань для інтерв'ю із відповідальними за діяльність, складений в ході проведення пілотного проекту з внутрішнього аудиту ефективності в КМДА міститься у [додатку 4](#) до цього посібника.*

### **3.2.3. Кількісний та якісний аналіз даних, їх оцінка, формування доказової бази**

Наступним кроком у процесі виконання аудиторського завдання з оцінки ефективності є зведення та аналіз зібраних даних (аудиторських знахідок), а також їх порівняння із визначеними критеріями/нормами оцінки. Це забезпечить формування доказової бази за кожним питанням (підпитанням) аудиту з метою підготовки обґрунтованих висновків за результатами аудиту.

Для ефективної роботи доцільно поєднувати різні типи аналізу даних (кількісний та якісний аналіз).

При проведенні кількісного аналізу статистичних/звітних даних в процесі дослідження рекомендується використовувати прості методи аналізу. Складні дослідження, що ґрунтуються на статистичних методах, таких, як аналіз тенденцій, регресивний аналіз та варіативний аналіз, також можна використовувати, однак це вимагає від аудитора глибокого знання цих методів та наявності програмного забезпечення.

Окрім кількісного аналізу даних доцільно використовувати і якісний аналіз, який дозволяє аудитору сформувати розуміння причинно-наслідкового зв'язку за кожним питанням (підпитанням) аудиту. Наприклад, під час інтерв'ю аудитор шукає спільні факти, інформацію, що стосуються ризиків/питань (підпитань) аудиту. Тут можна використати якісний аналіз для їх оцінки, а також для пояснення аспектів діяльності, яка досліджується.

Вивчаючи внутрішні документи, аудитор може або збирати статистичну інформацію, або систематично аналізувати текст та шукати положення, які стосуються питань аудиту.

Останнім кроком в аналізі даних є об'єднання результатів, отриманих за допомогою різних видів аналізу. Це означає, що результати інтерв'ю можуть бути об'єднані з аналізом статистичних даних, результати вивчення конкретних внутрішніх документів – із результатами обстежень тощо.

Аналізуючи дані, отримані під час проведення дослідження, особливо важливо розподілити та структурувати їх за кожним питанням (підпитанням) аудиту відповідно до складених на етапі планування програми внутрішнього аудиту і матриці планування

дослідження (див. [додаток 3](#)) та порівняти із визначеними у ній критеріями оцінки.

*Класифікація та реєстрація зібраних даних.* На початку виконання аудиторського дослідження доцільно документувати аудиторські знахідки, отримані з різних джерел, особливо, якщо таких джерел багато, а окремі з них також передбачають певну систематизацію сукупності. Оскільки вже через кілька місяців важко буває пригадати навіть найочевиднішу деталь для всіх даних, які були зібрані. Розроблена на етапі попереднього дослідження Матриця планування дослідження, яка дозволяє чітко систематизувати отриману інформацію, суттєво полегшує таку роботу.

*Наприклад, одним із підпитань, які досліджувались в ході пілотного аудиту в КМДА, було визначено: "Оцінка своєчасності реєстрації заяв розповсюджувачів реклами щодо надання дозволу". Відповідно до розробленої на етапі попереднього дослідження Матриці планування дослідження в межах вивчення цього підпитання документальній перевірці та аналізу підлягали 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 була наявність більше 5% випадків несвоєчасної реєстрації заяв.*

*Відповідно на етапі проведення дослідження цього підпитання було здійснено кількісний аналіз статистичних даних 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.*

За результатами цього кроку формуються аудиторські висновки та доказова база за кожним питанням аудиту, яка складає основу аудиторського звіту.

Внутрішні аудитори мають оцінити, чи є докази достатніми, релевантними та надійними як це передбачено Стандартами внутрішнього аудиту.

Професійне судження допомагає аудиторам визначати достатність і релевантність доказів вцілому. При цьому навіть великий обсяг доказів, не компенсує відсутність релевантності чи надійності доказів.

Для аналізу кількості та якості аудиторських доказів можна враховувати наступні критерії, які доможуть визначити чи докази відповідають цим характеристикам (таблиця 5), що розроблені Європейським судом аудиторів (European Court of Auditors (ECA)).

Таблиця 5

Мета з якою будуть використовуватися докази	Підвищені вимоги необхідні для доказів, на яких ґрунтуються аудиторські знахідки, чим для загальної інформації про об'єкт аудиту, яка наводиться в звіті
Рівень матеріальності або суттєвості аудиторських знахідок	В загальному чим вищий рівень матеріальності або суттєвості, тим підвищені вимоги щодо необхідних доказів
Ступінь незалежності джерела доказів	Більша довіра до доказів, отриманих із незалежних джерел
Вартість отримання додаткових доказів у взаємозв'язку із перевагами від одержання підкріплення знахідок і висновків	Вартість отримання додаткових доказів має бути меншою від переконливості загального обсягу доказів
Ризик надання неправильного аудиторського висновку	Чим більший ризик юридичних дій, суперечок або несподіванок від повідомлення аудиторських знахідок, тим підвищені вимоги до доказів є необхідними

Зібравши докази за допомогою декількох методів і з різних джерел, надійність



аудиторських доказів підвищується. Необхідно використовувати широкий спектр таких методів з урахуванням питань аудиту та об'єкта аудиту, водночасно враховуючи при цьому витрати та часові обмеження.

З точки зору своєї форми та способу збирання, докази можуть бути класифіковані як фізичні, документальні чи відгуки. Фізичні докази отримуються шляхом безпосереднього спостереження за процесом або операціями. Такі докази можуть бути задокументовані у коротких примітках, фотографіях, відеороліках, кресленнях, діаграмах, картах або фізичних зразках. Документальне підтвердження - це вже існуюча інформація, така як листи, договори, бухгалтерські записи, рахунки-фактури, електронні таблиці, виписки з бази даних, інша інформація. Відгуки - це докази, що отримуються за допомогою запитів, інтерв'ю або анкет. Кожен тип доказів має власні сильні та слабкі сторони. Відгуки можуть бути корисним лише для тлумачення або підтвердження документальних або фізичних доказів. Документальні докази мають використовуватися для підтвердження, підтримки або заперечення відгуків тощо.

Якщо аудитори дійшли висновку, що докази не є достатніми або релевантними, вони не можуть використовувати такі докази для обґрунтування висновків. Докази не є достатніми або релевантними, коли:

- використання доказів несе неприпустимо високий ризик того, що це може призвести до надання неправильного чи неналежного висновку;

- докази мають значні обмеження, з огляду на цілі аудиту та можливість використання таких доказів (виявлені помилки при їх тестуванні) тощо.

У таких випадках аудитори мають виконувати додаткові аудиторські процедури з метою отримання достатніх доказів (наприклад, пошук незалежних, підтверджуючих доказів з інших джерел).

Аудиторські знахідки – це різниця між фактичним станом об'єкта аудиту та встановленими критеріями/нормами оцінки. Знахідки отримуються в процесі оцінки аудиторських доказів і їх порівняння зі встановленими критеріями та вказують на те, чи відповідає об'єкт аудиту встановленим критеріям оцінки чи ні.

Знахідки повинні бути викладені чіткою та логічною послідовністю, щоб забезпечити легке розуміння застосовуваних критеріїв, встановлених фактів, а також аналізу аудитором характеру, значення та причин проблеми. Необхідно також розглянути вплив аудиторських знахідок з точки зору економічності, ефективності та/або результативності, оскільки це є підставою для демонстрації необхідності проведення коригувальних дій.

*Наприклад, за результатами пілотного проекту в КМДА, під час якого проведено оцінку процесу розміщення рекламних засобів для покращення його ефективності, внутрішні аудитори сформулювали такі основні аудиторські знахідки:*

- 1) *недосконала організація процесу призводить до систематичних випадків недотримання ДМА встановлених термінів на етапах:*

- реєстрації заяв*

- здійснення погодження дозвільних справ*

- підготовки та погодження проектів розпоряджень КМДА;*

- 2) *існуючі недоліки в системі видачі дозвільної документації призводять до розміщення значної кількості рекламних засобів без дозволів, а виявлення, оформлення та демонтаж таких засобів, в подальшому, потребують значних ресурсних витрат;*

- 3) *Затримка видачі дозволів призводить до недоотримання коштів бюджетом міста Києва.*

Підтверджуючи аудиторські знахідки, внутрішні аудитори мають оцінити ступінь впевненості у таких знахідках, виходячи із надійності аудиторських доказів.

Аудити ефективності повинні зосереджуватися на забезпеченні збалансованого підходу до розгляду теми, висвітлюючи не лише недоліки у діяльності, а коли доцільно, й позитивні знахідки та показники хорошої практики. Загальний акцент робиться на формулюванні аудиторських знахідок у конструктивний та збалансований спосіб.



Крім того, необхідно визначити обізнаність керівництва з аудиторськими знахідками; у разі якщо керівництво усвідомлює проблему та вже вживає коригувальних заходів, то це необхідно враховувати та в подальшому відобразити в аудиторському звіті.

### 3.3. Підготовка аудиторського звіту, висновків і рекомендацій

Найважливішим продуктом оцінювання ефективності та результативності діяльності внутрішнього аудитора є аудиторський звіт. Аудиторський звіт має бути написаний у такий спосіб, який відповідає специфіці установи, для яких він призначений.

Вимоги нормативно-правових актів України в частині документування ходу та результатів внутрішнього аудиту розроблялись з урахуванням європейського досвіду. Як в країнах Європи, так і в Україні цей процес передбачає складання аудиторського звіту, який містить у тому числі висновки та рекомендації за результатами аудиту.

Українські Стандарти внутрішнього аудиту лише рамково визначають вимоги до підготовки аудиторських звітів, більш конкретні вимоги, що враховують специфіку діяльності кожної окремої установи, мають міститись у її внутрішніх документах з питань здійснення внутрішнього аудиту.

Більш детально процес підготовки аудиторського звіту описано у розділі 5.3 [Методологічних вказівок з внутрішнього аудиту в державному секторі України](#).

Звіти, складені за результатами внутрішнього аудиту ефективності мають більш вільний формат структури. Ці види звітів охоплюють ширший спектр питань, а тому такі звіти мають більше простору для трактування.

Вцілому із аудиторського звіту мають бути зрозумілі відповіді на такі питання:

- що досліджувалося?
- якими були цілі та обсяг аудиту?
- якими є аудиторські знахідки та як вони впливають на ефективність діяльності?
- які висновки можна зробити на їх підставі?
- що можна порекомендувати?

Аудиторський звіт не повинен бути занадто довгим, щоб це не ускладнювало його сприйняття. З іншого боку, аудитори мають викласти справу достатньо широко. Як правило, найкращий обсяг – це 20-50 сторінок.

Існує ряд прийомів, якими може скористатись аудитор для того, щоб зробити звіт більш читабельним, а саме:



- визначити хто буде читачами звіту та на скільки вони обізнані із об'єктом аудиту;
- позбутися зайвої інформації (зокрема, описову, технічну інформацію можна винести в додатки до звіту);
- уникати технічних термінів або незрозумілих слів;
- використовувати зрозумілі, чіткі і не надто довгі заголовки;
- використовувати таблиці, діаграми тощо для покращення візуального сприйняття кількісних та/або якісних даних;
- подати список умовних скорочень.

Аудиторські звіти мають містити цілі, обсяг та методологію аудиту; результати аудиту, включаючи знахідки, підтверджені аудиторськими доказами, висновки та рекомендації (у разі необхідності).

Водночас аудиторський звіт має бути чітким, конкретним, нейтральним та неупередженим, який виключає відповідні припущення. Щоб уникнути можливих непорозумінь, коли цілі аудиту обмежені, але користувачі можуть визначити більш широкі цілі, аудитори мають вказати в аудиторському звіті, що деякі питання не входять до обсягу аудиту та зазначити про наявність конкретних обмежувальних факторів. Зокрема доцільно описувати обсяг виконаної роботи та будь-які обмеження, які мають відношення до об'єкта

аудиту, таким чином, щоб користувачі звіту могли обґрунтовано зрозуміти знахідки, висновки та рекомендації в звіті. Також необхідно повідомити про будь-які суттєві обмеження, що стосуються підходів до аудиту, обмежень інформації, включаючи відмову у доступі до певних записів або її надмірну затримку.

*Наприклад, під час проведення пілотного проекту з аудиту ефективності в КМДА обмежувальними факторами були:*

*Дослідження зосереджено на вивченні ризиків, які негативно впливають на виконання функцій і завдань ДМА та КП «Київреклама» щодо здійснення контролю за розміщенням об'єктів зовнішньої реклами.*

*• Дослідження базується на інформації, отриманій в процесі збирання та аналізу статистичних даних, вивченні документів, що регламентують діяльність ДМА та КП «Київреклама» з виявлення, організації та проведення демонтажу рекламних засобів, розміщених з порушенням законодавства про рекламу, та проведених спостережень за процесом в межах об'єкта аудиту.*

*• Кількісний аналіз та вивчення статистичних даних, здійснено на підставі наданої до аудиту інформації з серпня 2015 по червень 2016 року.*

*• Проведені фактичні обстеження рекламних засобів ґрунтуються на вибіркового методі, зокрема, при здійсненні обстежень до уваги взято наземні (щити, лайпостери, телевізійні екрани, що стоять окремо) та фасадні (рекламні вивіски, банери, панно, кронштейни) рекламні конструкції.*

Згідно з рекомендаціями президента та виконавчого директора Глобального інституту внутрішніх аудиторів Річарда Чемберса внутрішні аудитори мають бути зрозумілими, лаконічними та релевантними в своїх звітах керівництву. Зрештою, як може керівництво відповісти на рекомендації внутрішнього аудиту, якщо результати аудиту важко знайти під надмірно великим або складним текстом аудиторського звіту. Ще гірше, якщо внутрішні аудитори не володіють або не розуміють стратегію та цілі установи. В такому випадку проведені внутрішні аудити та зроблені висновки можуть бути малокорисними для установи, оскільки «здатність розкривати сильні та слабкі сторони в управлінні організацією є основою цінності, яку внутрішній аудит має приносити в організацію».

Дуже важливим є те, як внутрішній аудит подає (презентує) свої звіти, а також те, що висвітлюється у звітах. Зміст аудиторських звітів повинен додавати цінності установі, проте шлях (спосіб), яким забезпечується комунікація та його презентація, буде визначати як аудиторські знахідки та рекомендації приймаються до уваги. Аудиторський звіт з добре структурованим змістом скоріше буде прочитаний тому, що він забезпечить дієве відображення ситуації.

Р. Чемберс запропонував внутрішнім аудиторам 5 рекомендацій для написання звітів, щоб гарантувати зрозумілу подачу результатів аудиту і для того, щоб недоліки системи внутрішнього контролю та управління ризиками не були не помічені:

- забезпечити поточні комунікації з керівництвом під час проведення аудиту та підкреслювати істотні дані та спостереження, що виникають;
- зрозуміло та лаконічно передавати умови, причини та наслідки в письмовому звіті;
- підсумовувати ключові знахідки в загальному висновку, а також в резюме;
- розглядати використання оцінок для певних виявлених даних чи підсумкових звітів (наприклад, визначення умов, що є «незадовільними» або «неефективним»);
- ніколи не обмежуватися лише письмовим звітом. Доцільно готувати презентації (брифінги) для керівництва та аудиторського комітету за результатами аудиту, якщо звіт розкриває істотні проблеми внутрішнього контролю та/або управління ризиками.

На практиці найбільшою за обсягом є частина аудиторського звіту, в якій зазначаються результати аудиту за кожним питанням, яке досліджувалося. Європейським судом аудиторів

(European Court of Auditors (ECA)) запропоновано наступну структуру викладу питань аудиту в звіті (таблиця 6):

Таблиця 6

### Структура викладу питань в аудиторському звіті

<b>Стандарти (критерії оцінки)</b>	Основа, за якою оцінювалась фактична ситуація, - нормативні вимоги чи «хороші» практики; стандарти, інші критерії, встановлені керівництвом або аудитором
<b>Проведена робота</b>	Що було розглянуто і чому – обсяг аудиту та застосовані процедури
<b>Факти</b>	Реальна (фактична) ситуація, включаючи її причини та суттєвість, з посиланням на джерело та обсяг аудиторських доказів
<b>Вплив і наслідки</b>	Що означають аудиторські знахідки, включаючи вплив на діяльність установи, - і чому це важливо

Такий структурований підхід дозволяє зробити аудиторські знахідки більш впливовими і важливими та допомагає читачу краще зрозуміти суть досліджених питань. Також добре розроблені таблиці, діаграми, графіки та інша нечислова графіка (наприклад, блок-схеми, організаційні схеми, карти) підвищують ясність і зручність аудиторських звітів. Ці нетекстові, візуальні презентації можуть полегшити читачеві розуміння необхідної інформації, особливо числової інформації. Під час підготовки таких графічних матеріалів, варто зосередити увагу на питанні: «Які дані та інформація допоможуть читачам звіту зрозуміти аудиторські докази чи аргументи?». Водночас структура звіту має бути простою, щоб дозволити читачеві побачити цифри, тенденції та взаємозв'язок між аудиторськими знахідками, висновками та рекомендаціями.

В аудиторському звіті висновки та рекомендації можуть бути структуровані у різні способи. Усі висновки можуть бути згруповані до одного окремого розділу, а рекомендації відповідно до іншого. У більш складних звітах рекомендується тематичний підхід у структуруванні висновків та рекомендацій, зокрема до кожного окремого питання формулюються висновки та рекомендації, що стосуються конкретного аспекту аудиту.

**Аудиторські висновки**, не залежно від обраного способу представлення, мають враховувати наступні особливості:

- висновки не мають бути неочікуваними. Кожен висновок повинен бути обґрунтованим, представленими у звіті достатніми, релевантними та надійними аудиторськими доказами;
- висновки мають представляти відповідь на проблему, визначену до початку проведення аудиту;
- кожен висновок повинен бути чітким, коротким та не містити неоднозначних тверджень. Іншими словами висновки не повинні переобтяжуватися деталями, представлення яких має міститись у попередній частині звіту;
- висновки будуть більш переконливими, якщо вони призводять до рекомендацій щодо удосконалення діяльності та переконують керівництво, що необхідно вживати дії для їх впровадження.

Під час підготовки аналізується взаємозв'язок між існуючими проблемами та/або ризиками і їх причинами. Для підготовки висновку аудиторська група також використовує критерії/норми оцінки, які окремо на етапі планування аудиторського завдання.

З метою документування процесу підготовки висновків за результатами проведення аудитів ефективності можна використовувати шаблон, наведений у таблиці 7. Для підготовки висновків по кожному питанню аудиту, а також загального висновку щодо ефективності діяльності (функції, процесу, адмінпослуги) може застосовуватися наступна шкала: a = дуже добре; b = добре; c = наявні проблеми; d = серйозні (суттєві) недоліки. Водночас під час підготовки загального висновку по аудиту, який може стосуватися економічності,

ефективності та/або результативності діяльності (функції, процесу, адмінпослуги) залежно від цілей і питань аудиту, необхідно також враховувати пріоритезацію питань аудиту (наприклад, питому вагу кожного із питань залежно від їх пріоритезації ([додаток 5](#))). Такий підхід до підготовки аудиторських висновків буде сприяти наданню більш обґрунтованого аудиторського висновку за результатами аудиту ефективності, а також забезпечить можливість документування процесу їх підготовки. При цьому необхідно пам'ятати, що всі висновки мають бути наведені в аудиторському звіті, а також обґрунтованими та підтвердженими аудиторськими доказами.

**Аудиторські рекомендації** повинні містити конструктивні пропозиції про удосконалення тих аспектів діяльності установи, щодо яких проводився аудит. Вони мають бути спрямованими на усунення причин встановлених недоліків, порушень, відхилень та мати на меті удосконалення діяльності установи. Рекомендації мають бути адекватними, чітко формулюватись та мати відповідний алгоритм їх застосування. Визначення причин проблеми може допомогти внутрішнім аудиторам робити конструктивні рекомендації для удосконалення діяльності.

Важливо сформулювати рекомендації таким чином, щоб заохочувати відповідальних виконавців до їх впровадження та здійснення відповідних змін. Рекомендації будуть дієвими, коли вони адресовані відповідальним особам, які мають відповідні повноваження, і коли рекомендовані заходи є конкретними, практичними, економічно ефективними та вимірюваними. Аудитори мають надавати рекомендації, які логічно випливають із аудиторських знахідок і висновків, спрямовані на вирішення причин виявлених недоліків і проблем та чітко визначають рекомендовані заходи.

Відстеження та моніторинг результатів впровадження аудиторських рекомендацій є частиною процесу управлінської підзвітності. Рекомендації, що підготовлені за результатами аудиту ефективності повинні відстежуватися, а вжиті заходи мають оцінюватися. Лише такий підхід забезпечує та демонструє керівникові ефективність та результативність діяльності підрозділу внутрішнього аудиту.

Крім того, здійснення процесу моніторингу та відстеження впровадження рекомендацій виконує ще і стимулюючу роль, вимагаючи від осіб, відповідальних за реалізацію визначених заходів, конкретних дій та кроків, направлених на їх практичне впровадження.

Більш детально процес підготовки аудиторських рекомендацій, а також відстеження результатів їх впровадження описано у розділах 5.3 та 5.4 [Методологічних вказівок з внутрішнього аудиту в державному секторі України](#).

Аудиторський звіт разом із висновками і рекомендаціями відповідно до Стандартів внутрішнього аудиту є офіційним документом проведеного внутрішнього аудиту. Крім офіційного документу обов'язково складається робоча документація, яка формується у справу.

Аудитори мають готувати робочу документацію, пов'язану з плануванням і виконанням аудиторського завдання для кожного аудиту. Робоча документація повинна бути достатньо докладною, щоб досвідчений аудитор, який не брав участі в аудиторському дослідженні, зміг зрозуміти з такої документації характер, час, обсяг і результати проведених аудиторських процедур; отримані докази і їх джерела; висновки аудиторів.

Внутрішні аудитори мають складати робочу документацію, яка містить докази, що підтверджують знахідки, висновки та рекомендації, перш ніж вони підготують аудиторський звіт.

Загалом робоча документація, яка міститься у справі (аудиторському файлі), має містити інформацію щодо основних етапів процесу внутрішнього аудиту, наприклад:

- планування аудиторського завдання – попередні результати опитування, анкетування, задокументована інформація про об'єкт аудиту, задокументована попередня оцінка ризиків та наявних заходів контролю в рамках аудиторського завдання, матриця планування дослідження, протокол установчої робочої зустрічі із відповідальними за діяльність, програма аудиту;

• виконання аудиторського завдання – опис аудиторських знахідок, зібраних аудиторських доказів та результати їх оцінка – всі документи, підготовлені або отримані в ході застосування вибраних методів аудиту (примітки до опитування, виписки про результати проведених тестувань, копії отриманих документів тощо);

• звітність – аудиторський звіт (резюме, висновки та рекомендації), коментарі та зауваження відповідальних за діяльність (у разі їх наявності), письмові висновки на них, остаточний звіт (у випадку врахування коментарів), протоколи заключної зустрічі тощо;

• огляд якості – зауваження/пропозиції керівника підрозділу внутрішнього аудиту та/або керівника аудиторської групи щодо якості аудиторського звіту;

• моніторинг – матеріали, які додаються після здійснення відстеження результатів впровадження аудиторських рекомендацій, та містять документи, підготовлені та зібрані під час подальшої діяльності.



## **Розділ 4: Основи ефективної презентації результатів внутрішнього аудиту**

Процес комунікації між аудитором та відповідальними за діяльність починається на етапі планування аудиту та продовжується протягом всього аудиту шляхом конструктивної взаємодії, під час якої оцінюються різні висновки, аргументи та перспективи. Крім того, внутрішнім аудиторам доцільно інформувати відповідальних за діяльність про попередні аудиторські знахідки для визначення та підтвердження того, чи вже було вжито коригувальних заходів, і якщо це так, враховувати їх при підготовці аудиторського звіту. Повідомлення про попередні знахідки (стандарты, факти та аналіз) також підтверджують точність таких фактів та знахідок. Таке підтвердження може забезпечити додаткові аудиторські докази або інформацію, яка не була доступною або зрозумілою під час проведення аудиту. Попередні аудиторські знахідки повинні бути оцінені з урахуванням відповідей відповідальних за діяльність. Суперечливі питання мають бути належним чином визначені та ретельно проаналізовані. Результати такої комунікації та підтвердження можуть документуватися як частина робочої документації аудиту.

Заключним етапом комунікації після проведення аудиту є презентація керівнику результатів аудиторського дослідження, що є дуже важливим елементом, оскільки саме від цього етапу залежить, як керівництвом будуть сприйматись аудиторські знахідки та рекомендації і, в решті решт, впливає на імідж підрозділу аудиту/аудитора, визнання його ролі і місця в структурі установи.

Отже, для досягнення максимального ефекту при підготовці презентації результатів внутрішнього аудиту та її проведенні керівникові, внутрішньому аудитору слід пам'ятати наступне.

### ***1. Планування презентації***

На етапі планування презентації результатів аудиторського дослідження рекомендується проаналізувати відповіді на наступні запитання:

- Що є ціллю Вашої презентації? Чи Ви хочете вплинути/переконати керівника у отриманих результатах, а ще більше - у доцільності рекомендацій? Чи Ви лише хочете коротко представити основні результати аудиту? Чи Ви використовуєте презентацію як основу для відкриття подальшого діалогу із керівником?

- Наскільки керівник володіє інформацією про об'єкт аудиту?

- Скільки у Вас відведено часу на презентацію? Пам'ятайте, що презентація має бути короткою та простою. Як правило презентація аудиторського звіту не триває більше 10-15 хвилин. Отже, презентацію слід зосередити на найбільш важливих аспектах дослідження, а додаткову інформацію можна підготувати та подати наперед і зробити на неї посилання під час презентації.

- Які способи візуалізації Ви плануєте використовувати? Чи лише електронні слайди, що будуть демонструватися із комп'ютера, чи необхідний папір та фліп-чарт. Переконайтеся, що відповідне обладнання буде наявне для використання.

### ***2. Підготовка/написання презентації***

Під час написання презентації, зверніть увагу на наступні аспекти:

- не перевантажуйте слайди великою кількістю інформації, особливо деталями. Як правило на слайдах зазначаються ключові повідомлення. Рекомендується 1 слайд використовувати для 1 основної ідеї, що виражається не більш як у 6 реченнях. Проте, це лише рекомендації, основне - текст слайду повинен бути легким для прочитання та розуміння;

- по можливості максимально використовуйте малюнки, графіки та таблиці. Деякі слухачі надають перевагу цифровій інформації, в той час як інші – графічній. Рекомендується подавати її збалансовано, в першу чергу, враховуючи її доцільність;

- подбайте про те, щоб скорочення та терміни були зрозумілими для слухача;



- також необхідно подумати про фон презентації та колір тексту. Колір та підкреслення дозволяють наголосити на ключових аспектах презентації. Однак, не потрібно зловживати. Надмірна кількість зображень або оздоблень відволікають увагу від самої презентації та її змісту.

### **3. Тренування презентації**

- Можете спробувати презентації на колегах по команді аудиторів або перед дзеркалом. Чим більш реалістичною та підготовленою є презентація, тим кращі результати. Якщо презентація буде відбуватися у кімнаті, яку Ви раніше не відвідували, за наявності такої можливості доцільно її подивитися наперед.

- Слідкуйте за часом. Як правило, час спливає набагато швидше і основне повідомлення може бути втрачене через брак часу.

- Рекомендується підготувати паперову копію презентації, що буде використана для логічної побудови Вашого виступу та відстеження тексту на екрані.

- Продумайте можливі запитання наперед. Чого можна очікувати та як Ви будете відповідати на ці запитання.

### **4. Презентація**

- На початку презентації поясніть чому Ви тут та подайте коротку структуру Вашого виступу.

- Ніколи не забувайте:

1. На початку чітко довести до керівника мету виступу
2. Повідомити зміст презентації
3. Підвести підсумки сказаного (підсумувати ключові пункти презентації).

- Будьте впевнені, оскільки Ви є експертом, Ви знаєте більше про виконану Вами роботу та одержані результати.

- Після завершення презентації подякуйте за увагу та дайте змогу задати запитання або подати коментарі до Вашої презентації.

### **5. Підсумок**

Більшість аудиторських досліджень завершуються написанням звіту та презентацією результатів аудиту керівництву. Отже, так само як і звіт, його презентація може містити:

1. Титульний слайд
2. Вступну інформацію
3. Мету, цілі та критерії оцінки
4. Результати
5. Висновки
6. Рекомендації
7. Завершальний слайд із висловом вдячності та запрошення до обговорення (якщо воно доречне).

## Перелік використаних скорочень

**Бюджетний кодекс** – Бюджетний кодекс України (зі змінами та доповненнями);

**Відповідальні за діяльність** – посадові чи інші особи, які відповідно до організаційного, розпорядчого та/або іншого документа відповідають за напрям діяльності, функції, процеси, що є об'єктом внутрішнього аудиту;

**Державний орган** – міністерство, інший центральний орган виконавчої влади, Рада міністрів Автономної Республіки Крим, обласна, Київська та Севастопольська міська держадміністрація, інший головний розпорядник коштів державного бюджету;

**ДМА, Департамент** – Департамент містобудування та архітектури виконавчого органу Київської міської ради (КМДА);

**ДПтС** - Державна пенітенціарна служба України;

**КМДА** – Київська міська державна адміністрація;

**КМУ** – Кабінет Міністрів України;

**KPIs** – ключові показники ефективності;

**Порядок № 1001** – Порядок здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 № 1001 (зі змінами);

**СІЗО** – слідчий ізолятор;

**Стандарти внутрішнього аудиту** – 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);

**Установа** – державний орган, його територіальні органи та бюджетні установи, які належать до сфери його управління;

**INTOSAI** – Міжнародна організація вищих аудиторських інституцій;

**ЦНАП** – Департамент (Центр) надання адміністративних послуг в м. Києві.

## ***Додаток 1. Опис аналізу причин проблеми за методом Ісікави (на прикладі пілотного проекту в Державній пенітенціарній службі України)***

Дослідженнями, проведеними в органах та установах, що належать до сфери управління ДПтС, неодноразово встановлювалась проблема наявності значного відсотку харчових відходів, що залишались після харчування засуджених та ув'язнених, які утримуються у СІЗО.

Здебільшого такі випадки мали місце в СІЗО із великою кількістю осіб, які утримувалися в цих установах. При цьому існує пряма закономірність - чим більша кількість осіб, які утримуються в установі, тим більший відсоток харчових відходів.

Дослідженнями також встановлювались випадки, коли фактично приготування страв проводилось з метою використання отриманих із складу продуктів харчування, які в подальшому одразу спрямовувались у відходи.

Середня кількість страв, які залишались невиданими або повернутими у їдальню після видачі сніданку, обіду та вечері, складала 30-55 % від загальної кількості приготовлених страв (від 300 кг до 2870 кг). В подальшому, вони були спрямовані у відходи.

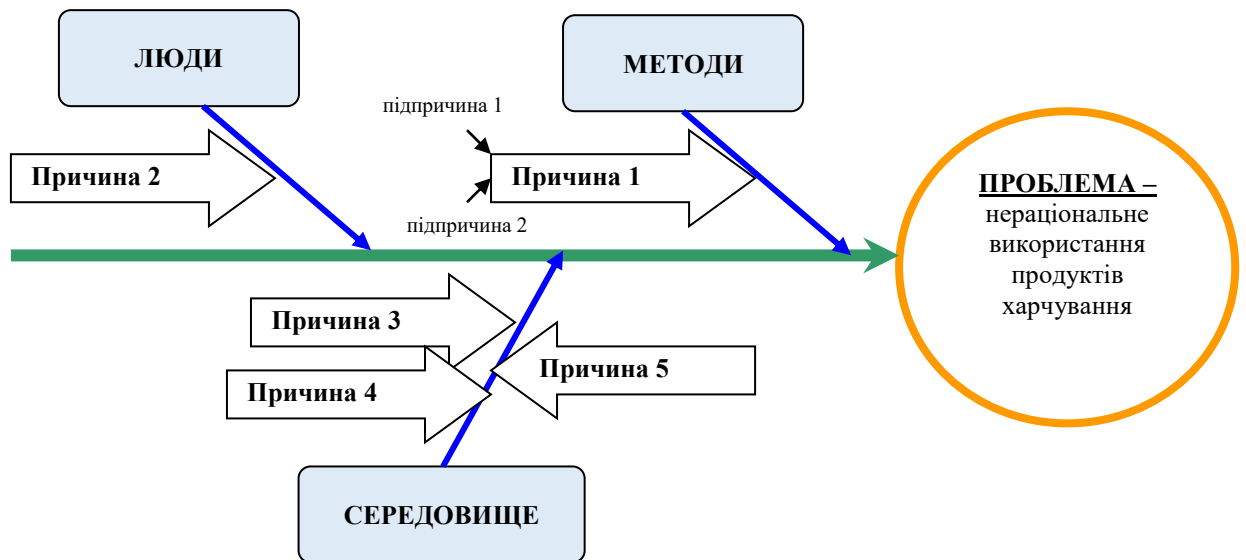
Поряд з цим, ініційованими контрольними перевірками приготування їжі, проведеними у їдальнях, відхилень при закладці продуктів в котел та виходу готових страв, порушень не встановлювалось.

Зазначена ситуація зумовлена тим, що ув'язнені харчувались продуктами, отриманими від рідних у посилках та придбаними у магазині для засуджених. При цьому, посадовими особами установи, не вживалось достатніх заходів щодо зняття зазначених осіб із котлового забезпечення.

Крім того, існує ризик, що фактичний відсоток не виданих (повернутих) до їдальні страв може бути зафіксований лише під час раптової перевірки їдальні, а в інших випадках він буде незначним або відсутнім взагалі, що, можливо, є наслідком зловживань з боку посадових осіб СІЗО. Також, володіючи інформацією про фактичну кількість ув'язнених, які не бажають харчуватись та не харчуються, можливо здійснювати незаконні дії щодо привласнення продуктів харчування на рівні продовольчого складу та їдальні.

Таким чином, незважаючи на чітку організаційну структуру із визначеною відповідальністю на кожному рівні у процесі забезпечення харчуванням осіб, взятих під варту, існує проблема – **нерациональне використання продуктів для забезпечення харчуванням осіб, що утримуються у СІЗО**. Зазначена проблема може свідчити не лише про недосконалість самої системи забезпечення харчуванням осіб, які утримуються у СІЗО, а й про неефективне використання бюджетних коштів на реалізацію досліджуваного процесу.

В рамках дослідження, яке проводилося пілотною робочою групою, шляхом аналізу нормативно-правової бази, вивчення документів з питань забезпечення харчуванням осіб, що утримуються у СІЗО, а також проведення інтерв'ю із відповідальними за процес особами (на рівні апарату ДПтС) були визначені наступні причини, що призводять до існування наявної проблеми, які представлені у вигляді категорій (згідно із діаграмою – Методом Ісікави):



### МЕТОДИ:

**Причина 1.** Неможливість визначення точної (достовірної) потреби у харчуванні у зв'язку із наступним:

1) у нормативно-правових документах, що регулюють дане питання, передбачена можливість відмовитися від котлового забезпечення особами, які утримуються у СІЗО, шляхом написання відповідної заяви, яка розглядається комісією СІЗО. Однак, зазначений механізм є недосконалим та не може забезпечити визначення об'єктивної кількості осіб, які бажають харчуватись (потреби у продуктах харчування), а саме:

- відповідне Положення не регулює строки написання заяви та можливість її анулювання;

- така форма заяви як "відмова" може бути розглянута з точки зору примусового заходу та, навіть, порушень прав людини;

- Положення не враховує функціонування кримінальної субкультури засуджених та осіб, узятих під варту (наявність осіб негативної спрямованості, що не дозволяє їм співпрацювати із адміністрацією СІЗО, зокрема в частині надання офіційних відмов від харчування);

2) необмежена кількість передач та посилок для осіб, що утримуються у СІЗО. Особи, які утримуються у СІЗО, мають право щоденно отримувати передачі та посилки від близьких осіб та придбавати продукти харчування у магазині для засуджених (за їх заявкою). Обмеження щодо кількості таких передач відсутні, щодо розмірів – не більше 30 кг (зберігання на складі – до 50 кг, одноразова видача (необмежена кількість) – 1 кг на руки). Це призводить до того, що особи, які утримуються у СІЗО, харчуючись продуктами, отриманими у посылках та придбаними у крамниці, відмовляються від вже приготованих для них страв, при цьому заяву про зняття їх із котлового забезпечення не надавали. В результаті – продукти харчування (готові страви) переходять у відходи.

### ЛЮДИ:

**Причина 2.** Незацікавленість посадових осіб СІЗО у інформуванні осіб, що утримуються у СІЗО, про можливість відмови від котлового забезпечення, а також невжиття посадовими особами СІЗО заходів щодо введення додаткових механізмів і регламентів, у тому числі з метою здійснення ними протиправних дій.

### СЕРЕДОВИЩЕ:

**Причина 3.** Відсутність регламентованого механізму реалізації права осіб, що утримуються у СІЗО, на безкоштовне харчування.

Дослідження показало, що усі ключові нормативно-правові акти, які регулюють дане питання, містять положення про право осіб, що утримуються у СІЗО, на безкоштовне

харчування та обов'язок ДПтС забезпечити їх таким харчуванням, однак жоден із них не визначає, яким чином (у який спосіб) таке право має бути реалізовано. Тобто, у документах не прописані конкретні процедури та механізми процесу забезпечення харчуванням осіб, що утримуються у СІЗО.

**Причина 4.** Відсутність механізму зберігання та повторного використання порцій, які були приготовані, але не видані, для харчування осіб, що утримуються у СІЗО.

Кількість порцій харчування для осіб, що утримуються у СІЗО, визначається шляхом розрахунку фактичної кількості осіб, що перебувають у СІЗО, за винятком осіб, які написали заяви на зняття із котлового забезпечення. Однак, як вже зазначалося вище, велика кількість осіб не харчується, але відповідні заяви не надають. Відповідно порції, які приготовані, але не видані, вважаються відходами та далі викидаються на сміття. При цьому, не враховуються санітарні норми для закладів громадського харчування, які поширюються на кухню СІЗО, де визначено перелік приготованих страв, які можна зберігати протягом 18 годин для подальшого використання.

**Причина 5.** Відсутність обліку та механізму утилізації харчових продуктів, які приготовані, однак не використані та не підлягають повторному використанню.

**Додаток 2. Примірний перелік ризикових сфер, підготовлений Європейським судом аудиторів (European Court of Auditors (ECA))**

<p>Організація</p>	<p><u>Структура:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>◇ складна організація (наприклад, багато адміністративних рівнів або географічна розгалуженість);</li> <li>◇ установа часто піддається структурним змінам;</li> <li>◇ територіально розподілена організація;</li> <li>◇ децентралізоване управління.</li> </ul> <p><u>Ресурси:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>◇ інформаційні технології, які є застарілими, дуже складними або включають багато різних та/або несумісних комп'ютерних систем;</li> <li>◇ недостатній, недостатньо кваліфікований, недосвідчений персонал та/або неадекватні процедури набору персоналу;</li> <li>◇ використання ІТ-систем;</li> <li>◇ використання зайвих або надто високоякісних ресурсів, які могли б бути отримані за нижчою ціною;</li> </ul> <p><u>Обов'язки та відповідальність:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>◇ нечіткий розподіл обов'язків;</li> <li>◇ відсутність політики щодо ротації персоналу;</li> <li>◇ погана координація діяльності, особливо в децентралізованій або розподіленій системі управління.</li> </ul>
<p>Суть програми, функції, процесу</p>	<p><u>Політика/програма</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>◇ правова основа, яка є невизначеною, складною або часто суттєво змінюється;</li> <li>◇ складні договірні або тендерні правила;</li> <li>◇ швидка реалізація програми після прийняття відповідного рішення або, з іншого боку, повільне виконання програми.</li> </ul> <p><u>Операції</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>◇ велика кількість транзакцій;</li> <li>◇ комплексна або складна діяльність;</li> <li>◇ діяльність, пов'язана з великою кількістю готівкових або високо цінних товарів;</li> <li>◇ діяльність, в якій досліджувана установа не має досвіду або має незначний досвід;</li> <li>◇ невідкладні (термінові) операції;</li> <li>◇ нові ініціативи, створені в поспіху;</li> <li>◇ контракти часто укладаються без проведення конкурсу.</li> </ul>
<p>Цілі</p>	<p><u>Встановлення цілей:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>◇ недостатня оцінка потреб;</li> <li>◇ недостатність, нечіткість, неадекватність або невимірюваність цілей щодо економічності, ефективності та результативності;</li> <li>◇ цілі не пріоритетизовані або пріоритети незрозумілі;</li> <li>◇ цілі суперечливі або несумісні в політиці чи програмі;</li> <li>◇ цілі не повідомляються на всіх рівнях управління.</li> </ul> <p><u>Оперативна реалізація цілей:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>◇ відсутність чіткого зв'язку між цілями та діяльністю;</li> <li>◇ відібрані критерії є нечіткими або несумісними з цілями (занадто широкі, занадто обмежені або неефективні);</li> <li>◇ ризики, які можуть загрожувати досягненню цілей, не оцінюються на регулярній основі.</li> </ul>



<p>Вимірювання (оцінка) діяльності</p>	<p><u>Використання показників ефективності:</u>          ◇ відсутність показників для вимірювання досягнення економічності, ефективності та результативності;          ◇ використання невідповідних показників, що може сприяти неправильній поведінці (наприклад, досягнення лише короткострокових цілей, а не довгострокових).  <u>Вимірювання та контроль виконання:</u>          ◇ відсутність системи для моніторингу фактичної діяльності відповідно до запланованої;          ◇ високий рівень скарг; низький рівень задоволеності користувачів, тощо.</p>
<p>Управління</p>	<p><u>Етичні проблеми:</u>          ◇ погано встановлені етичні цінності/добročесність (толерантність до порушень, відсутність кодексу поведінки);          ◇ сильний тиск на керівництво для досягнення нереалістичних цілей або задоволення нереалістичних термінів;          ◇ політичний або інший тиск на управління.  <u>Управління діяльністю:</u>          ◇ докази поганого управління, про які може свідчити, наприклад:          - значні витрати та перевищення термінів реалізації проектів;          - неадекватне планування;          - відсутність системи нагляду та моніторингу.  <u>Управлінська інформація:</u>          ◇ недостатність або невідповідність інформаційної системи управління;          ◇ управлінська та фінансова інформація є неякісною, не використовується взагалі або не використовується неналежним чином.</p>
<p>Контролі</p>	<p><u>Система контролю:</u>          ◇ відсутність моніторингу економічності, ефективності та результативності;          ◇ слабкі сторони (недоліки) при розробці або виконанні системи контролю;          ◇ функції нагляду та контролю не існують або не є підходящими;          ◇ окремі операції, які не підлягають звичайному контролю;          ◇ перевірки на місці або моніторинг не використовуються або використовуються нечасто.  <u>Фінансовий контроль:</u>          ◇ надмірні витрати по програмі або витрати, що перевищують очікувані (заплановані) показники;          ◇ важко визначити вартість ресурсів;          ◇ відсутність або недосконалість облікових систем.  <u>Аудит та оцінка:</u>          ◇ недосконалість функції аудиту;          ◇ минулі проблемні питання стосовно економічності, ефективності та результативності та/або законності та відповідності;          ◇ попередні результати аудитів і рекомендації не виконані;          ◇ недостатня або погана оцінка та/або відсутність подальшого моніторингу результатів оцінки.</p>

### Додаток 3. Матриця планування дослідження (на прикладі пілотного проекту в КМДА)

Ключові запитання аудиту	Підпитання аудиту	Критерії	МЕТОДИ ЗБОРУ ДАНИХ					
			Аналіз інформації	Документальна перевірка	Фактична перевірка	Інтерв'ю		
1. Наскільки ефективно організований процес розміщення рекламних засобів?	1.1. Чи підтверджуються недоліки та проблеми при здійсненні процесу видачі дозволів на розміщення зовнішньої реклами в м. Києві, які не забезпечують створення прозорого та конкурентного рекламно-інформаційного середовища?	Своєчасність	Заяви протягом одного робочого дня реєструються в системі документообігу Департаменту після чого передаються для розгляду та подальшого опрацювання до відділу реклами Департаменту	√	√			
			Відділ реклами Департаменту протягом одного робочого дня проводить попередній розгляд поданих суб'єктом господарювання документів на їх комплектність та правильність оформлення	√			√	
			У разі подання суб'єктом господарювання неповного пакету документів, необхідних для одержання дозволу на розміщення зовнішньої реклами, та виявлення в них недостовірних відомостей, відділ реклами Департаменту протягом одного робочого дня готує та подає на підпис керівництву Департаменту письмове повідомлення з вмотивованою відмовою для подальшої її передачі державному адміністратору	√			√	
			Протягом двох робочих днів з дня реєстрації заяви Департамент перевіряє місце розташування рекламного засобу, зазначене у заяві на предмет наявності (відсутності) зареєстрованого дозволу		√		√	
			Строк видачі надання письмового повідомлення про відмову видачі дозволу становить 10 робочих днів	√	√			
			Не пізніше дня, що настає за днем одержання документів від заявника, Департамент надсилає їх копії у паперовому або електронному (шляхом сканування) вигляді органам та особам для погодження	√	√			
			Протягом не більш 2-х днів з дати одержання відповіді від органів та осіб, з якими погоджується видача дозволу, Департамент подає виконавчому органу Київської міської ради (КМДА) проект розпорядження на видачу дозволу	√	√			
			Виконавчий орган Київської міської ради (КМДА) протягом одного робочого дня з дати одержання зазначених пропозицій приймає рішення про надання дозволу або про відмову у його наданні	√	√			
			Дозвіл або відмова у його видачі видається не пізніше ніж протягом наступного робочого дня після прийняття відповідного рішення.	√	√			
			Протягом 3-х робочих днів з моменту видачі розпорядження на розміщення рекламних засобів КП "Київреклама" укладає договір на право тимчасового користування місцем з заявником	√	√			
	Об'єктивність (неупередженість)			Відмова у видачі дозвільної документації на розміщення рекламних засобів обгрунтована та має об'єктивні підстави		√		√
				Рішення Департаменту про відмову дозвільної документації оформлюється у вигляді наказу керівника Департаменту	√	√		
				Відмова може бути оскаржена у порядку, встановленому законодавством.		√		√
	1.2. Чи підтверджуються проблеми при укладанні та виконанні договорів на право тимчасового користування		Ідентичність	Договори на право тимчасового користування місцем для розміщення рекламних засобів містять однакові умови для всіх замовників	√	√		
			Системність	Після надходження до КП "Київреклама" дозвільних документів за дорученням керівництва КП "Київреклама" вказані документи передаються на опрацювання в договірний відділ	√	√		
				Працівники договірного відділу опрацюють документи шляхом моніторингу інформаційної	√		√	

	місцем для розміщення рекламних засобів?		системи "АРС "Град" на наявність або відсутність діючих договірних зобов'язань із замовником розміщення зовнішньої реклами: 1) в разі відсутності договірних зобов'язань готується проект договору та проект адресної програми; 2) в разі наявності діючого договору готується адресна програма та/або додаткова угода				
			Працівники договірного відділу здійснюють моніторинг бази даних на предмет наявності дозволів та відсутності підписаних екземплярів договорів та/або адресних програм, та в разі наявності таких випадків повідомляють замовника про необхідність укладення договору (листування, телефонування тощо)	√		√	
			Після опрацювання документи підписуються керівництвом КП "Київреклама" та передається по реєстру на Департамент (для подальшої передачі на ЦНАП з метою отримання підпису від заявника)	√	√		
			Екземпляр підписаних договорів, додаткових угод та АП повертається від Департаменту до договірного відділу КП "Київреклама" для реєстрації, внесення в інформаційну систему "АРС "Град" та подальшого супроводу.	√	√		
			Неухильне дотримання всіх умов договорів на право тимчасового користування місцем для розміщення рекламних засобів	√	√	√	
		Розподіл завдань та обов'язків	Бухгалтерський відділ та фінансово-аналітичний відділ кожного дня (на кінець робочого дня) здійснюють моніторинг дебіторської заборгованості по розрахунках з замовниками розміщення зовнішньої реклами та в разі виявлення заборгованості більше 2 місяців бухгалтерський відділ подає інформацію до юридичного відділу для подальшого направлення претензії	√	√		
			В разі відсутності реагування замовників розміщення зовнішньої реклами на претензію, фінансово-аналітичний відділ складає довідки з заборгованості по кожному замовнику розміщення зовнішньої реклами та передає на опрацювання працівникам бухгалтерського відділу на предмет наявності (відсутності) змін в розрахунках. В разі підтвердження інформації, бухгалтерський відділ службовою запискою передає такі дані на відділ обстежень та обліку рекламних засобів	√	√		
			Інспектори відділу обстежень та обліку рекламних засобів перевіряють фактичну наявність рекламних засобів: 1) в разі відсутності рекламного засобу протягом 6 місяців інформація передається на Департамент для ініціювання скасування дозволу; 2) в разі наявності рекламного засобу, він підлягає демонтажу	√	√	√	
		Вичерпність	Зменшення заборгованості по договорах на право тимчасового користування місцем для розміщення рекламних засобів.	√	√		
		Своєчасність проведення претензійно-позовної роботи	Уникнення ризику виникнення заборгованості, строк позовної давності якої минув	√	√		
2. Наскільки ефективно функціонує система внутрішнього контролю у цьому процесі?	2.1. Чи належним чином організований контроль за розміщенням зовнішньої реклами та чи ефективна взаємодія та спільний контроль між Департаментом та КП «Київреклама»?	Управління ризиками	"Керівництво періодично оцінює головні ризики процесу та демонструє зобов'язання до управління ризиками"		√		√
		Повнота	Виявлення незаконно розміщених рекламних засобів здійснюється як фахівцями робочого органу так і фахівцями КП "Київреклама"	√	√		
		Організація інформаційного та комунікаційного обміну	З метою виявлення рекламних засобів, розміщених з порушенням Порядку, інспектори КП "Київреклама" щоденно проводять обстеження об'єктів реклами, розміщених по місту Києву та в разі виявлення такої зовнішньої реклами складаються відповідні акти обстеження та вносять такі дані до інформаційної системи "АРС "Град"	√		√	√
			КП "Київреклама" не пізніше наступного робочого дня з моменту проведення обстеження направляє акти обстежень у вигляді щоденних звітів (супровідним листом) на Департамент для прийняття рішення щодо включення в проект наказу "Про демонтаж рекламних засобів"	√	√		

			Департамент розглядає передані (надіслані) листом КП "Київреклама" акти обстеження (звіти) та вносить власнику (якщо власник відомий) вимогу (припис) про усунення виявлених порушень	√	√		
			Власник протягом 3-4 днів, з моменту отримання вимоги (припису), повинен усунути виявлені порушення. У випадку не усунення власником порушення протягом зазначеного терміну та/або у випадку коли власник зовнішньої реклами не відомий, Департамент складає перелік рекламних засобів, розміщених з порушенням Порядку, та включає їх до наказу про демонтаж	√	√		
			Департамент видає наказ на демонтаж рекламних засобів, розміщених з порушенням Порядку та надсилає (передає) його до КП "Київреклама" для виконання (проведення) демонтажних робіт	√	√		
			КП "Київреклама" на підставі наказу Департаменту складає змінний графік роботи щодо проведення демонтажу рекламних засобів та демонтує рекламні засоби у термін зазначений в наказі про демонтаж за наявності технічних можливостей	√	√	√	

#### Додаток 4. Питання для інтерв'ю з працівниками Департаменту архітектури та містобудування та/або КП «Київреклама» (на прикладі пілотного проекту в КМДА)

Назва структурного підрозділу Департаменту архітектури та містобудування та/або КП «Київреклама»	
Посада	
Прізвище, ім'я, по батькові	
Дата	

*В межах компетенції відповідного структурного підрозділу зазначте:*

1. Яким чином організована процедура укладання та виконання договорів на право тимчасового користування місцем для розміщення рекламних засобів? Чи існує внутрішній розпорядчий документ, який регламентує таку процедуру? Якщо так, то просимо надати такий регламент для дослідження, а також укладені договори.

2. Який алгоритм дій здійснюється при виявленні пріоритету та/або дозволу з закінченням строку дії?

3. Чи визначено зазначений порядок внутрішніми регламентами? Якщо так, то просимо надати такий регламент для дослідження.

4. Хто вносить дані щодо виявлених рекламних засобів, розміщених з порушенням Порядку до інформаційної системи?

5. Яким чином здійснюється контроль за внесенням даних щодо виявлених рекламних засобів, розміщених з порушенням Порядку до інформаційної системи? Як регламентується дана процедура?

6. Яким чином відбувається взаємодія та спільний контроль між Департаментом та КП «Київреклама» при вжитті заходів по виявленню та демонтажу рекламних засобів, розміщених з порушенням Порядку?

7. Чи існує внутрішній розпорядчий документ, який регламентує взаємодію між Департаментом та КП «Київреклама»? Якщо так, то просимо надати його для дослідження.

8. Які на Вашу думку існують на сьогодні проблеми або недоліки, пов'язані із розміщенням зовнішньої реклами, укладанням та виконанням договорів на право тимчасового користування місцем для розміщення рекламних засобів?

9. Які Ви бачите шляхи вирішення зазначених проблем або можливості удосконалення процесу розміщення зовнішньої реклами?



## Додаток 5. Приклад шаблону для підготовки аудиторських висновків

Тема аудиту:						
Ціль аудиту:						
Питання аудиту:	Висновки по питанню					(завжди зазначається у % залежно від пріоритетності питання)
	a=4	b=3	c=2	d=1	Питома вага	
<b>1. На скільки ефективно здійснюється управління доступними (або використаними) ресурсами?</b>	<input checked="" type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Питома вага	20%
<i>В якій мірі ресурси є доступними та своєчасними для здійснення діяльності від усіх залучених учасників?</i>						
<i>Чи надаються ресурси (чи є вони доступними) за запланованою вартістю (або нижчою, ніж заплановано) усіма залученими учасниками?</i>						
<i>Чи регулярно проводиться моніторинг ресурсів для підтримки ефективного здійснення діяльності? Ким здійснюється такий моніторинг?</i>						
<i>Чи здійснюється управління ресурсами прозоро та підзвітно?</i>						
<i>Чи чітко розуміються всі процедури та чи сприяють вони реалізації діяльності (процесу, функції)?</i>						
<b>2. На скільки ефективно здійснюється управління діяльністю (функціями, процесами)?</b>	<input checked="" type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Питома вага	20%
<i>Чи є модель або подібний інструмент, який використовується як інструмент для управління діяльністю?</i>						
<i>На скільки своєчасно виконується запланована діяльність (чи є план або графік діяльності)?</i>						
<i>Чи кошти були виділені та витрачені відповідно до термінів реалізації?</i>						
<i>Наскільки добре відстежується діяльність та чи вживаються корегувальні заходи (у разі необхідності) для удосконалення та підвищення ефективності цієї діяльності?</i>						
<i>Наскільки гнучкою є діяльність (функція, процес) при адаптації до змін чи реагуванні на ймовірні ризики?</i>						
<i>Як діяльність (функція, процес) узгоджується з іншими подібними видами діяльності (функціями, процесами), щоб заохочувати загальну ефективність діяльності організації та уникнути дублювання?</i>						
<b>3. Наскільки якісними (повними) є отримані продукти?</b>	<input checked="" type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Питома вага	35%
<i>Чи отримані за результатами діяльності всі заплановані продукти? Чи отримано логічну послідовність діяльності?</i>						
<i>Яка якість отриманих продуктів (послуг)?</i>						
<i>Чи отримані продукти будуть сприяти запланованим результатам діяльності?</i>						
<i>Чи взаємопов'язані отримані продукти (послуги) з цілями діяльності (функції, процесу)?</i>						
<b>4. Наскільки повною і успішною є комунікація учасників діяльності (функції, процесу) та їх участь у ній?</b>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>	<input type="radio"/>	Питома вага	25%
<i>Чи всі учасники діяльності змогли забезпечити свої фінансові, кадрові та / або інші внески?</i>						
<i>Чи є задовільною налагоджена комунікація між відповідальними учасниками діяльності?</i>						
Позначення: a = дуже добре; b = добре; c = наявні проблеми; d = серйозні (суттєві) недоліки.				Загальний висновок:		3,50
<b>b</b>						
<b>Загальний висновок по аудиту:</b>						
<b>Ключові рекомендації (за рівнями та в порядку пріоритету):</b>						
1.						
2.						
3.						
4.						
5.						
6.						