Внутрішній фінансовий аудит



ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

ВНУТРІШНІЙ ФІНАНСОВИЙ АУДИТ

Ірпінь
2025

УДК 657.6(075.8)
ББК 65.053я73
В 60

Рекомендовано до друку Вченою радою
Державного податкового університету
(протокол № 11 від 25 березня 2025 року)

Рецензенти:

В. Шпак, доктор економічних наук, професор кафедри обліку і оподаткування Київського кооперативного інституту бізнесу і права;

В. Метелиця, доктор економічних наук, професор кафедри обліку та аудиту.

Укладачі:

В. Краєвський, доктор економічних наук, професор, професор кафедри економічної політики, маркетингу та бізнес-аналітики;

Т. Міщенко, кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку та аудиту.

Внутрішній фінансовий аудит : навчальний посібник / уклад. В. М. Краєвський, Т. М. Міщенко. – Ірпінь : Державний податковий університет, 2025. – 356 с.
ISBN 978-966-337-760-5

В 60

Навчальний посібник з дисципліни «Внутрішній фінансовий аудит» має за мету розкриття основних теоретичних та методичних особливостей організації діяльності з внутрішнього аудиту, зокрема внутрішнього фінансового аудиту в державному секторі України.

У цьому посібнику узагальнено міжнародну та вітчизняну практику планування, організації, функціонування й оцінювання внутрішнього аудиту в державних органах, розкрито роль внутрішнього аудиту в попередженні корупції та шахрайства й підвищенні додаткової цінності установ державного сектору економіки.

Розрахований для використання здобувачами вищої освіти, аспірантами та викладачами для формування відповідних компетенцій у сфері внутрішнього аудиту. Також посібник стане в нагоді внутрішнім аудиторам державного сектору, які прагнуть пройти кваліфікаційний іспит та отримати сертифікат, і всім, хто бажає підвищити рівень знань в організації внутрішнього аудиту для професійної практики в державному секторі економіки.

Особистий внесок укладачів: В. Краєвський – передмова, розділи 1, 5, 6; Т. Міщенко – перелік скорочень та умовних позначень, розділи 2, 3, 4, глосарій, бібліотечний опис, додатки.

УДК 657.6(075.8)
ББК 65.053я73

ISBN 978-966-337-760-5 © Державний податковий університет, 2025

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА.....8

ПЕРЕЛІК СКОРОЧЕНЬ ТА УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ.....10

РОЗДІЛ 1. ЗАГАЛЬНІ ТЕОРЕТИКО-ОРГАНІЗАЦІЙНІ ПИТАННЯ З ВНУТРІШНЬОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ В ОРГАНАХ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ 12

1.1. Інституційні аспекти діяльності з внутрішнього аудиту в державних органах.....12

1.2. Розуміння внутрішнього фінансового аудиту як невід'ємної складової діяльності з внутрішнього аудиту 20

1.3. Роль внутрішнього аудиту у формуванні додаткової цінності державного органу: поняття, демонстрація та вимірювання.....26

Питання для самоконтролю.....44

Практичні завдання та приклади їх вирішення.....46

РОЗДІЛ 2. ПЛАНУВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ З ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ В ОРГАНАХ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ.....48

2.1. Професійні стандарти та правові норми з планування внутрішнього аудиту 48

2.1.1. Характеристика міжнародних і національних стандартів з питань планування внутрішнього аудиту 48

2.1.2. Практика формування Планів діяльності з внутрішнього аудиту 54

2.1.3. Організаційні регламенти планування діяльності з внутрішнього аудиту.....60

2.2. Підходи до планування внутрішнього аудиту 65
2.2.1. Аудиторський підхід до планування внутрішнього аудиту 65
2.2.2. Особливості ризик-орієнтованого підходу до планування діяльності з внутрішнього аудиту 79
2.2.3. Використання Agi1e-підходу до внутрішнього фінансового аудиту 95
Питання для самоконтролю 101
Практичні завдання та приклади їх вирішення 102

РОЗДІЛ 3. ЕТАПИ ПРОЦЕСУ ВНУТРІШНЬОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ 119
3.1. Підготовчий етап 119
3.1.1. Попереднє дослідження об'єкта аудиту та визначення завдань 119
3.1.2. Планування та підготовка Програми внутрішнього фінансового аудиту 122
3.1.3. Особливості використання референтних моделей у підготовці внутрішнього фінансового аудиту 129
3.2. Дослідницький етап 134
3.2.1. Методика формування доказової бази 136
3.2.2. Заключна робоча зустріч із керівництвом об'єкта аудиту 145
3.2.3. Додатковий інструментарій внутрішнього фінансового аудиту 146
3.3. Етап узагальнення результатів внутрішнього фінансового аудиту та надання аудиторських рекомендацій 152
3.3.1. Структура, зміст і порядок формування аудиторського звіту 152
3.3.2. Відстеження результатів впровадження аудиторських рекомендацій 159
Питання для самоконтролю 162
Практичні завдання та приклади їх вирішення 164

РОЗДІЛ 4. ОЦІНКА ЯКОСТІ ВНУТРІШНЬОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ В ОРГАНАХ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ 169
4.1. Передумови та нормативне регулювання оцінки якості внутрішнього фінансового аудиту в державних органах 170
4.1.1. Нормативне регулювання оцінки якості внутрішнього фінансового аудиту: міжнародна та вітчизняна практики 170
4.1.2. Актуальність і проблеми формування KPI для оцінки якості внутрішнього фінансового аудиту 173
4.1.3. Основні етапи розробки збалансованої системи KPI для оцінки якості внутрішнього фінансового аудиту 178
4.1.4. Міжнародна практика формування системи KPI для оцінки якості внутрішнього фінансового аудиту (на прикладі аудиторської служби Королівства Нідерланди) 201
4.2. Основні аспекти внутрішньої оцінки якості внутрішнього фінансового аудиту в державних органах 205
4.2.1. Підходи до проведення внутрішньої оцінки якості внутрішнього фінансового аудиту 205
4.2.2. Використання результатів оцінки якості внутрішнього фінансового аудиту для формування Програми забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту 213
4.3. Зовнішня оцінка якості діяльності підрозділів внутрішнього аудиту в державних органах 216
4.3.1. Суб'єктність оцінювання діяльності підрозділів внутрішнього аудиту 216
4.3.2. Планування та організаційні аспекти зовнішніх оцінок 220

4.3.3. Основні напрями та методи зовнішніх оцінок діяльності підрозділів внутрішнього аудиту 223
4.3.4. Оформлення, реалізація та моніторинг результатів зовнішніх оцінок діяльності підрозділів внутрішнього аудиту 226
Питання для самоконтролю 229
Практичні завдання та приклади їх вирішення 230

РОЗДІЛ 5. ВНУТРІШНІЙ ФІНАНСОВИЙ АУДИТ У ПОПЕРЕДЖЕННІ КОРУПЦІЇ ТА ШАХРАЙСТВА В ОРГАНАХ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ 237
5.1. Корупція та шахрайство: поняття, форми, види, прояви в державних органах 237
5.2. Стан корупції та шахрайства в бюджетній сфері 252
5.3. Роль внутрішнього фінансового аудиту в попередженні корупції та шахрайства в державних органах 257
Питання для самоконтролю 264
Практичні завдання та приклади їх вирішення 265

РОЗДІЛ 6. ОСНОВИ ДІЯЛЬНОСТІ АУДИТОРСЬКИХ КОМІТЕТІВ В ОРГАНАХ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРА ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ 268
6.1. Основи створення аудиторського комітету в державних органах: міжнародна та вітчизняна практики 268
6.2. Види аудиторських комітетів та їхні завдання щодо діяльності з внутрішнього аудиту 275
6.3. Організаційні аспекти діяльності аудиторських комітетів 285

6.4. Взаємодія аудиторського комітету з підрозділом внутрішнього аудиту 293
Питання для самоконтролю 306

ГЛОСАРІЙ 308

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ 313

ДОДАТКИ 321

ПЕРЕДМОВА

Євроінтеграційні процеси в Україні, тісне співробітництво з Європейським Союзом з питань реформування управління державними фінансами вимагають від країни зміни підходів до розбудови системи державного внутрішнього фінансового контролю. У зв'язку з цим основним зобов'язанням для України стала гармонізація цієї сфери відповідно до міжнародно визнаних стандартів та методології, а також найкращих практик країн Європейського Союзу.

Враховуючи те, що важливе місце в державному внутрішньому фінансовому контролі європейських країн належить внутрішньому аудиту, одним із основних завдань для України є впровадження відповідного правового регулювання, розробка правил і стандартів у цій сфері.

Оцінки зарубіжних експертів свідчать, що наразі реформування системи внутрішнього аудиту в державному секторі має суттєві позитивні результати. До них належать створення міцної нормативно-правової бази для внутрішнього аудиту через видання ряду наказів Міністерства фінансів України, які відповідають міжнародним стандартам і концепціям. Також відбулися позитивні інституційні зміни внутрішнього аудиту в державному секторі, зокрема в структурі Міністерства фінансів України було створено Департамент гармонізації державного внутрішнього фінансового контролю, що сприяло проведенню реформ і вдосконаленню механізмів внутрішнього аудиту; в усіх міністерствах, центральних органах виконавчої влади, головних розпорядників бюджетних коштів та обласних адміністраціях створено структурні підрозділи внутрішнього аудиту; запроваджено інституцію аудиторських комітетів і реалізована програма сертифікації внутрішніх аудиторів, що сприяє посиленню якості внутрішнього аудиту в державній сфері.

Незважаючи на значні досягнення в реформуванні внутрішнього аудиту, існує багато викликів, насамперед пов'язаних з посиленням його спроможності. Відповіддю цим викликам є забезпечення підрозділів внутрішнього аудиту висококваліфікованими,

вмотивованими фахівцями, які б володіли професійною компетентністю, що ґрунтується на відповідній освіті та практичному досвіді, для належного виконання аудиторських завдань.

Підготовка висококваліфікованого фахівця підрозділу внутрішнього аудиту повинна починатися з отримання базової теоретичної освіти в закладі вищої освіти. Основою такої підготовки є освітньо-професійна програма, варіативний зміст якої передбачає вивчення навчальної дисципліни «Внутрішній фінансовий аудит». Для методичного забезпечення навчальної дисципліни підготовлено навчальний посібник «Внутрішній фінансовий аудит», в якому представлено: загальні теоретико-організаційні питання з внутрішнього фінансового аудиту в органах державного сектору України; планування діяльності з внутрішнього аудиту; етапи процесу внутрішнього фінансового аудиту й оцінка його якості; роль внутрішнього фінансового аудиту в попередженні корупції та шахрайства в бюджетній сфері; основи діяльності аудиторських комітетів в органах державного сектору.

Для підготовки навчального посібника використано матеріали Міжнародного інституту внутрішніх аудиторів (The Institute of Internal Auditors (IIA), Співтовариства з внутрішнього аудиту (Internal Audit Communities), що входить до складу мережі «Взаємне навчання та обмін досвідом у галузі управління державними фінансами» (Public Expenditure Management Peer Assisted Learning (PEMPAL), звітні матеріали спільної програми «Підтримки вдосконалення врядування та менеджменту» Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР / OECD) та Європейського Союзу SIGMA / OECD (Support for Improvement in Governance and Management), навчальні матеріали Національної академії фінансів та економіки Міністерства фінансів Королівства Нідерланди (National academy for finance and economics Ministry of finance of th Netherlands) та Центральної Урядової Аудиторської Служби Нідерландів (CGAS), матеріали Інституту внутрішніх аудиторів України, звіти Міністерства фінансів України щодо оцінки функціонування системи внутрішнього аудиту в бюджетній сфері, матеріали заходів (семінарів, тренінгів, вебінарів) з питань ДВФК, методичні посібники, підготовлені Департаментом гармонізації державного внутрішнього фінансового контролю Міністерства фінансів України.

ПЕРЕЛІК СКОРОЧЕНЬ ТА УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

ЄС – Європейський Союз.

ДВФК – Державний внутрішній фінансовий контроль.

Порядок № 1001 – Порядок здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 р. № 1001.

СВА – стандарти внутрішнього аудиту, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 04.10.2011 № 1247 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 14 серпня 2019 року № 344).

МСППВА – Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту.

SIGMA / OECD – спільна програма «Підтримки вдосконалення врядування та менеджменту» Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР / OECD) та Європейського Союзу.

ЦПГ – центральний підрозділ гармонізації внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту.

ДАС України – Державна аудиторська служба України.

ІТ – інформаційні технології.

СВА (Internal Audit Communities) – Співтовариство з внутрішнього аудиту, що входить до складу мережі «Взаємне навчання та обмін досвідом у галузі управління державними фінансами» (PEMPAL).

PEMPAL (Public Expenditure Management Peer Assisted Learning) – мережа з взаємного навчання й обміну досвідом у сфері управління державними фінансами.

ВОФК – вищий орган фінансового контролю.

Agi1e-підхід – збірна назва методів роботи, заснованих на принципах маніфесту Agile.

МКОПП (International Conceptual Framework for Professional Practice) – Міжнародна концептуальна основа професійної практики.

SMART – абревіатура, що означає: Specific (Конкретність), Measurable (Вимірюваність), Achievable (Досяжність), Relevant (Актуальність), Time-bound (Обмеженість у часі).

МСА – (International Standards on Auditing (ISA) – Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг.

COSO – (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) – модель управління ризиками.

RACER – (Relevant, Accepted, Credibel, Easy, Robust) – підхід до визначення критеріїв, показників чи індикаторів діяльності.

SWOT – (Strengths, Weaknesses, Opportunities, Threats) – це аналітичний метод, який використовується для оцінювання сильних і слабких сторін, а також можливостей і загроз.

PEFA – (Public Expenditure and Financial Accountability) – методика оцінки ефективності системи управління державними фінансами.

KPI – (Key Performance Indicators) – ключові показники діяльності, які допомагають установі в досягненні стратегічних і тактичних (операційних) цілей.

КК України – Кримінальний кодекс України

ACFE – (Association of Certified Fraud Examiners) – Асоціація сертифікованих фахівців з розслідування фактів розкрадань.

CAAT – (Computer-assisted audit techniques) – застосування аудиторських процедур з використанням комп'ютера як інструмента проведення аудиту.

НАЗК – Національне агентство з питань запобігання корупції.

EUACI – Антикорупційна Ініціатива Європейського Союзу в Україні.

РОЗДІЛ 1
ЗАГАЛЬНІ ТЕОРЕТИКО-ОРГАНІЗАЦІЙНІ ПИТАННЯ З ВНУТРІШНЬОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ В ОРГАНАХ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ

1.1. Інституційні аспекти діяльності з внутрішнього аудиту в державних органах.

1.2. Розуміння внутрішнього фінансового аудиту як невід'ємної складової діяльності з внутрішнього аудиту.

1.3. Роль внутрішнього аудиту у формуванні додаткової цінності державного органу: поняття, демонстрація та вимірювання.

1.1. Інституційні аспекти діяльності з внутрішнього аудиту в державних органах

У сучасних умовах національної економіки та реформування державного управління ефективність політики, операційна ефективність та якість функціонування державних органів є вирішальними чинниками реагування на мінливі потреби й очікування громадян і суспільства загалом. Система управління державними фінансами в Україні тривалий період була спрямована насамперед на здійснення контролю за витратами, і, як наслідок, особи, відповідальні за роботу державного органу, зосереджували свої зусилля на дотриманні вимог, приділяючи меншу увагу підвищенню ефективності та результативності його діяльності.

Розуміння потреби в зміні ролі державного внутрішнього фінансового контролю в управлінні державними фінансами насамперед пов'язано з реформуванням державного управління та змінами підходів до системи управління державними фінансами. Підґрунтям для таких змін слугувало підписання Угоди про асоціацію між Україною та ЄС, згідно із ст. 347 якої Україна взяла на себе зобов'язання гармонізувати системи внутрішнього контролю й

внутрішнього аудиту до міжнародно визнаних стандартів і методології, а також найкращої практики країн ЄС у цій сфері [9]. Отримання Україною статусу кандидата на членство в ЄС передбачає серед іншого й подальший розвиток функції внутрішнього аудиту, а також впровадження кращих практик ЄС із цього питання.

Враховуючи сучасні реалії розвитку держави, а саме наявність різноманітних ризиків, військовий стан і фінансово-економічну нестабільність, важливу роль у системі управління публічними фінансами відіграє побудова ефективної моделі внутрішнього аудиту, яка покликана не фіксувати порушення, а упереджувати їх та сприяти ефективному використанню фінансових ресурсів, забезпечувати прозорість фінансового ринку, сприяти підвищенню додаткової цінності органів державного сектору.

Міжнародні експерти з державного внутрішнього фінансового контролю вказують, що «вподовж останнього десятиліття Україна досягла значного прогресу в реалізації трьох компонентів концепції ДВФК, зокрема: внутрішнього аудиту, систем внутрішнього контролю та центрального підрозділу гармонізації в структурі Міністерства фінансів України, що відповідає за координацію реформ в обох сферах. Проте проблеми залишаються, зокрема неукомплектованість підрозділів внутрішнього аудиту та недостатнє розуміння важливості їх ролі керівництвом деяких державних установ, що зменшує ефективність внутрішнього аудиту» [59]. Вирішення цих та інших проблем передбачає глибоку, а іноді й важку трансформацію сприйняття місця внутрішнього аудиту в системі державного внутрішнього фінансового контролю та його ролі в управлінні державним сектором загалом.

Сутність внутрішнього аудиту потрібно розуміти та сприймати як незалежне й об’єктивне оцінювання, метою якого є допомога керівнику державного органу в досягненні поставлених цілей за допомогою системного та послідовного підходу до проведення внутрішніх аудитів, а також додання цінності державному органу за результатами такої оцінки через надання належних рекомендацій щодо:

− удосконалення системи управління, внутрішнього контролю, зокрема процесів управління ризиками;

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

− посилення підзвітності та підвищення ефективності діяльності державного органу тощо [27, с. 9].

Відповідно до міжнародних практик існують різні підходи до організації внутрішнього аудиту в державному секторі, а інституційні механізми постійно розвиваються у відповідь на нові виклики. Так, у більшості державних організацій держав-членів ЄС і країн-кандидатів підрозділи внутрішнього аудиту децентралізовані, а в деяких європейських країнах, як-от Нідерланди, Велика Британія та Бельгія, ці підрозділи частково централізовані за допомогою центрального органу, що надає послуги внутрішнього аудиту центральним органам виконавчої влади [59].

Інституційні зміни щодо організації внутрішнього аудиту в державному секторі відбулися і в Україні. Так, Розділом V «Стратегічні напрями та основні етапи розвитку державного внутрішнього фінансового контролю» «Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2020 року» [8] було передбачено утворення в Міністерстві фінансів України підрозділу з питань реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю та оцінки ефективності систем внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту, спрямування та координації централізованого внутрішнього аудиту, а в Головному контрольно-ревізійному управління (нині Державна аудиторська служба України) – підрозділ з питань гармонізації внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту. Такий підхід викликав зауваження як зарубіжних, так і вітчизняних науковців і практиків, які вказували, що такий інституційний механізм не відповідає європейському досвіду, водночас унеможливлює ефективне управління діяльністю з внутрішнього аудиту в Україні.

У подальшому в Міністерстві фінансів України було сформовано Департамент гармонізації державного внутрішнього фінансового контролю, що сприяло проведенню реформ, спрямованих на посилення та вдосконалення механізмів внутрішнього контролю та функції внутрішнього аудиту.

Оцінки зарубіжних експертів свідчать, що реформування системи ДВФК, зокрема внутрішнього аудиту, має суттєві позитивні результати. До них належить створення міцної нормативно-правової бази для внутрішнього аудиту, зокрема було видано ряд наказів Міністерства фінансів України, які відповідають міжнародним стандартам і концепціям. Наразі вітчизняна система регламентуючих документів з внутрішнього аудиту складається з трьох основних рівнів.

На першому рівні – Бюджетний кодекс України [1], який має найвищу юридичну силу в структурі нормативних документів у сфері внутрішнього аудиту. Так, ст. 26 Бюджетного кодексу України визначено сутність внутрішнього аудиту як «діяльність, спрямована на удосконалення системи управління, внутрішнього контролю, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності розпорядника бюджетних коштів і підприємств, установ та організацій, що належать до сфери його управління, та яка передбачає надання незалежних висновків і рекомендацій» [1]; встановлено обов'язковість його запровадження всіма розпорядниками бюджетних коштів, а також передбачена відповідальність керівника установи за організацію та здійснення діяльності з внутрішнього аудиту в своїй установі та на підприємствах, в установах і організаціях, що належать до сфери управління державного органу.

Другий рівень передбачає документи, пов'язані з реалізацією вимог ст. 26 Бюджетного кодексу України, а саме Порядок № 1001 [5], яким визначено механізм утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та питання їхньої діяльності в усіх міністерствах, центральних органах виконавчої влади, головних розпорядників бюджетних коштів та обласних адміністраціях. Проте нині існує проблема неукомплектованості підрозділів внутрішнього аудиту та недостатнього розуміння важливості й ролі внутрішнього аудиту керівництвом деяких державних органів, що зменшує ефективність внутрішнього аудиту.

Цим самим порядком визначено чисельність працівників підрозділів внутрішнього аудиту, яка розраховується з урахуванням:

− наявності (відсутності) в державному органі територіальних органів, а також підприємств, установ та організацій, які належать до сфери його управління;

− кількості й обсягів фінансування бюджетних програм, які виконують розпорядники бюджетних коштів відповідно до покладених на них функцій;

− кількості адміністративних послуг;

− кількості контрольно-наглядових функцій;

− кількості сфер, у яких забезпечується формування та реалізація державної політики;

− кількості об'єктів, щодо яких державним органом виконуються функції з управління об'єктами державної власності;

− обсягу фінансових кадрових, часових та інших ресурсів, потрібних для забезпечення охоплення об'єктів внутрішнього аудиту, визначених за результатами оцінки ризиків [5].

У разі неможливості утворення підрозділу в державному органі, гранична чисельність апарату якого не перевищує 50 штатних одиниць, а також у територіальних органах державних органів і бюджетних установах призначається посадова особа, на яку покладаються повноваження щодо здійснення внутрішнього аудиту [5].

До третього рівня належать накази Міністерства фінансів України, які сприяють практичній реалізації вимог Порядку № 1001, зокрема:

− національні СВА – визначають єдині підходи до планування, організації та проведення внутрішніх аудитів, документування їхніх результатів, підготовки аудиторських звітів, висновків і рекомендацій, порядку звітування керівнику, здійснення внутрішніх оцінок якості внутрішнього аудиту. У СВА враховано норми МСППВА (International Professional Practices Framework (IPPF), які видані Міжнародним інститутом внутрішніх аудиторів (The Institute of Internal Auditors) (IIA) та оновлені 2017 року [17]. Наприкінці 2023 року Рада з міжнародних стандартів внутрішнього аудиту затвердила Глобальні стандарти внутрішнього аудиту

[19], які опубліковані 9 січня 2024 року й набирають чинності 9 січня 2025 року. Зважаючи на суттєве оновлення міжнародних стандартів, перед Департаментом гармонізації ДВФК Міністерства фінансів України постає завдання чітко окреслити сфери в чинних національних стандартах, які потребують оновлення для забезпечення їхньої повної відповідності новим міжнародним вимогам;

− Кодекс етики внутрішніх аудиторів [13], що визначає морально-етичні принципи професійної діяльності працівників підрозділу внутрішнього аудиту та правила поведінки внутрішнього аудитора;

− Порядок здійснення Міністерством фінансів України оцінки функціонування системи внутрішнього аудиту [14], яким визначено механізм організації, проведення, оформлення та реалізації результатів оцінки функціонування системи внутрішнього аудиту (зовнішньої оцінки якості внутрішнього аудиту);

− Порядок проведення сертифікації працівників підрозділів внутрішнього аудиту [12], який визначає механізм проведення сертифікації працівників підрозділів внутрішнього аудиту, зокрема: етапи її проведення, підходи до формування Сертифікаційної комісії та її повноваження, модулі рекомендованої програми для підготовки до сертифікації, процедуру проведення кваліфікаційного іспиту та визначення його результатів, форму сертифіката внутрішнього аудитора, який видаватиметься в разі успішного складення іспиту; вимоги стосовно підвищення кваліфікації сертифікованими внутрішніми аудиторами;

− у рамках виконання п. 145 Плану заходів з реалізації Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2022–2025 роки [6] та для посилення незалежності й ефективності внутрішнього аудиту в державному секторі передбачено утворення в міністерствах аудиторського комітету та забезпечення його функціонування відповідно до Порядку № 1001. Безперечно, що аудиторські комітети стануть дієвими консультативними платформами для вищого керівництва державних органів. Їхні рекомендації допоможуть гарантувати, що функція внутрішнього аудиту охоплює всі ключові ризики, з якими стикається державний

орган, а також працює неупереджено та об'єктивно. Зовнішні члени аудиторських комітетів як незалежні експерти відігравати-муть вирішальну роль у наданні консультацій із питань управління ризиками, аудиту й контролю. Діяльність аудиторських комітетів у державних органах є поширеною практикою для більшості європейських країн. Залежно від існуючої організаційної та функціональної структури державного управління в різних країнах може змінюватися роль і функції аудиторського комітету – від наглядового органу до консультативного *(питання створення та роботи аудиторського комітету в державному органі детально висвітлено в розділі 6 цього посібника)*.

Запровадження аудиторських комітетів і програми сертифікації внутрішніх аудиторів сприяє посиленню управлінню та якості внутрішнього аудиту в державних органах.

Незважаючи на значні досягнення в реформуванні ДВФК, зокрема внутрішнього аудиту, в державному секторі існує багато викликів, на яких наголошують зарубіжні експерти в оцінках, оприлюднених SIGMA / OECD (Support for Improvement in Governance and Management) та в звіті Європейської Комісії про розширення ЄС 2024 року [37]. Ці виклики пов'язані з посиленням ефективності спроможності внутрішнього аудиту в державному секторі, оскільки зарубіжні експерти зазначають, що «рівень розвитку внутрішнього аудиту в державному секторі України нині є нерівномірним. Деякі підрозділи мають достатній потенціал, тоді як в інших є брак кадрів, хоча потенційно вони можуть охоплювати величезний обсяг перевірок. Вирішенням цієї проблеми є пошук способів більш ефективного використання наявних аудиторських ресурсів» [37]. Водночас експерти пропонують кілька прикладів з досвіду ЄС, «як це можна зробити:

– через об'єднання або комбінування аудиторських ресурсів;

– через групування ресурсів за спеціалізаціями зосередження аудиторів на певних напрямах, як-от ІТ-аудит або аудит ефективності;

– через аутсорсинг та/або обмін аудиторськими ресурсами для подолання прогалин у спроможності.

Також Україна може розглянути ряд можливих «гібридних» рішень для вирішення питання кадрового забезпечення внутрішнього аудиту. Такі рішення можуть охоплювати створення «пулу» (об'єднання) аудиторів, управління яким здійснюватиметься на центральному рівні, для забезпечення спеціалістами (наприклад, у сфері ІТ, аудиту ефективності, фінансування ЄС) або для заповнення вакансій у підрозділах внутрішнього аудиту; надання центральному підрозділу гармонізації (ЦПГ) центральної ролі в координації персоналу та систем внутрішнього аудиту; а також надання спільних послуг внутрішнього аудиту меншим або пов'язаним ключовим розпорядникам коштів» [37].

Наразі чіткої відповіді на проблему спроможності внутрішнього аудиту в Україні досі немає. Проте дискусії, підкріплені міжнародним досвідом, з цього питання активно ведуться, адже МСППВА зобов'язують керівництво державного органу гарантувати, що кількісний і кваліфікаційний склад внутрішніх аудиторів відповідає завданням, покладеним на підрозділ внутрішнього аудиту. Водночас національний СВА 3 «Професійна компетентність та ретельність» [15] містить вимогу щодо володіння працівниками підрозділу внутрішнього аудиту потрібними знаннями, навичками та професійною компетентністю, що ґрунтуються на відповідній освіті та досвіді, для належного виконання аудиторських завдань.

Отже, питання, пов'язані інституційними аспектами діяльності з внутрішнього аудиту в державному секторі України, є загалом вирішені й закріплені в нормативних актах уряду та Міністерства фінансів України, проте існує потреба в пошуку нових підходів до посилення спроможності підрозділів внутрішнього аудиту в наданні додаткової цінності державному органу та більш ефективному використанню наявних аудиторських ресурсів.

1.2. Розуміння внутрішнього фінансового аудиту як невід'ємної складової діяльності з внутрішнього аудиту

Діяльність з внутрішнього аудиту в державному органі розуміється як надання впевненості та консультаційних послуг керівництву за рахунок оцінки ефективності систем управління, ступеня виконання й досягнення визначених цілей, якості виконання завдань і функцій та надання рекомендацій щодо створення правильних політик, процедур, процесів, системи управління ризиками, пов'язаних зі стратегіями державного органу. у п. 1 СВА 5 «Сутність діяльності з внутрішнього аудиту» зазначено, що «діяльність підрозділу внутрішнього аудиту має здійснюватися із застосуванням систематичного, послідовного та ризик-орієнтованого підходів до оцінки об'єкта внутрішнього аудиту та сприяти удосконаленню системи управління, внутрішнього контролю та управління ризиками через надання незалежних й об'єктивних висновків та рекомендацій» [15].

З огляду на визначення внутрішнього аудиту, надані МСППВА [17] та вітчизняними СВА, об'єктом внутрішнього аудиту, відповідно до п. 2 Порядку № 1001, є «діяльність державного органу, його територіальних органів, підприємств (зокрема, суб'єктів господарювання, державна частка в статутному капіталі яких перевищує 50 відсотків чи становить величину, яка забезпечує державі право вирішального впливу на господарську діяльність таких суб'єктів господарювання), установ та організацій, що належать до сфери його управління, повним обсягом або з окремих питань» [5].

У кожній країні вивчення об'єктів внутрішнього аудиту передбачає використання різних видів внутрішнього аудиту, водночас враховуються особливості, пов'язані із системою адміністративного устрою, державного управління, державного фінансового контролю, а також виклики, які існують у державному секторі.

Вітчизняні СВА, які загалом враховують базові засади міжнародних практик, визначають три види внутрішнього аудиту: аудит ефективності, фінансовий аудит та аудит відповідності.

Аудит ефективності покриває найбільш широкий спектр об'єктів дослідження та категорій проблемних сфер, що зі свого боку вимагає від внутрішнього аудитора високого рівня досвіду, знань і навичок не лише у сфері методичних прийомів і процедур проведення дослідження, а й у сфері широкого кола різноманітних видів діяльності [27, с. 5].

Вітчизняні СВА визначають фінансовий аудит як «оцінку діяльності установи щодо законності та достовірності фінансової і бюджетної звітності, правильності ведення бухгалтерського обліку» [15]. Внутрішній фінансовий аудит фокусується виключно на фінансових процесах (зосереджуючись на механізмах контролю в них), фінансових операціях, бухгалтерському обліку та звітності; методи його проведення та підготовки звіту (аудиторських висновків) загалом стандартизовані, а потрібні для його проведення знання зазвичай обмежуються сферами бюджетного процесу, бухгалтерського обліку, здійснення державних закупівель і права. В основу фінансового аудиту покладено аналіз фінансових процесів, які можуть бути як стандартні / притаманні кожній установі (наприклад, процес нарахування та виплати заробітної плати, витрат на відрядження або проведення державних закупівель), так і специфічні / функціональні, тобто такі, що характерні лише для певних сфер діяльності (наприклад, процес фінансового забезпечення харчування ув'язнених або процес нарахування та виплат житлово-комунальних субсидій населенню) [27, с. 5].

Однією з ключових цілей фінансового аудиту є надання аудиторського висновку (у міжнародній практиці використовується термін «надання достатніх гарантій») з приводу достовірності звітності. Внутрішній аудитор не стільки намагається знайти цифрові й сумарні (можливо, арифметичні) помилки, скільки дає огляд методу ведення бухгалтерського обліку, здійснює аналіз господарської діяльності та підтвердження (чи спростування) результатів діяльності державного органу за звітний період і можливі перспективи розвитку на майбутнє. Сутність аудиту відповідності фактично зведено до контролю відповідності процедур і трансакцій, які здійснюються в державному органі, підпорядкованих йому установах, організаціях, підприємствах, законодавству, правилам

і стандартам. Водночас процес, як такий, не розглядається ні щодо ефективності та якості, ні на предмет достовірності фінансової звітності. У практиках деяких країн ЄС цей вид внутрішнього аудиту взагалі не розглядається окремо, а є складовою фінансового аудиту законності та правильності [27, с. 6].

Схематично особливості визначених вітчизняними СВА видів внутрішнього аудиту зображено на рисунку 1.1.

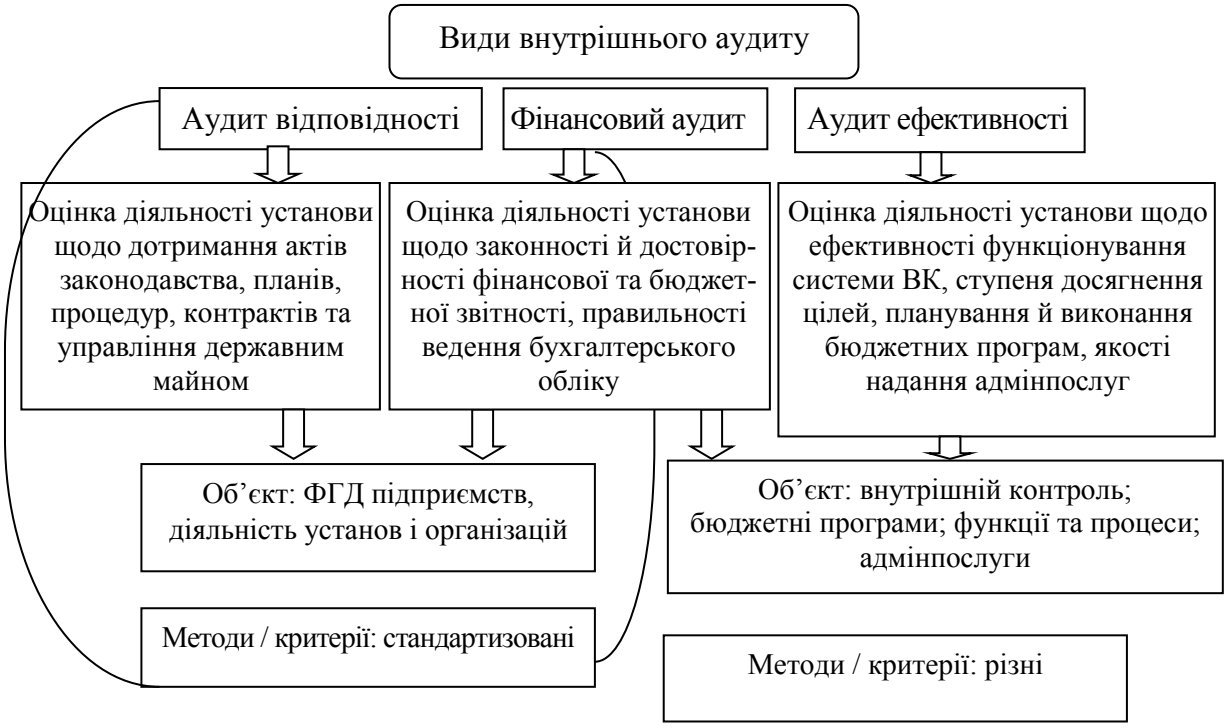


Рисунок 1.1 – Види внутрішнього аудиту

«Завдяки певним особливостям внутрішніх фінансових аудитів та аудитів відповідності, пов'язаним насамперед із тим, що в основу їхньої методології покладено методи документальних і фактичних перевірок, часто їх асоціюють із ревізіями та перевірками. Проте фінансові аудити та аудити відповідності в жодному разі не можна ототожнювати із ревізіями, перевірками або інспектуванням. У них різна природа, цілі, завдання, а отже, і методи та результати реалізації, і критерії оцінки якості їхньої реалізації. Ревізія / інспекційна діяльність за сутністю є складовою системи зовнішнього контролю (державного внутрішнього фінансового контролю, який здійснюється ДАС України), тоді як внутрішній аудит проводиться штатними працівниками спеціального підрозділу державного органу та має на меті комплексно оцінити системи

управління, внутрішнього контролю, управління ризиками, щоб надати керівництву впевненості у їх законному, ефективному та результативному функціонуванні» [27, с. 7].

Основні відмінності фінансового аудиту / аудиту відповідності та аудиту ефективності узагальнено в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1 – Відмінності видів внутрішнього аудиту

Критерій	Фінансовий аудит / аудит відповідності	Аудит ефективності
Мета	Провести оцінку достовірності, правильності, надійності фінансового обліку та звітності; встановити відповідність їхньому чинному законодавству	Провести оцінку економічності, ефективності та результативності діяльності, програми, процедури, послуги тощо
Фокусування	На фінансових процесах, операціях, системі бухгалтерського обліку та звітності / окремих процедурах, трансакціях	На проблемах / ризикових сферах, пов'язаних із організацією, управлінням і системою внутрішнього контролю установи, реалізацією програми, процедури, наданням адміністративної послуги тощо
Наукова база	Економіка, менеджмент, політологія, соціологія тощо	Бухгалтерський облік та право
Методи аудиту	Стандартизовані	Різні залежно від мети аудиту
Критерії оцінки	Стандартні критерії, що підходять для всіх перевірок	Різні для кожного окремого аудиту, визначають свої критерії оцінки
Звіти	Стандартизовані	Рекомендована лише структура та зміст звіту

На практиці внутрішні фінансові аудити можуть бути інтегрованими не тільки з аудитами відповідності, а й разом з ІТ-аудитами. Внутрішній аудит, що поєднує аспекти різних видів аудиту, називають комплексним аудитом. І хоча вітчизняні СВА термінологічно не визначають поняття «комплексний аудит», фактично ними передбачена можливість поєднання декількох видів аудиту

під час проведення одного контрольного заходу. Важливо зазначити, що види внутрішнього аудиту взагалі не мають чіткого розмежування, оскільки багато питань внутрішнього аудиту мають елементи, які можуть охоплюватися різними його видами.

У Нідерландах аудиторські групи об'єднують фахівців з операційного аудиту (один з «підвидів» аудиту ефективності), аудиту ІТ і фінансового аудиту для надання відповіді на запитання аудиту з різних поглядів. У Португалії, наприклад, внутрішні аудитори проводять: аудит відповідності, аудит систем (ефективності систем внутрішнього контролю), аудит ефективності та ІТ-аудит. Внутрішні аудитори Великої Британії здійснюють аудит відповідності, ІТ-аудит, фінансовий аудит, аудит ефективності та оцінку програм. А в Польщі внутрішні аудитори мають право проводити фінансовий аудит, аудит ефективності та відповідності [27, с. 7].

Аналізуючи кращий досвід країн ЄС з погляду місця внутрішнього фінансового аудиту, поміж інших видів аудиторської діяльності в державному секторі (відсоток кількості проведених фінансових аудитів у складі всіх аудиторських досліджень), варто зазначити, що в разі суттєвих відхилень практик різних країн загалом частка фінансових аудитів значно переважає над іншими видами. У деяких країнах вона становить до 90 і більше відсотків. Насамперед це досить тісно пов'язано із загальними принципами та розподілом повноважень у системі державного фінансового контролю кожної окремої країни. Так, у ряді європейських країн щорічний внутрішній фінансовий аудит розпорядників бюджетних коштів є обов'язковим, а аудиторський висновок щодо достовірності та справедливості фінансової звітності подається до Міністерства фінансів разом із щорічною консолідованою звітністю. Існують різні практики реалізації таких законодавчих вимог – від покладання відповідних зобов'язань на внутрішніх аудиторів до залучення з цією метою приватних аудиторських організацій (із передбаченням окремих бюджетних видатків на такі цілі).

Звітна інформація Міністерства фінансів України про підходи до проведення внутрішніх аудитів за 2023 рік [36] свідчить, що у вітчизняній практиці продовжуються тенденції щодо зміни

пріоритетів під час проведення внутрішніх аудитів, тобто поступово збільшується частка внутрішніх аудитів з оцінки ефективності. Так, 2023 року частка аудитів з оцінки ефективності в загальній кількості запланованих становила 51,3 % – порівняно із 48, 40, 30 та 18 % 2022, 2021, 2020 та 2019 років, відповідно [36]. Водночас частка запланованих внутрішніх фінансових аудитів залишається достатньо високою, а в деяких державних органах значно перевищує аудити ефективності. Остаточне рішення щодо реалізації певного виду внутрішнього аудиту є предметом професійності аудиторів і приймається окремо в кожному випадку в процесі планування діяльності з внутрішнього аудиту, а в його основі завжди має бути повна база даних потенційних об'єктів внутрішнього аудиту.

Якщо потреби державного органу зосереджені виключно в площині фінансових аудитів, то так звані кроки на етапі планування аудиторської діяльності виглядатимуть так:

− розуміння цілей, основних функцій і завдань державного органу, а також його середовища;

− визначення ключових стратегічних ризиків, які бачить керівництво;

− врахування впливу потенційних ризиків на фінансову звітність і важливі види трансакцій;

− відбір ключових процесів і планування аналізу процесу [27, с. 9]. *(Практика формування планів діяльності з внутрішнього аудиту державного органу детально описана в розділі 2 цього посібника)*.

Отже, з урахуванням тенденцій переорієнтації функції внутрішнього контролю в державних органах на аудит ефективності внутрішній фінансовий аудит залишається невід'ємною складовою діяльності з внутрішнього аудиту, оскільки не тільки надає керівництву підтвердження достовірності інформації про результативність та ефективність процесів управління установою, ризиками, внутрішнього контролю, а й запобігає фактам незаконного, неефективного, нерезультативного використання бюджетних коштів та інших активів, виникненню помилок і недоліків у діяльності державного органу, його територіальних органів, підприємств, установ, організацій, що належать до сфери його управління.

1.3. Роль внутрішнього аудиту у формуванні додаткової цінності державного органу: поняття, демонстрація та вимірювання

Цей параграф підготовлений за матеріалами Співтовариства з внутрішнього аудиту (CBA Internal Audit Communities), що входить до складу мережі «Взаємне навчання та обмін досвідом у галузі управління державними фінансами» (PEMPAL Public Expenditure Management Peer Assisted Learning).

У МСППВА визначено, що «внутрішній аудит – це незалежна, об'єктивна діяльність з надання впевненості та консультування, що має додавати вартості організації та покращувати її діяльність» [17]. Таке визначення чітко вказує на те, що метою внутрішнього аудиту завжди буде вдосконалення діяльності, а результатом – створення так званої «додаткової цінності» (в деяких перекладах зарубіжних матеріалів «додаткова вартість»).

Місію внутрішнього аудиту в загальному розумінні формулює те, що він прагне досягти в рамках установи, а саме збереження та підвищення додаткової цінності організації за допомогою проведення об'єктивних внутрішніх аудиторських перевірок на основі ризик-орієнтованого підходу, надання рекомендацій та обміну знаннями. Внутрішній аудит проводиться в різних державних органах, які відрізняються між собою метою (місією) створення, стратегією розвитку, обсягом діяльності та фінансування, складністю управління, організаційною структурою тощо, тому ці розбіжності впливають на місію внутрішнього аудиту, яка визначається для конкретного державного органу в Плані діяльності з внутрішнього аудиту. Проте спільним для всіх державних органів є те, що обов'язковою складовою місії внутрішнього аудиту є додавання цінності установі. Відповідно до глосарія МСППВА «функція внутрішнього аудиту додає вартості організації (та її зацікавленим сторонам), коли вона надає об'єктивну та релевантну впевненість і сприяє ефективності й продуктивності процесів корпоративного управління, управління ризиками та контролю» [17].

«Міжнародна та вітчизняна практика свідчать, що розуміння «додаткової цінності» державного органу в аудиторів, керівництва державного органу, інших зацікавлених сторін може відрізнятися. Тому важливо, щоб підрозділ внутрішнього аудиту мав загальне уявлення того, як він планує підвищувати цінність державного органу та підпорядкованих йому установ, організацій, підприємств, у яких проводиться аудит і позиціонував свою спроможність створювати «додаткову цінність». Під цим зазвичай розуміється формування ціннісної пропозиції. *Ціннісна пропозиція* – це сукупність переваг, які отримає державний орган унаслідок ефективного та результативного функціонування підрозділу внутрішнього аудиту. Загальна ціннісна пропозиція сформована Інститутом внутрішніх аудиторів, а також з цього питання є напрацювання PEMPAL (Public Expenditure Management Peer Assisted Learning) [44], які допомагають підрозділам внутрішнього аудиту у формуванні власної ціннісної пропозиції з урахуванням рівня зрілості функції внутрішнього аудиту» [44]. Загальна ціннісна пропозиція є поєднанням трьох основних елементів: забезпечення впевненості, поглибленого розуміння та об'єктивності (рис. 1.2).



Рисунок 1.2 – Загальна ціннісна пропозиція, розроблена Міжнародним інститутом внутрішніх аудиторів

Забезпечення впевненості в якості системи внутрішнього контролю, управління та ризик-менеджменту – це загальновизнаний базовий елемент діяльності з внутрішнього аудиту, який є основою функції внутрішнього аудиту. Очевидно, цей елемент є першим, над яким працюватимуть підрозділи внутрішнього аудиту. У міру становлення функції внутрішнього аудиту в державному секторі внутрішні аудитори також зможуть забезпечувати впевненість в якості процесів управління державним органам.

Забезпечення поглибленого розуміння процесів через рекомендації щодо підвищення результативності діяльності державного органу – це одна з основних характеристик зрілої, далекоглядної функції внутрішнього контролю, яка працює на попередження ризиків у діяльності державного органу. Цінність цієї функції підвищуватиметься в міру досягнення зрілості підрозділами внутрішнього аудиту та накопичення ними досвіду.

Об’єктивність – ключова характеристика забезпечення ефективної впевненості та поглибленого розуміння. Ця характеристика має бути в центрі уваги новостворених підрозділів внутрішнього аудиту, які прагнуть продемонструвати керівництву державного органу, що вони здатні виконувати аудиторську роботу незалежно та з дотриманням високих стандартів сумлінності. Об’єктивність – це також одна з рис, яка характеризує, як працює внутрішній аудит, що генерує додаткові «об’єктивні заходи», як-от, наприклад, незалежні консультації для керівництва та розслідування випадків потенційного шахрайства тощо [44].

«PEMPAL (Public Expenditure Management Peer Assisted Learning) пропонує керівникам підрозділів внутрішнього аудиту доповнювати представлену вище загальну ціннісну пропозицію розробкою спеціальних (індивідуальних) ціннісних пропозицій, які відображають сильні сторони конкретного підрозділу. Спеціальні ціннісні пропозиції можна використовувати, щоб нагадати керівництву державного органу про специфічні переваги використання підрозділу внутрішнього аудиту для виконання роботи замість інших альтернативних варіантів (наприклад, залучення консультантів з приватного сектору)» [44].

Приклади з практики країн PEMPAL (Public Expenditure Management Peer Assisted Learning) та варіанти формулювання положень ціннісних пропозицій представлені в таблиці 1.2.

Таблиця 1.2 –Варіанти формулювання спеціальних ціннісних пропозицій на прикладі країн PEMPAL

Пропозиція	Зміст пропозиції
Знання та акцент	Пропозиція вказує на те, що співробітники підрозділу внутрішнього аудиту ознайомлені із специфікою діяльності державного органу та державною сферою економіки загалом
Потенціал та професіоналізм	Пропозиція вказує на те, що співробітники підрозділу внутрішнього аудиту мають професійну підготовку та працюють відповідно до міжнародних професійних стандартів і передової практики в галузі внутрішнього аудиту в державному секторі
Швидкість та витрати	Пропозиція вказує на те, що співробітники підрозділу внутрішнього аудиту можуть розпочати роботу швидко (немає потреби укладати контракти) і їхні послуги обходяться дешевше, ніж послуги більшості зовнішніх виконавців
Позиціювання	Пропозиція вказує на те, що підрозділ внутрішнього аудиту є внутрішньою структурою державного органу та тісно взаємодіємо з керівниками оперативних підрозділів і спеціальних підрозділів державного органу з метою формування розуміння систем ризик-менеджменту, управління та контролю та надання допомоги в їхньому вдосконаленні
Наміри	Пропозиція вказує на те, що основним завданням підрозділу внутрішнього аудиту є підтримка керівництва державного органу в захисті та підвищенні цінності установи, не прагнучи водночас до максимізації (зазвичай короткострокової) матеріального заохочення внаслідок виконання визначених завдань
Незалежність та сумлінність	Пропозиція вказує на те, що підрозділ внутрішнього аудиту є незалежним від об’єкта аудиту й керується високими стандартами особистої сумлінності. У звітах за результатами внутрішніх аудитів будуть надані висновки про те, що потрібно знати керівництву державного органу, а не те, що воно хочете почути

Крім розуміння поняття додаткової цінності та способів підвищення її в державного органу через свою діяльність, підрозділ внутрішнього аудиту повинен володіти переліком заходів внутрішнього аудиту, які додають найбільше цінності в державному секторі.

Дослідження думок керівників підрозділів внутрішнього аудиту щодо заходів, які додають найбільше цінності їхнім організаціям, проведені PEMPAL (Public Expenditure Management Peer Assisted Learning) за участю СВА (Internal Audit Communities), дали змогу визначити основних дев'ять заходів внутрішнього аудиту [44]. Результати цих досліджень узагальнено в таблиці 1.3.

Таблиця 1.3 –Заходи внутрішнього аудиту,
які додають найбільше цінності державному органу

№ з/п	Заходи внутрішнього аудиту	Відсоток підтримки заходу
1.	Забезпечення впевненості в адекватності та результативності системи внутрішнього контролю	89
2.	Підготовка рекомендацій щодо вдосконалення	55
3.	Забезпечення впевненості в якості процесів управління ризиками в установі	53
4.	Забезпечення впевненості відповідно до регуляторних вимог	50
5.	Інформування та консультування керівництва	40
6.	Ідентифікація нових ризиків	37
7.	Забезпечення впевненості в якості процесів управління в установі	37
8.	Виявлення та попередження проявів шахрайства	29
9.	Інформування та консультування аудиторського комітету	28

Вивчення практичної діяльності підрозділів внутрішнього аудиту підтвердили потенціал усіх вказаних заходів щодо створення додаткової цінності, хоча деякі з них (наприклад, виявлення ризиків, що виникають, і забезпечення впевненості в якості процесів управління в організації) стають більш актуальними тільки після того, як підрозділи внутрішнього аудиту накопичують

досвід і досягають стадії зрілості. Додатково PEMPAL зазначає, що внутрішній аудит потенційно може бути базою для навчання майбутніх управлінців, допомагаючи їм формувати культуру постійних покращень діяльності державного органу.

Важливим є питання в розумінні внутрішніми аудиторами критичних чинників, які впливають на створення додаткової цінності державного органу. PEMPAL (Public Expenditure Management Peer Assisted Learning) визначив такі чинники:

1. *Позиціювання внутрішнього аудиту.* Позиціювання підрозділу внутрішнього аудиту в державному секторі принципово впливає на його здатність створювати додаткову цінність. Роль підрозділу та незалежність внутрішнього аудиту мають бути закріплені у відповідних законодавчих і підзаконних актах. Також потрібно роз'яснити роль внутрішнього аудиту щодо інших аудиторських і контролюючих органів, зокрема ВОФК, фінансових контролерів і служби фінансової інспекції. Підрозділи внутрішнього аудиту повинні мати організаційний простір для ефективного функціонування та в ідеалі мають бути безпосередньо підзвітні вищому керівнику державного органу. Підрозділи внутрішнього аудиту повинні також мати достатні фінансові ресурси для виконання своєї роботи, а керівник підрозділу має повністю їх контролювати.

У багатьох країнах ЄС попит на послуги внутрішнього аудиту формується під впливом децентралізації бюджетів і передачі відповідних функцій щодо внутрішнього контролю окремим міністерствам. У цій ситуації міністр відповідає за ефективність внутрішнього контролю з метою забезпечення захисту фінансових ресурсів, наданих міністерству. Отже, вище керівництво вдається до внутрішнього аудиту для забезпечення ефективного функціонування внутрішнього контролю. Саме з цієї причини реформи внутрішнього аудиту найчастіше пов'язані із ширшими реформами систем управління державними фінансами чи реформами державного управління.

Централізація роботи з внутрішнього аудиту. Останнім часом зафіксовано два приклади практики (у Нідерландах та Великій Британії), де підрозділи внутрішнього аудиту, які раніше функціонували окремо, були об'єднані в одну централізовану

організацію, яка надає послуги з внутрішнього аудиту в масштабах усього уряду (*детально описано в розділі 1 п. 1.2 цього посібника*). Це було зроблено з метою підвищення ефективності та результативності внутрішнього аудиту в зазначених країнах, а також для забезпечення того, щоб усі підрозділи внутрішнього аудиту функціонували відповідно до однакових високих професійних стандартів. Схожа практика має певні застереження, оскільки схожа централізація може бути доречною лише в тих країнах, де внутрішній аудит уже міцно утвердився в окремих державних органах, і є повне розуміння керівництва значимості його ролі в управлінні цими установами. Ризик централізації внутрішнього аудиту на ранньому етапі його розвитку полягає в тому, що ця функція може так і не отримати повноцінного розвитку, а натомість сприйматиметься як ще одна форма централізованого контролю чи нагляду з боку Міністерства фінансів чи уряду.

2. *Контроль та підтримка функції внутрішнього аудиту*. Цей чинник вважається одним із ключових, які допомагають внутрішнім аудиторам створювати додаткову цінність державного органу. Форсування аудиторського комітету – основний спосіб надання такої підтримки. Аудиторський комітет є можливістю поєднання зусиль аудиторів і керівництва державного органу з метою забезпечення належного планування аудиторської роботи, виділення відповідних ресурсів, а також забезпечення виконання рекомендацій щодо покращення діяльності установи. Внутрішній аудит може також отримувати підтримку та контролюватися з боку ефективного центрального підрозділу з гармонізації аудиту. Одна з основних функцій цього підрозділу полягає в тому, щоб просувати функцію внутрішнього аудиту, забезпечувати ухвалення законів, нормативних актів і методичних рекомендацій, а також організовувати навчання персоналу з метою належного позиціонування внутрішнього аудиту в державному секторі. У багатьох країнах ЄС центральні підрозділи із гармонізації випускають річні звіти про стан і тенденції розвитку функції внутрішнього аудиту, а також поширюють приклади успішної практики. Ці річні звіти про розвиток внутрішнього аудиту та результати роботи аудиторів можуть також розглядатися урядом та/або парламентом.

Крім того, підрозділи внутрішнього аудиту можуть отримувати підтримку від ВОФК, особливо в тих випадках, коли використання результатів роботи з внутрішнього аудиту є частиною аудиту діяльності уряду, що проводиться ВОФК.

3. *Рівень обізнаності щодо ролі внутрішнього аудиту*. Внутрішній аудит не може створювати додаткову цінність за відсутності попиту на його послуги. Крім того, керівництво державного органу не сприйматиме внутрішній аудит як потрібну та важливу функцію управління, якщо не розумітиме його сутності та допоміжної ролі. У більшості країн-членів PEMPAL (Public Expenditure Management Peer Assisted Learning) внутрішній аудит у державному секторі – функція, яка була запроваджена на вимогу донорів та/або ЄС. Лише в окремих випадках внутрішній аудит було запроваджено на запит керівників організацій державного сектору [44]. Усе це означає, що одне з ключових завдань як Департаменту гармонізації державного внутрішнього фінансового контролю Міністерства фінансів України, так і керівників підрозділів внутрішнього аудиту полягає в підвищенні обізнаності керівників усіх рівнів управління державних органів про роль, функції та користь внутрішнього аудиту.

PEMPAL (Public Expenditure Management Peer Assisted Learning) вважає, що підвищення поінформованості щодо функції внутрішнього аудиту може передбачати такі заходи:

− ініціація ЦПГ регулярних зустрічей з вищим керівництвом державного органу для роз'яснення того, що являє собою внутрішній аудит і його функції в управлінні установою;

− збір інформації про передову практику внутрішнього аудиту та поширення цієї інформації серед відповідних керівників і в державному секторі загалом;

− внесення внутрішнього аудиту як спеціальної теми в будь-які загальні програми навчання державних службовців і керівників, наприклад проведення 1-годинного заняття з внутрішнього аудиту в рамках одноденного навчального курсу на тему внутрішнього контролю;

− організація ряду заходів з підвищення поінформованості керівників державних органів щодо внутрішнього аудиту;

− ініціювання заходів щодо підвищення поінформованості керівників державних органів щодо внутрішнього аудиту спільно з ВОФК;

− ведення окремого засідання в парламенті чи уряді, присвяченому річним результатам внутрішнього аудиту в державному секторі;

− стимулювання університетів до розробки освітніх програм щодо внутрішнього аудиту та надання їм у цьому підтримки.

4. *Розуміння внутрішніми аудиторами діяльності державного органу.* Для створення додаткової цінності підрозділ внутрішнього аудиту має виконувати «правильні» завдання / аудиторські перевірки. Він може обрати аудиторські заходи, що створюють додаткову цінність, лише в тому разі, якщо повною мірою розуміє діяльність державного органу та підпорядкованих йому установ, організацій, підприємств, у яких проводиться аудит. Для формування повного розуміння внутрішні аудитори повинні мати актуальні знання про ділову стратегію, ризики, цілі, плани, процеси, технології, засоби внутрішнього контролю тощо. Ці знання є досить важливими для формулювання стратегії аудиту та підготовки плану діяльності з внутрішнього аудиту відповідно до сприйняття ризиків керівництвом державного органу [44].

У Керівництві PEMPAL (Public Expenditure Management Peer Assisted Learning) щодо оцінки ризиків під час планування аудиту [45] наголошується на важливості ефективної стратегії аудиту та плану аудиторської діяльності, заснованих на оцінці ризиків, для досягнення цілей, виконання завдань і реалізації призначення підрозділу внутрішнього аудиту.

5. *Якість роботи з внутрішнього аудиту.* Обравши для виконання аудиторських завдань теми, важливі для керівництва державного органу, і ті, що мають вирішальне значення для управління, підрозділ внутрішнього аудиту може не створити додаткової цінності, якщо аудиторська робота буде недостатньо забезпечена ресурсами, неякісно спланована, виконана та задокументована. Звідси якість діяльності з внутрішнього аудиту – найважливіша характеристика процесу створення додаткової цінності. PEMPAL (Public Expenditure Management Peer Assisted Learning) розробила спеціальний інструментарій для оцінки якості внутрішнього

аудиту, який містить ряд елементів, що потребують розгляду для підвищення якості аудиторської роботи. Додаткові пропозиції надані СВА щодо підтримки та/або підвищення якості внутрішнього аудиту в державному секторі:

− проведення опитувань керівників і працівників об'єктів аудиту для оцінки рівня задоволеності результатами за кожним аудиторським завданням та/або на щорічній основі;

− рецензування аудиторських звітів з метою оцінки якості виконання аудиторського завдання та документування його результатів;

− створення автоматизованої інформаційної системи внутрішнього аудиту для забезпечення дотримання загальних стандартів і процесів [44].

6. *Компетентність та навчання внутрішніх аудиторів.* PEMPAL (Public Expenditure Management Peer Assisted Learning) наголошує на важливості наявності компетентних і добре підготовлених внутрішніх аудиторів, які знають, як потрібно якісно виконувати аудиторську роботу. Існує багато чинників, які сприяють компетентності, зокрема такі, як здатність залучати, утримувати та мотивувати внутрішніх аудиторів. Пропозиції щодо навчання, мотивації внутрішніх аудиторів охоплюють:

− розробку індивідуальних планів навчання та професійного розвитку;

− доступ до навчальних курсів (включно із дистанційними);

− сертифікація аудиторів, які відповідають встановленим стандартам;

− регулярні обговорення й отримання відгуків про якість роботи та кар'єрний потенціал;

− відвідування міжнародних заходів, створення національних мереж чи механізмів обміну знаннями для внутрішніх аудиторів тощо;

− спільне навчання зовнішніх і внутрішніх аудиторів.

7. *Ефективна комунікація та звітність про результати внутрішнього аудиту.* Для створення додаткової цінності внутрішнім аудиторам потрібно переконувати керівництво державного органу ухвалювати рішення за підсумками аудиту. Це потребує активної комунікації впродовж усього процесу внутрішнього аудиту,

а також якісної звітності. Що стосується комунікації з керівництвом і працівниками об'єкта аудиту, PEMPAL (Public Expenditure Management Peer Assisted Learning) рекомендує аудиторам:

− підтримувати постійний двосторонній діалог з керівництвом і працівниками об'єкта аудиту, щоб вони розуміли призначення та завдання аудиту й усвідомлювали основні результати аудиту в міру їхньої появи;

− під час підготовки аудиторських звітів (проєкту та остаточного варіанта) дотримуватися підходу, який передбачає, що зміст звіту не повинен бути несподіванкою, тобто керівництво має бути повністю поінформоване про результати аудиту;

− уникати ситуацій, коли негативні висновки оголошуються всі одразу на одній нараді з ефектом «великого вибуху»;

− розвивати навички міжособистісного спілкування, адже внутрішнім аудиторам потрібно бути дипломатичними та вміти доносити інформацію до всіх зацікавлених сторін.

Що стосується аудиторських звітів, PEMPAL (Public Expenditure Management Peer Assisted Learning) рекомендує, щоб вони:

− були короткими (максимум 20 сторінок) і стосувалися лише сутності питання;

− містили резюме для керівництва обсягом у одну сторінку;

− у разі можливості подавали висновки за результатами аудиту у візуальній формі з використанням діаграм і рисунків для ілюстрації важливості висновків;

− проходили перевірку з погляду легкості читання та розуміння;

− не просто містили історичну інформацію, а носили випереджальний, превентивний і прогнозний характер (наприклад, враховували новітні технології та зовнішнє середовище) [44].

8. *Підтримка задоволеності клієнтів.* PEMPAL (Public Expenditure Management Peer Assisted Learning) наголошує на важливості отримання регулярних відгуків від осіб, зацікавлених у роботі внутрішнього аудиту, – керівників і працівників об'єкта аудиту, аудиторського комітету (там, де він існує) та працівників підрозділу внутрішнього аудиту. Внутрішнім аудиторам потрібно

довести зацікавленим особам свою корисність. Це можливо в разі розуміння, що дійсно важливо для керівника об'єкта аудиту. PEMPAL (Public Expenditure Management Peer Assisted Learning) рекомендує використовувати мотивацію, яка може бути різною, охоплюючи можливість уникнути керівником об'єкта аудиту критики в майбутньому або отримання допомоги в досягненні високих стандартів діяльності установи.

У країнах-членах PEMPAL внутрішній аудит перебуває на різних етапах розвитку / зрілості, тому його вплив на формування додаткової цінності державного органу теж є різним. У рекомендаціях PEMPAL (Public Expenditure Management Peer Assisted Learning) визначено три рівня зрілості внутрішнього аудиту: становлення внутрішнього аудиту; освіта підрозділів внутрішнього аудиту та початок аудиторської роботи; повноцінний режим функціонування внутрішнього аудиту (*у вітчизняній практиці за результатами періодичних оцінок діяльності з внутрішнього аудиту визначають п'ять рівнів зрілості. Детальний опис подано в розділі 4 цього посібника).*

На етапі становлення внутрішнього аудиту Департаменту гармонізації державного внутрішнього фінансового контролю Міністерства фінансів України та керівнику підрозділу внутрішнього аудиту потрібно зосередитися на загальних перевагах реформування системи управління державними фінансами, складовою якої є діяльність із внутрішнього аудиту. Наприклад, такою перевагою може бути отримання додаткового донорського фінансування, зумовленого створенням підрозділів внутрішнього аудиту, які функціонують у державних органах.

Після того, як підрозділи внутрішнього аудиту створені та почали виконувати аудиторську роботу, Департаменту гармонізації державного внутрішнього фінансового контролю Міністерства фінансів України та керівникам цих підрозділів потрібно приділяти основну увагу критичним чинникам успіху, які є передумовами для ефективності внутрішнього аудиту. До них належать уже згадані чинники, які впливають на додаткову цінність, наприклад позиціонування внутрішнього аудиту, контроль якості та надання підтримки тощо.

Коли внутрішній аудит почне функціонувати в повноцінному режимі, Департаменту гармонізації державного внутрішнього фінансового контролю Міністерства фінансів України та керівнику підрозділу внутрішнього аудиту потрібно зосередитися на ефективному використанні фінансових ресурсів, які застосовуються для демонстрації додаткової цінності, охоплюючи таке: «ключові показники ефективності, що характеризують витрати, своєчасність, покращення та результати аудиту (кількість прийнятих і виконаних рекомендацій); оцінка задоволеності заінтересованих осіб; ефективне інформування висновків за результатами внутрішнього аудиту» [44].

Демонстрація додаткової цінності на різних рівнях зрілості внутрішнього аудиту щодо критичних чинників успіху наведена в таблиці 1.4.

Таблиця 1.4 – Демонстрація додаткової цінності на різних рівнях зрілості внутрішнього аудиту щодо критичних чинників успіху

Становлення внутрішнього аудиту	Освіта підрозділів внутрішнього аудиту та початок аудиторської роботи	Повноцінний режим функціонування внутрішнього аудиту
1	2	3
Позиціювання, контроль і підтримка внутрішнього аудиту		
− Сформовано правову базу з визначенням основних концепцій внутрішнього аудиту: сумлінності професійної етики, незалежності. − Підрозділ внутрішнього аудиту не перебуває в підпорядкуванні посадової особи державного органу	− Створено нормативну базу. − Розроблені та використовуються керівництвом методики внутрішнього аудиту. − Підрозділ внутрішнього аудиту не перебуває в підпорядкуванні посадової особи державного органу. − Аудиторський комітет створений, але ще не функціонує повним обсягом	− Підрозділ внутрішнього аудиту перебуває в підпорядкуванні керівника державного органу. − Аудиторський комітет функціонує та здійснює контроль над плануванням, звітністю, виконанням подальших дій. − Аудиторський комітет затверджує будь-які зміни в основних регламентах внутрішнього аудиту. − ВОФК використовує результати внутрішнього аудиту під час проведення своїх аудиторських перевірок

Продовження таблиці 1.4

1	2	3
Фінансування підрозділів внутрішнього аудиту		
− Керівник підрозділу внутрішнього аудиту має обмежені можливості внесення пропозицій щодо фінансування підрозділу	− Керівник підрозділу внутрішнього аудиту вносить пропозиції щодо виділення з бюджету державного органу відповідних ресурсів	− Керівник підрозділу внутрішнього аудиту повністю відповідає за бюджет підрозділу. − Аудиторський комітет розглядає та затверджує обсяги фінансування підрозділу внутрішнього контролю
Поінформованість керівників щодо функції внутрішнього аудиту		
− Обмежена поінформованість про переваги внутрішнього аудиту. − ЦПГ щорічно звітує про стан і розвиток внутрішнього аудиту. − ВОФК надає підтримку в розвитку функції внутрішнього аудиту	− ЦПГ щорічно звітує про результати заходів внутрішнього аудиту. − ВОФК звітує про результативність функції внутрішнього аудиту. − Керівники всіх рівнів управління державного органу починають усвідомлювати значимість функції внутрішнього аудит	− Щорічний звіт ЦПГ про результати заходів внутрішнього аудиту використовується урядом / парламентом для ухвалення рішень. − Керівники всіх рівнів управління державного органу все частіше звертаються до підрозділу внутрішнього аудиту за виконанням завдань
Розуміння діяльності державного органу		
− Відсутність або обмежений характер планування на основі оцінки ризиків. − Обмежена взаємодія з керівниками всіх рівнів управління державного органу. − Обмежена взаємодія з першою та другою лініями захисту за визначенням ІВА	− Ухвалено стратегію аудиту, засновану на оцінці ризиків, і на цій основі здійснюється щорічне планування. − Обговорення з керівниками всіх рівнів управління державного органу ризиків, пов’язаних з його діяльністю. − Тісна взаємодія з першою та другою лініями захисту за визначенням ІВА	− Керівники всіх рівнів управління державного органу визнають, що підрозділ внутрішнього аудиту розуміє особливості діяльності установи. − Прийнятна частка всіх аудиторських заходів здійснюється за запитом керівництва державного органу. − Чітке розуміння та рекомендації щодо використання інноваційних технологій та управління ними

Продовження таблиці 1.4

1	2	3
Компетентність персоналу та якість аудиторської роботи		
− Внутрішні аудитори недостатньо мають досвіду аудиторської роботи або зовсім не мають та практично не проходять профільного навчання	− Внутрішні аудитори повним обсягом проходять навчання концепціям аудиту й отримують базові знання про стандарти ІВА та передову практику. − Автоматизація процесів аудиту відсутня	− Усі аудитори проходять навчання повним обсягом і повністю обізнані про стандарти ІВА та передову практику. − Система забезпечення якості внутрішнього аудиту створена й функціонує. − Автоматизована система управління аудитом функціонує ефективно
Комунікація / звітність		
− Надані звіти з внутрішнього аудиту відповідають базовим стандартам ІВА	− Звіти про індивідуальні аудиторські перевірки відповідають стандартам звітності ІВА	− Звіти внутрішніх аудитів вважаються якісними, лаконічними й містять чіткі ключові тези
Задоволеність клієнтів		
− Опитування клієнтів не проводяться	− Щорічні опитування керівництва й працівників потенційних об’єктів внутрішнього аудиту щодо задоволеності результатами аудиторських перевірок	− Використання анкет для оцінки задоволеності керівництва та працівників потенційних об’єктів внутрішнього аудиту результатами аудиторських перевірок. − Тематичні зустрічі з керівництвом і працівниками потенційних об’єктів внутрішнього аудиту за результатами аудиторських перевірок

«Для виміру додаткової цінності, створюваної внутрішнім аудитом, PEMPAL (Public Expenditure Management Peer Assisted Learning) пропонує використовувати загальну схему оцінки ефективності використання ресурсів, насамперед фінансових ресурсів. Ефективність можна вимірювати багатьма способами. Запропонована PEMPAL (Public Expenditure Management Peer Assisted Learning) / CBA (Internal Audit Communities) модель виміру передбачає акцентування уваги на трьох елементах ефективності

використання ресурсів: економічності, продуктивності та результативності» [44]. На рисунку 1.3 показано, як ці критерії вимірюються в традиційному ланцюжку процесів, в якому ресурси, що вводяться, перетворюються на заходи, які генерують безпосередні результати, призначені для досягнення певного кінцевого результату.

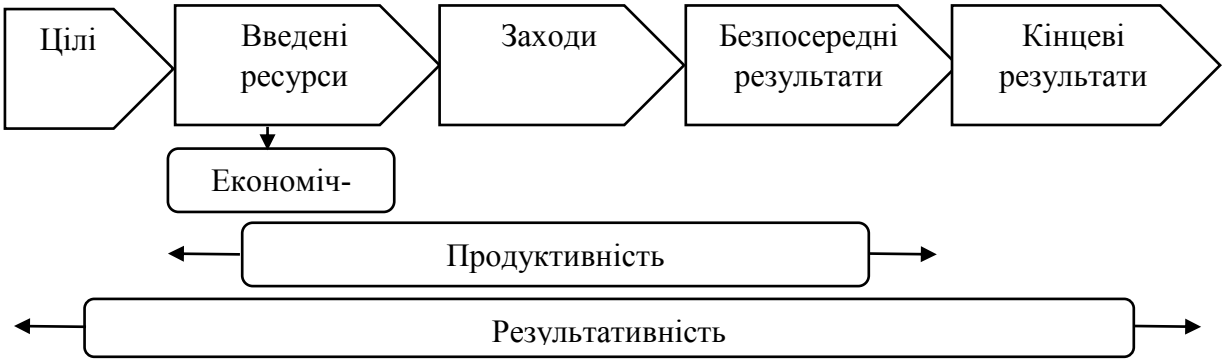


Рисунок 1.3 – Загальна схема оцінки ефективності використання ресурсів

Користуючись загальною схемою оцінки ефективності використання ресурсів, можна побудувати схему для виміру додаткової цінності, створюваної внутрішнім аудитом (рисунок 1.4). У такій схемі передбачено показники ефективності використання фінансових ресурсів під час проведення внутрішнього аудиту.

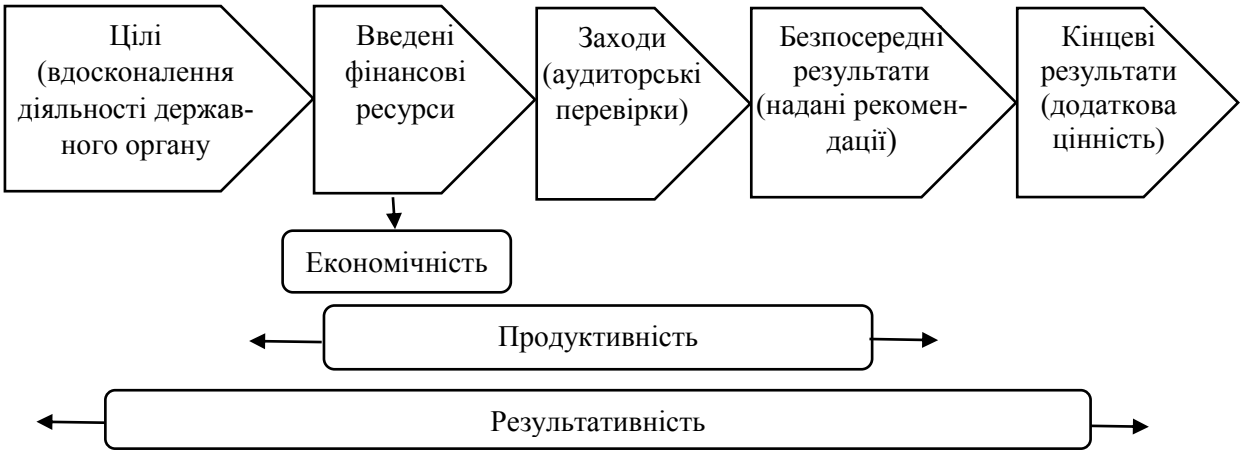


Рисунок 1.4 – Схема оцінки ефективності використання фінансових ресурсів для виміру додаткової цінності, створюваної внутрішнім аудитом

У цій схемі показники ефективності використання фінансових ресурсів внутрішнім аудитом для створення додаткової цінності державного органу розуміються як:

− економічність – мінімізація витрат фінансових ресурсів на використання інших ресурсів (працівники підрозділу внутрішнього аудиту, зовнішні консультанти, активи та матеріали), потрібних для проведення внутрішнього аудиту. Під час оцінці варто дати відповідь на питання, чи проводиться аудит з найменшими витратами;

− продуктивність – взаємозв'язок між введеними ресурсами та безпосередніми результатами. Водночас з'ясовується, чи можливо отримати більше безпосередніх результатів за тих самих обсягів фінансування або чи отримати звичайний рівень безпосередніх результатів у разі зменшення обсягів фінансування. Під час оцінці потрібно дати відповідь на питання відповідності діяльності з внутрішнього аудиту нормативним вимогам;

− результативність – ступінь досягнення державним органом визначених цілей через взаємозв'язок між цілями внутрішнього аудиту та його кінцевим результатом. Під час оцінці потрібно дати відповідь на питання, чи сприяє внутрішній аудит створенню додаткової цінності державного органу» [44].

PEMPAL (Public Expenditure Management Peer Assisted Learning) рекомендує керівникам підрозділів внутрішнього аудиту використовувати набір (або сукупність) ключових показників ефективності, що стосуються всіх трьох елементів: економічності, продуктивності та результативності. Такий підхід забезпечить для персоналу належні стимули для того, щоб працювати економічно, продуктивно та якісно.

«Пропозиції PEMPAL (Public Expenditure Management Peer Assisted Learning) щодо вимірювання ефективності використання фінансових ресурсів внутрішнім аудитом для створення додаткової цінності державного органу узагальнені в таблиці 1.5» [45].

Таблиця 1.5 – Приклади показників ефективності використання фінансових ресурсів внутрішнім аудитом для створення додаткової цінності державного органу

Показники	Перелік
1	2
Економічності	− Мінімізація витрат на персонал, який виконує аудиторську роботу. − Мінімізація витрат на залучення зовнішніх консультантів. − Мінімізація витрат на поїздки до об'єкта аудиту. − Забезпечення належного поєднання досвідчених аудиторів, які мають більшу зарплату та аудиторів – початківців з меншим розміром заробітної плати для виконання аудиторських завдань різного ступеня складності. − Мінімізація плинності кадрів – втрата кваліфікованих працівників підрозділу внутрішнього аудиту збільшує вартість аудиторської роботи
Продуктивність	− Моніторинг кількості аудиторських перевірок на рік для одного аудитора. − Розрахунок середньої кількості годин, що витрачаються на виконання порівняних аудиторських завдань. − Визначення відсоткової частки / днів, що витрачаються на безпосередню аудиторську роботу, і частки годин / днів, що витрачаються на непрямі або «адміністративні» заходи. − Встановлення загальної послідовності виконання аудиторських процедур для всіх працівників підрозділу внутрішнього аудиту під час виконання аудиторських завдань, що сприяє продуктивності їхньої роботи. − Досягнення запланованої кількості годин навчання працівників підрозділу внутрішнього аудиту. − Забезпечення безперервного професійного розвитку, орієнтованого на досягнення конкретних результатів
Результативність	− Моніторинг кількості та частки прийнятих рекомендацій, а також кількості виконаних рекомендацій у відсотках від загальної кількості наданих рекомендацій. − Оцінка сум прямих і непрямих заощаджень фінансових ресурсів державного органу внаслідок виконання рекомендацій, наданих за результатами аудитів.

Продовження таблиці 1.5

1	2
	− Виявлення випадків підвищення продуктивності чи інших нефінансових вигод унаслідок виконання рекомендацій за результатами внутрішнього аудиту. − Оцінка змін у рейтингах задоволеності об'єкта аудиту. Вносяться анкети з метою оцінки задоволеності об'єкта аудиту за кожним аудиторським завданням; річні опитування з метою оцінки задоволеності об'єкта аудиту; результати зовнішньої оцінки за участю різних зацікавлених сторін (ЦПГ, аудиторського комітету). − Оцінка змін у відсотках аудитів, проведених за запитами керівництва державного органу та інших зацікавлених сторін

Загалом ефективність внутрішнього аудиту вимірюється здатністю забезпечувати незалежну, об'єктивну оцінку й додаткову цінність для державних органів через сприяння вдосконаленню системи управління, внутрішнього контролю та управління ризиками.

У МСППВА 2000 «Управління функцією внутрішнього аудиту» вказано, що «функція внутрішнього аудиту додає вартості організації та її зацікавленим особам, коли вона враховує стратегії, цілі та ризики; намагається запропонувати шляхи покращення процесів корпоративного управління, управління ризиками та контролів; а також об'єктивно надає релевантні аудиторські послуги» [17].

Водночас не варто забувати, що кінцевим бенефіціаром усіх послуг державного сектору є суспільство. Тому внутрішні аудитори державного сектору мають враховувати цей важливий аспект у своїй роботі й бути впевненими, що її результати додають цінності державному органу та, зрештою, суспільству.

Питання для самоконтролю

1. Передумови до змін інституційних основ діяльності з внутрішнього аудиту в державному секторі.

2. Досягнення та проблеми реформування державного внутрішнього фінансового контролю в Україні.

3. Нормативно-правова база для внутрішнього аудиту в державному секторі.

4. Міжнародні й національні стандарти у визначенні єдиних підходів до планування, організації та проведення внутрішніх аудитів у державному секторі.

5. Способи посилення ефективності спроможності внутрішнього аудиту в державному секторі.

6. Поняття та об'єкти внутрішнього аудиту в державному секторі.

7. Види внутрішнього аудиту та їхні відмінності.

8. Міжнародний і вітчизняний підходи в розумінні місця й особливостей внутрішнього фінансового аудиту.

9. Місія внутрішнього аудиту в державному секторі.

10. Розуміння поняття «додаткова цінність» державного органу.

11. Поняття «загальна та спеціальна ціннісні пропозиції внутрішнього аудиту» в створенні додаткової цінності державного органу.

12. Заходи внутрішнього аудиту, які додають найбільше цінності державному органу.

13. Вплив критичних чинників на створення додаткової цінності державного органу.

14. Вплив рівня зрілості функції внутрішнього аудиту на формування додаткової цінності державного органу з урахуванням критичних чинників.

15. Модель оцінки ефективності використання фінансових ресурсів для виміру додаткової цінності державного органу, створеної внутрішнім аудитом.

16. Показники виміру додаткової цінності державного органу, створеної внутрішнім аудитом.

Практичні завдання та приклади їх вирішення

Завдання 1. Визначити рейтинг професійних компетенцій, якими повинен володіти внутрішній аудитор (від 4-х до 1-го) щодо кожної із запропонованих у таблиці 1 сфер знань. Водночас потрібно врахувати, що стосовно кожної ключової сфери наводиться перелік базових знань, навичок, компетенцій, якими повинен володіти внутрішній аудитор, а також визначається рівень володіння / розуміння відповідними питаннями з урахуванням досвіду роботи та категорії займаної посади.

1 – рівень загальної обізнаності;

2 – базовий рівень компетентності, у разі потреби – за підтримки з боку інших колег;

3 – рівень самостійної компетентності в звичайних умовах;

4 – рівень самостійної компетентності в унікальних і складних ситуаціях.

Варто врахувати, що навички, потрібні для підтвердження ключових компетенцій, є загальними для співробітників усіх рівнів. Проте потреба в таких навичках збільшується в міру набуття досвіду та кар'єрного зростання.

Таблиця 1 – Модель загальних компетенцій, навичок і знань, потрібних для належного планування й виконання завдань із внутрішнього аудиту

СФЕРИ ЗНАНЬ, НАВИЧОК, КОМПЕТЕНЦІЙ	РІВНІ ПОСАДИ				
	1. Керівник підрозділу внутрішнього аудиту	2. Досвідчений спеціаліст підрозділу внутрішнього аудиту	3. Спеціаліст підрозділу внутрішнього аудиту	4. Новачок у сфері внутрішнього аудиту	5. Обов'язково (О) Бажано (Б)
1	2	3	4	5	6
1. СТАНДАРТИ Й МЕТОДОЛОГІЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ					
1.1. Законодавство у сфері внутрішнього аудиту та внутрішні документи з питань внутрішнього аудиту					
1.2. Стандарти якісних характеристик					

Продовження таблиці 1

1	2	3	4	5	6
1.3. Стандарти діяльності					
1.4. Кодекс етики					
2. ГАЛУЗІ ЗНАНЬ					
2.1. Внутрішній контроль					
2.2. Бухгалтерський облік і фінанси					
2.3. Нормативно-правова база й економічні характеристики					
2.4. Шахрайство					
2.5. Інформаційні технології					
2.6. Специфіка діяльності установи					
3. ІНСТРУМЕНТИ Й ТЕХНОЛОГІЇ					
3.1. Розробка політики, стратегічне планування та визначення результативності діяльності					
3.2. Управління проєктами					
3.3. Аналіз процесів					
3.4. Збір і аналіз даних: інструменти й методи (проведення інтерв'ю, опитування, контрольний лист)					
3.5. Використання комп'ютеризованих методик під час проведення аудиторських досліджень					
4. ОСОБИСТІСНІ КОМПЕТЕНЦІЇ ТА МІЖОСОБИСТІСНІ КОМУНІКАЦІЇ					
4.1. Лідерство					
4.2. Комунікації та взаємодія					
4.3. Управління організацією роботи та персоналом					
4.4. Ухвалення ефективних рішень					
4.5. Впровадження змін					

Примітки:

1 – керівник підрозділу внутрішнього аудиту або посадова особа, на яку покладено повноваження щодо здійснення внутрішнього аудиту (самостійна посада).

2 – досвідчений спеціаліст підрозділу внутрішнього аудиту. Стаж роботи у сфері внутрішнього аудиту від 3 до 5 років.

3 – спеціаліст підрозділу внутрішнього аудиту. Стаж роботи у сфері внутрішнього аудиту від 1 до 3 років.

4 – стаж роботи у сфері внутрішнього аудиту менше одного року.

5 – ця колонка відображає обов'язковість відповідних знань, навичок і компетенцій загалом для підрозділу внутрішнього аудиту. Водночас для конкретної посади відповідні компетенції можуть бути обов'язковими або бажаними залежно від категорії посади.

РОЗДІЛ 2
ПЛАНУВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ З ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ В ОРГАНАХ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ

2.1. Професійні стандарти та правові норми з планування внутрішнього аудиту.

2.1.1. Характеристика міжнародних і національних стандартів з питань планування внутрішнього аудиту.

2.1.2. Практика формування Планів діяльності з внутрішнього аудиту.

2.1.3. Організаційні регламенти планування діяльності з внутрішнього аудиту.

2.2. Підходи до планування внутрішнього аудиту.

2.2.1. Аудиторський підхід до планування внутрішнього аудиту.

2.2.2. Особливості ризик-орієнтованого підходу до планування діяльності з внутрішнього аудиту.

2.2.3. Використання Agi1e-підходу до внутрішнього фінансового аудиту.

2.1. Професійні стандарти та правові норми з планування внутрішнього аудиту

2.1.1. Характеристика міжнародних і національних стандартів з питань планування внутрішнього аудиту

Планування діяльності з внутрішнього аудиту – це процес, «що здійснюється підрозділом внутрішнього аудиту та охоплює комплекс дій, спрямованих на формування, погодження й затвердження планів діяльності з внутрішнього аудиту. Ресурси внутрішнього аудиту (трудові, фінансові, матеріальні) є обмеженими, а

тому повинні бути спрямовані на сфери, які є найбільш важливими для ефективного управління державним органом. Відбір таких важливих сфер діяльності установи та визначення черговості їхнього дослідження внутрішнім аудитом і являє собою процес планування» [27, с. 28].

Питання планування внутрішнього аудиту врегульовано на міжнародному та національному рівні відповідними Директивами ЄС, нормативними актами, професійними стандартами, методичними й практичними рекомендаціями, Керівництвами з передової практики внутрішнього аудиту.

Основою для формування національного нормативно-правового забезпечення внутрішнього аудиту, зокрема його планування, є МСППВА (Standards for Professional Practice of Internal Auditing), які вперше були випущені 1978 року з метою сприяння єднання професії в усіх типах бізнесу, на різних рівнях керівництва й у всіх організаціях, де внутрішні аудитори здійснюють діяльність. Тим самим почалася нова стадія функціонування внутрішнього аудиту на основі стандартизованих процедур.

З метою імплементації світових напрацювань з внутрішнього аудиту у вітчизняне законодавче поле в Україні був прийнятий ряд нормативно-правових документів, які, зокрема, регулюють процес планування діяльності підрозділів внутрішнього аудиту в органах державного сектору. Так, на основі міжнародних стандартів Інститут внутрішніх аудиторів України розробив національні Стандарти внутрішнього аудиту, в яких загальноприйняті міжнародні вимоги до планування аудиторської діяльності скориговані з урахуванням специфіки функціонування державного сектору України.

Можна виокремити три рівні нормативно-правових документів та організаційних регламентів з планування внутрішнього аудиту (рис. 2.1).

Базовими документами, на яких ґрунтується планування діяльності з внутрішнього аудиту, є МСППВА та СВА.

Як міжнародні, так і національні стандарти внутрішнього аудиту акцентують увагу на створенні такої системи планування, яка б сприяла ефективній діяльності з внутрішнього аудиту, а отже, додавала вартості органу державного сектору.

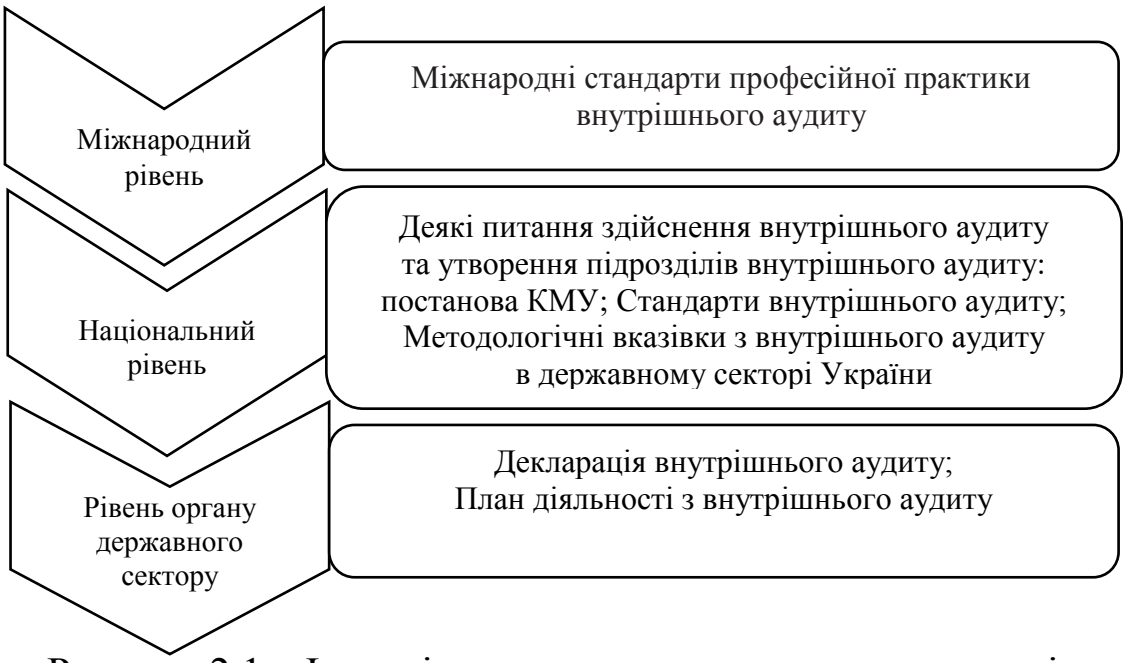


Рисунок 2.1 – Ієрархія нормативно-правових документів та організаційних регламентів з планування внутрішнього аудиту

Зокрема, у МСППВА 2000 «Управління функцією внутрішнього аудиту» надається тлумачення поняття ефективного управління функцією внутрішнього аудиту (під *функцією внутрішнього аудиту* розуміється відділ, підрозділ, команда консультантів або інших спеціалістів, які надають незалежні об'єктивні аудиторські та консультаційні послуги, що додають вартості організації та покращують її діяльність) [17]. «Управління функцією внутрішнього аудиту є ефективним, коли:

− функція досягає цілей та обов'язків, визначених у статуті внутрішнього аудиту;

− функція відповідає Стандартам;

− особи, що входять до функції внутрішнього аудиту, дотримуються Кодексу етики та Стандартів;

− функція враховує тенденції та проблеми, що виникають і можуть мати вплив на організацію» [17].

Крім того, МСППВА 2000 «Управління функцією внутрішнього аудиту» розкриває розуміння поняття «доданої вартості організації»: «функція внутрішнього аудиту додає вартості організації та її зацікавленим особам, коли вона враховує стратегії, цілі та ризики; намагається запропонувати способи покращення процесів корпоративного управління, управління ризиками та контролів; а також об'єктивно надає релевантні аудиторські послуги» [17].

МСППВА 2010 «Планування» вказує, що «керівник внутрішнього аудиту повинен розробити ризик-орієнтований план для визначення пріоритетів функції внутрішнього аудиту, які відповідають цілям організації» [17].

МСППВА 2020 «Надання інформації та затвердження» передбачає, що «керівник внутрішнього аудиту повинен надавати на розгляд і затвердження вищому виконавчому керівництву та раді плани функції внутрішнього аудиту й потреби в ресурсах, включно із інформацією про суттєві проміжні зміни» [17].

МСППВА 2030 «Управління ресурсами» встановлює обов'язок керівника внутрішнього аудиту щодо забезпечення відповідності, достатності й ефективного використання ресурсів внутрішнього аудиту для виконання затвердженого плану [17].

Наразі відбуваються значні зміни, спрямовані на вдосконалення Міжнародної концептуальної основи професійної практики (International Conceptual Framework for Professional Practice) (МКОПП) Інституту внутрішніх аудиторів, зокрема МСППВА.

Упровадження 2025 року «глобальних стандартів повністю змінює організацію та структуру МКОПП (International Conceptual Framework for Professional Practice), елементи обов'язкових і рекомендованих керівництв чинної МКОПП (місія та визначення внутрішнього аудиту, основні принципи, стандарти, кодекс етики, керівництва з упровадження, організація та структура самих стандартів). Крім того, навігація зі стандартів стала зручнішою та зрозумілішою, оскільки вони об'єднують у єдиний документ обов'язкові та рекомендовані керівництва, а принципи поєднано безпосередньо зі стандартами, на відміну від чинної версії МКОПП, де основні принципи не мають прив'язки до стандартів» [48].

Відбулися зміни і в плануванні діяльності із внутрішнього аудиту. Так, розділ IV «Управління функцією внутрішнього аудиту» МСППВА вимагає від керівника внутрішнього аудиту розробити й реалізувати стратегію функції, що підтримує стратегічні цілі організації та відповідає очікуванням ради, вищого керівництва та інших ключових стейкхолдерів [48]. Наразі чинні стандарти не вимагають формування стратегічних планів діяльності з внутрішнього аудиту, але під час зовнішнього оцінювання зазвичай

зазначається наявність стратегії як успішної практики та індикатора зрілості внутрішнього аудиту.

Національні СВА ґрунтуються на нормах МСППВА та враховують вимоги Порядку 1001. Зокрема, пунктом 6 передбачено, що «внутрішній аудит проводиться згідно із планом діяльності з внутрішнього аудиту. План повинен визначати пріоритети та результати діяльності підрозділу внутрішнього аудиту на наступні три роки, які враховують стратегію (пріоритети) та цілі діяльності державного органу. У плані щороку визначають завдання підрозділу внутрішнього аудиту на наступний календарний рік з урахуванням визначених пріоритетів і результатів діяльності підрозділу внутрішнього аудиту на відповідний трирічний період» [5].

СВА 7 «Планування діяльності з внутрішнього аудиту», крім вимоги формування плану, передбачає, що в процесі планування керівник підрозділу внутрішнього аудиту для ефективного використання трудових ресурсів визначає обсяги планового робочого часу на здійснення внутрішніх аудитів і виконання заходів з іншої діяльності з внутрішнього аудиту. Крім того, СВА 7 врегульовано механізм перегляду та внесення змін до плану в разі зміни стратегії (пріоритетів) і цілей діяльності установи та з інших обґрунтованих підстав [15].

В ієрархії нормативно-правових документів та організаційних регламентів з планування внутрішнього аудиту в органах державного сектору особливе місце займає належно розроблена система організаційних регламентів аудиторської діяльності. У СВА 1 «Завдання, права та обов'язки» зазначено, що «внутрішні документи з питань здійснення внутрішнього аудиту мають врегульовувати питання планування діяльності з внутрішнього аудиту» [15]. До таких документів насамперед потрібно віднести Декларацію внутрішнього аудиту, в якій серед основних повноважень та обов'язків підрозділу внутрішнього аудиту передбачено планування діяльності за рахунок складання Плану діяльності з внутрішнього аудиту, що є завершальним етапом процесу планування.

Загалом планування можна представити як поетапний процес, за який відповідає керівник підрозділу внутрішнього аудиту. МСППВА та вітчизняні нормативні документи дають змогу виокремити етапи планування (таблиця 2.1).

Таблиця 2.1 – Етапи планування діяльності з внутрішнього аудиту відповідно до вимог МСППВА та вітчизняних нормативних документів

МСППВА	Порядок 1001	СВА
1-Етап. МСППВА 210. «Керівник внутрішнього аудиту радиться з вищим виконавчим керівництвом та радою, а також отримує розуміння стратегій організації, ключових бізнес-цілей, пов'язаних з ними ризиків та процесів управління ризиками». **2-Етап**. МСППВА 2010. «Керівник внутрішнього аудиту з'ясовує та враховує очікування вищого виконавчого керівництва, ради та інших зацікавлених осіб стосовно оцінок і висновків внутрішнього аудиту». **3-Етап.** Керівник внутрішнього аудиту розраховує потреби в ресурсах відповідно до запланованих заходів внутрішнього аудиту. **4-Етап.** МСППВА 2020. «Керівник внутрішнього аудиту надає на розгляд та затвердження вищому виконавчому керівництву та раді плани функції внутрішнього аудиту й потреби в ресурсах, включно із інформацією про суттєві проміжні зміни. Керівник внутрішнього аудиту також повідомляє про вплив обмежень у ресурсах». **5-Етап.** МСППВА 230. «Керівник внутрішнього аудиту забезпечує відповідність, достатність та ефективне використання ресурсів для виконання затвердженого плану»	**1-Етап.** П. 6. Аналіз стратегії (пріоритетів) і цілей діяльності державного органу, визначення завдання підрозділу на наступний календарний рік з урахуванням визначених пріоритетів і результатів діяльності на відповідний трирічний період. **2-Етап.** П. 6. Оцінки ризиків діяльності державного органу. **3-Етап.** П. 6. Затвердження Плану (зведеного плану) керівником державного органу, його територіального органу, бюджетної установи не пізніше початку планового періоду. **4-Етап.** П. 6. План (зведений план) та зміни до нього оприлюднюються на офіційному вебсайті державного органу, його територіального органу та бюджетної установи	**1-Етап.** СВА 7. Визначення простору аудиту, його формалізація та документування за рахунок ведення бази даних. **2-Етап.** СВА 7. Визначення подій, що можуть спричиняти ризики, які негативно впливають на досягнення установою визначених цілей. **3-Етап.** СВА 7. З'ясування та врахування думки керівника установи, а також проведення консультації з відповідальними за діяльність особами щодо проблемних питань та ризиків, які впливають на досягнення установою цілей. **4-Етап.** СВА 7. Визначення пріоритетності об'єктів внутрішнього аудиту за допомогою чинників відбору та частоту, з якою будуть досліджуватися кожний із таких об'єктів. **5-Етап.** СВА 7. Керівник підрозділу внутрішнього аудиту забезпечує формування плану на підставі результатів оцінки ризиків з метою визначення пріоритетів і результатів роботи підрозділу внутрішнього аудиту на наступні три роки та, відштовхуючись від наявних ресурсів (людських, часових, фінансових, технічних тощо), забезпечує формування плану. **6-Етап.** СВА 7. Керівник підрозділу внутрішнього аудиту надає План (зведений план) на розгляд і затвердження керівнику установи не пізніше початку планового періоду

Переважна більшість визначених етапів є спільною як для МСППВА, так і для вітчизняних нормативних документів, зокрема: спілкування керівника підрозділу внутрішнього аудиту з вищим керівництвом щодо запланованих завдань аудиту; вивчення й аналіз стратегій (пріоритетів) діяльності органу державного сектору; використання ризик-орієнтованого підходу до обрання об'єктів аудиту для їхнього внесення до Плану; розрахунок ресурсів, потрібних для виконання завдань аудиту.

«Процес планування діяльності з внутрішнього аудиту (починаючи від визначення простору аудиту та закінчуючи етапом формування й затвердження плану) визначається керівником підрозділу внутрішнього аудиту та затверджується керівником установи державного сектору» [27].

Якщо на етапі планування керівником підрозділу внутрішнього аудиту проведено відповідний комплекс заходів, який дав змогу забезпечити досягнення зазначеної цілі, це суттєво мінімізує його зусилля та час, потрібні для визначення цілей аудиту, ризикових сфер і питань для дослідження, на наступному етапі проведення аудиту – під час попереднього дослідження.

2.1.2. Практика формування Планів діяльності з внутрішнього аудиту

План діяльності з внутрішнього аудиту – це документ, який повинен надаватися керівнику установи державного сектору на розгляд та затвердження (п. 6 Порядку № 1001 [5], п. 6 СВА 7 «Планування діяльності з внутрішнього аудиту» [15]). Тому план повинен демонструвати можливості підрозділу внутрішнього аудиту в допомозі в удосконаленні діяльності установи, підвищенні ефективності процесів управління, досягненні визначених мети (місії), стратегічних та інших цілей діяльності установи. Загалом План має надавати можливість керівництву установи та відповідальним за діяльність особам усвідомити сутність роботи підрозділу внутрішнього аудиту й підкреслити переваги, які з'являться за результатами його діяльності.

План повинен бути чітко структурований, зрозумілий і логічно викладений, не містити протиріч (у визначених цілях, завданнях, об'єктах аудиту тощо), що забезпечує краще розуміння функції внутрішнього аудиту, допомагає у сприйнятті складних аспектів та/або ключових підходів у роботі підрозділу внутрішнього аудиту (наприклад, щодо ризик-орієнтованого відбору об'єктів аудиту). Під час формування плану діяльності з внутрішнього аудиту та плану діяльності з внутрішнього аудиту (із змінами) використовуються форми, наведені в додатку 1.

Структурна побудова Плану діяльності з внутрішнього аудиту державного органу має такий вигляд:

Розділ I «Мета (місія) внутрішнього аудиту», в якому зазначається мета (місія) внутрішнього аудиту, яка формується підрозділом внутрішнього аудиту державного органу з урахуванням завдань і функцій, визначених у нормативно-правових актах, що регулюють діяльність такого підрозділу (Порядок № 1001, СВА).

Розділ II «Підходи до планування діяльності з внутрішнього аудиту» визначає підходи, застосовані підрозділом внутрішнього аудиту під час планування діяльності з внутрішнього аудиту. Зокрема, ключові підходи до планування діяльності з внутрішнього аудиту передбачені п. 6 Порядку № 1001 та Стандартом 7 «Планування діяльності з внутрішнього аудиту».

Розділ III «Стратегічні цілі, завдання та ключові показники результативності, ефективності та якості внутрішнього аудиту». Відповідно до п. 6 Порядку № 1001 вказуються пріоритети та результати діяльності підрозділу внутрішнього аудиту на наступні три роки, які враховують стратегію (пріоритети) та цілі діяльності державного органу. Також визначаються ключові показники результативності, ефективності та якості внутрішнього аудит відповідно до критеріїв моделі SMART.

Розділ IV «Визначені для дослідження ризикові сфери та пріоритетні об'єкти внутрішнього аудиту…(за результатами оцінки ризиків)» передбачає зазначення планових періодів дослідження ризикових сфер і пріоритетних об'єктів внутрішнього аудиту, визначені за результатами проведення оцінки ризиків і здійснення ризик-орієнтованого відбору об'єктів внутрішнього аудиту.

Розділ V «Здійснення внутрішніх аудитів…(за результатами оцінки ризиків)» містить інформацію щодо визначених пріоритетних об'єктів внутрішнього аудиту (за результатами оцінки ризиків і здійснення ризик-орієнтованого відбору об'єктів внутрішнього аудиту), які заплановані для дослідження в базовому плановому році. Зокрема, визначаються орієнтовні обсяги дослідження запланованого пріоритетного об'єкта внутрішнього аудиту, наводиться назва структурного підрозділу державного органу, найменування бюджетної установи, підприємства або організації, у яких передбачено здійснення внутрішнього аудиту, визначається період, що буде охоплюватися під час виконання внутрішнього аудиту, та зазначається термін його здійснення.

Розділ VI «Здійснення внутрішніх аудитів…(за дорученням / зверненням)». У цьому розділі наводиться інформація щодо об'єктів внутрішнього аудиту, внесених до плану діяльності з внутрішнього аудиту за дорученням / зверненням, які досліджуватимуться в базовому плановому році. Також зазначається підстава для внесення об'єкта внутрішнього аудиту до плану діяльності з внутрішнього аудиту – ініціатор доручення / звернення щодо проведення внутрішнього аудиту (із зазначенням реквізитів (дата номера) доручення / звернення). *Наприклад, доручення керівника державного органу / установи, вищих органів влади (Офісу Президента України, Верховної Ради України, Кабінету Міністрів України), депутатське звернення, звернення відповідальних за діяльність осіб, державних органів, бюджетних установ, підприємств, організацій, скарги фізичних та юридичних осіб.*

Розділ VII «Здійснення внутрішніх аудитів…(розпочаті та не завершені у попередньому році)» містить інформацію щодо об'єктів внутрішнього аудиту, стосовно яких розпочато та не завершено здійснення планових внутрішніх аудитів у попередньому році, перенесено їхнє здійснення на базовий плановий рік, визначено орієнтовні обсяги дослідження запланованого об'єкта внутрішнього аудиту, приблизний перелік аспектів (процедур, заходів, систем тощо), за якими оцінюватиметься об'єкт внутрішнього аудиту в рамках завдання із здійснення внутрішнього аудиту, спрямованого на оцінку ефективності та/або оцінку відповідності.

Розділ VIII «Здійснення іншої діяльності з внутрішнього аудиту…» передбачає заходи з іншої діяльності з внутрішнього аудиту, виконання яких заплановано в рамках відповідного завдання із здійснення іншої діяльності з внутрішнього аудиту, згідно із вимогами Порядку № 1001, СВА. Зокрема:

− моніторинг та аналіз змін у нормативно-правових актах з питань внутрішнього аудиту з метою актуалізації основних внутрішніх документів з питань внутрішнього аудиту (підготовка проєктів основних внутрішніх документів з питань внутрішнього аудиту, їхнє погодження та затвердження відповідно до визначених внутрішніх процедур і регламентів);

− формалізація та документування простору внутрішнього аудиту через ведення зведеної бази (бази) даних та її підтримання в актуальному стані;

− формування та затвердження зведеного плану (плану) діяльності з внутрішнього аудиту на підставі результатів оцінки ризиків, його оприлюднення на офіційному вебсайті державного органу, направлення копії Мінфіну;

− узагальнення та аналіз інформації про діяльність підрозділу внутрішнього аудиту, підготовка письмових звітів про результати діяльності тощо.

Розділ IX «Обсяги робочого часу на здійснення внутрішніх аудитів та виконання заходів з іншої діяльності з внутрішнього аудиту…» передбачає інформацію про обсяги робочого часу працівників підрозділу внутрішнього аудиту на здійснення внутрішніх аудитів і виконання заходів з іншої діяльності з внутрішнього аудиту, що заплановано витратити впродовж базового планового року. Водночас вказуються посади працівників підрозділу внутрішнього аудиту, наводиться кількість посад за кожною категорією, які фактично укомплектовані, визначається загальний плановий обсяг робочого часу (у людино-днях) у розрізі відповідних категорій посад працівників підрозділу внутрішнього аудиту (загальний плановий обсяг робочого часу охоплює час на здійснення внутрішніх аудитів і виконання заходів з іншої діяльності з внутрішнього аудиту), встановлюється резерв робочого часу на здійснення позапланових внутрішніх аудитів тощо.

Вимоги щодо визначення потреб для виконання запланованої підрозділом внутрішнього аудиту діяльності, а також інформування керівника установи про обмеження підрозділу внутрішнього аудиту передбачено п. 6 СВА 7 «Планування діяльності з внутрішнього аудиту», абзацом дев'ятим п. 2 СВА 13 «Звітування про діяльність підрозділу внутрішнього аудиту».

Зразок визначення потреби в ресурсах для забезпечення виконання Плану діяльності з внутрішнього аудиту наведено в додатку 2.

Додаток «Обґрунтування щодо внесення змін до Плану (Зведеного плану) діяльності з внутрішнього аудиту…» містить коригування Плану (Зведеного плану) діяльності з внутрішнього аудиту, які здійснюються в поточному плановому періоді (але не пізніше його завершення). Зокрема, вносяться зміни стосовно об'єктів внутрішнього аудиту та/або заходів з іншої діяльності з внутрішнього аудиту, запланованих до здійснення впродовж базового планового року. Коригування здійснюються за кожним з попередньо розглянутих розділів.

Структура Зведеного плану діяльності з внутрішнього аудиту є схожою, але містить деталізацію інформації щодо територіальних підрозділів внутрішнього аудиту. У разі потреби структура планів може додатково містити іншу інформацію з урахуванням особливостей діяльності державного органу.

Передбачений формами підхід до формування плану встановлює щорічне складання плану на трирічний плановий період – базовий плановий рік та наступні за ним два планових роки (тобто фактично щороку в плані зміщується один плановий рік). Наприклад, 2023 року підрозділом внутрішнього аудиту формується план на 2024–2026 роки. 2024 року такий план переглядається на предмет актуальності визначених стратегічних цілей внутрішнього аудиту, завдань і ключових показників результативності, ефективності та якості внутрішнього аудиту, ризикових сфер і пріоритетних об'єктів внутрішнього аудиту та забезпечується складання плану на наступний трирічний період (2025–2027 роки). Інформація щодо попереднього планового року (2024 рік) до плану на 2025–2027 роки не включається. У разі потреби впродовж 2024 року

(але не пізніше його завершення) до плану на 2024–2026 роки вносяться зміни, зокрема в частині 2024 року за рахунок формування плану на 2024–2026 роки (із змінами).

За аналогічною процедурою відбувається формування плану (плану із змінами) в наступних планових періодах. Такий підхід до формування плану враховує сучасні міжнародні методології та практики щодо формування таких планів у державному секторі різних країн (досвід Великої Британії, Австралії, Румунії, Польщі тощо), матеріали співтовариства PEMPAL, а також узгоджує з нормами МСППВА та враховує вимоги національного законодавства у сфері внутрішнього аудиту.

«У міжнародній практиці плани складаються на:

− довгострокову перспективу – зазвичай на 3–5 років;

− короткострокову перспективу – зазвичай на 1 рік» [51, с. 27].

Для формування реалістичного й корисного загалом для установи плану керівник підрозділу внутрішнього аудиту з огляду на професійний досвід повинен врахувати:

− можливість залучення та перерозподілу трудових ресурсів у плановому періоді, що охоплює врахування вакансій і тимчасову відсутність персоналу (відпустки, навчання тощо), ротацію кадрів;

− наявні ресурси (наприклад, хоча вакансії можуть бути заповнені впродовж року, потрібно враховувати лише існуючі ресурси на момент визначення обсягів робочого часу на здійснення внутрішніх аудитів і виконання заходів з іншої діяльності з внутрішнього аудиту);

− організаційні, географічні та часові обмеження (наприклад, організаційні структурні зміни в системі державного органу);

− розташування підприємств, установ та організацій, на яких передбачається здійснення внутрішнього аудиту;

− місця, до яких неможливо добратися в зимові періоди; відпускні періоди, зокрема літній період;

− періоди свят – Новий рік, Різдво, Великдень тощо;

− законодавче обмеження щодо невнесення внутрішніх аудитів на підприємствах, установах та організаціях, на яких з

тих самих питань і за той самий період підрозділом внутрішнього аудиту здійснено внутрішні аудити менше ніж один календарний рік тому. Водночас це обмеження не поширюється на повторні аудити, що здійснюються підрозділом внутрішнього аудиту для дослідження фактів, викладених у скарзі на дії внутрішніх аудиторів, що надійшла до установи (п. 4 Стандарту 7 «Планування діяльності з внутрішнього аудиту»);

− резервування обсягу робочого часу на проведення позапланових внутрішніх аудитів з метою уникнення внесення частих змін у план (абзац четвертий п. 6 Стандарту 7 «Планування діяльності з внутрішнього аудиту» [15]).

Під час визначення резерву робочого часу на проведення позапланових внутрішніх аудитів доцільно враховувати обсяги робочого часу, використані на проведення таких аудитів у попередніх роках.

Відповідно до вимог абзацу дев'ятого п. 6 Порядку № 1001 за рішенням керівника установи можуть проводитися позапланові аудити [5]. У разі ухвалення керівником установи рішення про потребу в проведенні позапланового аудиту керівник підрозділу внутрішнього аудиту повинен переглядати план на предмет впливу позапланових аудитів на стан виконання плану та письмово поінформувати керівника установи про результати такого перегляду / впливу.

Керівнику підрозділу внутрішнього аудиту потрібно утримувати певний баланс між виконанням позапланових аудитів і забезпеченням належного рівня здійснення внутрішніх аудитів, внесених до плану на підставі ризик-орієнтованого відбору об'єктів аудиту.

2.1.3. Організаційні регламенти планування діяльності з внутрішнього аудиту

Відповідно до вимог абзацу другого п. 4 СВА 1 «Завдання, права та обов'язки» питання планування діяльності з внутрішнього аудиту також врегульовують внутрішні документи [15]. Зокрема, внутрішні документи визначають методологічні підходи до

організації, здійснення та документування процесу ризик-орієнтованого планування діяльності з внутрішнього аудит. Крім того, внутрішні документи враховують інші аспекти планування діяльності з внутрішнього аудиту, а саме:

− визначення простору аудиту, його формалізації та документування за рахунок ведення бази даних об'єктів аудиту та підтримки її в актуальному стані;

− визначення організації, проведення й документування ідентифікації та оцінки ризиків для планування діяльності з внутрішнього аудиту, чинників відбору для здійснення планових внутрішніх аудитів і частоти їхнього здійснення щодо кожного об'єкта аудиту;

− внесення обов'язкових вимог, встановлених законодавством у сфері внутрішнього аудиту в частині планування діяльності з внутрішнього аудиту тощо.

Внутрішні документи з планування діяльності з внутрішнього аудиту поділяються на дві групи: основні та додаткові.

Групи внутрішніх документів, пов'язані з плануванням діяльності з внутрішнього аудиту, показані на рисунку 2.2.

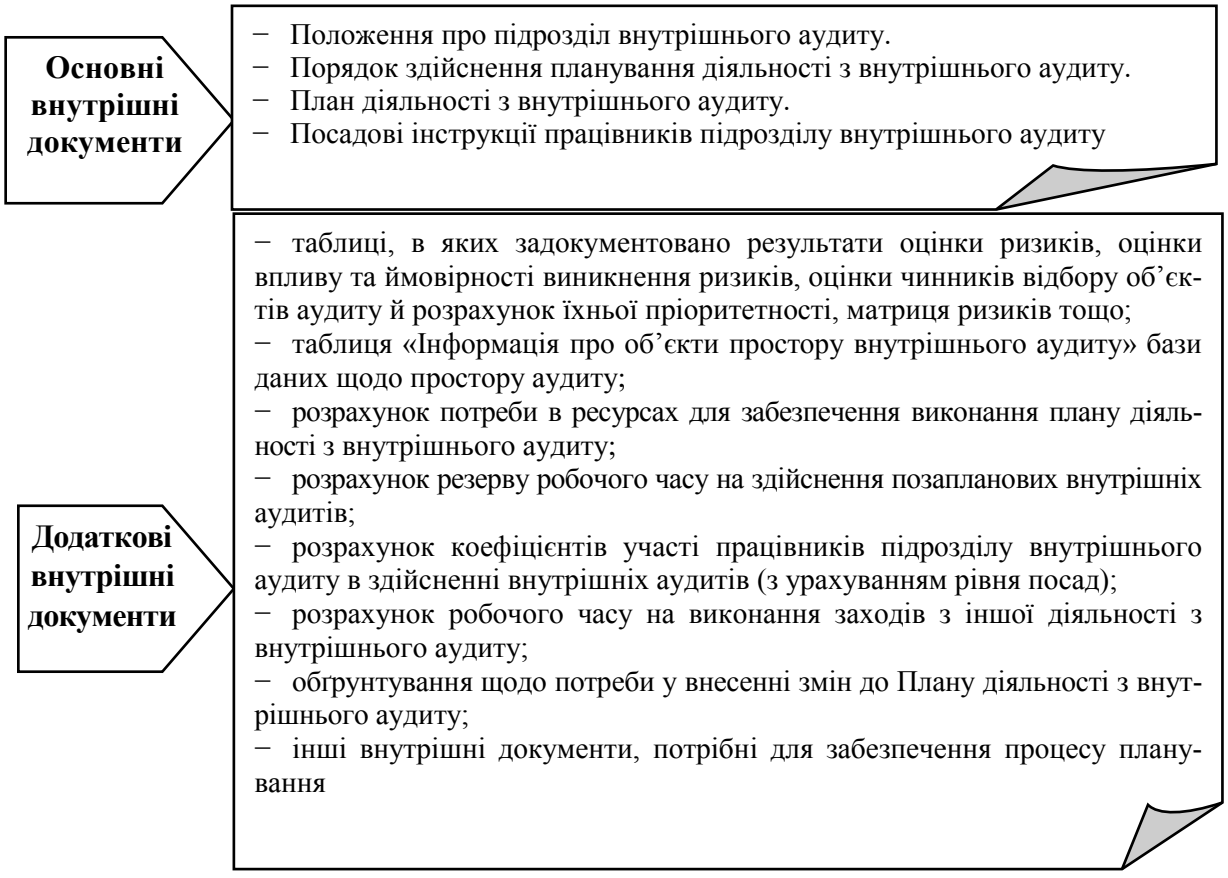


Рисунок 2.2 – Внутрішні документи з питань планування внутрішнього аудиту

До групи основних внутрішніх документів, які регулюють діяльність з внутрішнього аудиту, зокрема щодо її планування, входять:

− Положення про підрозділ внутрішнього аудиту державного орану.

− Порядок здійснення ризик-орієнтованого планування діяльності з внутрішнього аудиту.

− Посадові інструкції працівників підрозділу внутрішнього аудиту.

Так, Положення про підрозділ внутрішнього аудиту містить не тільки вимоги щодо дотримання Бюджетного кодексу України, Порядку 1001, СВА, Кодексу етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту, основні завдання підрозділу, права та обов'язки керівника й працівників підрозділу тощо, а й визначає обов'язковість планування діяльності з внутрішнього аудиту та аудиторських завдань.

У частині ключових аспектів планування діяльності з внутрішнього аудиту Положення, зокрема, передбачає:

− визначення простору аудиту, його формалізацію та документування за рахунок формування, наповнення, ведення та оновлення інформації в базі даних;

− проведення (актуалізація) оцінки ризиків не рідше одного разу на рік, забезпечення її документального оформлення;

− проведення інтерв'ю з керівником установи та консультацій з відповідальними за діяльність особами щодо проблем і ризиків у діяльності державного органу, підприємств, установ та організацій, які належать до сфери його управління, з метою планування діяльності з внутрішнього аудиту (формування, наповнення, ведення й оновлення інформації в базі даних об'єктів аудиту, проведення оцінки ризиків тощо);

− формування плану на підставі результатів оцінки ризиків з метою визначення пріоритетів і результатів діяльності підрозділу внутрішнього аудиту на наступні три роки, які враховують стратегію (пріоритети) та цілі діяльності установи, їхнє затвердження керівником установи не пізніше початку планового періоду;

− у разі зміни стратегії (пріоритетів) і цілей діяльності державного органу, за результатами оцінки ризиків та з інших обґрунтованих підстав здійснення перегляду й внесення змін до плану в порядку його затвердження керівником установи, надання письмового обґрунтування щодо потреби у внесенні змін до плану керівнику установи [51].

Порядок здійснення ризик-орієнтованого планування діяльності з внутрішнього аудиту розроблюється відповідно до п. 4 СВА 1 «Завдання, права та обов'язки» та Положення про здійснення внутрішнього аудиту в державному органі [15]. Цей внутрішній документ визначає єдині підходи до здійснення ризик-орієнтованого планування діяльності з внутрішнього аудиту та застосовується для планування діяльності з внутрішнього аудиту підрозділом внутрішнього аудиту як центрального апарату державного органу, так і підрозділами (спеціалістами) внутрішнього аудиту бюджетних установ, що належать до сфери його управління.

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

− визначення простору аудиту, його формалізації та документування через формування, наповнення, ведення й оновлення інформації в базі даних;

− проведення (актуалізація) оцінки ризиків не рідше одного разу на рік, забезпечення її документального оформлення;

− проведення консультацій з відповідальними за діяльність особами щодо проблем і ризиків у діяльності державного органу;

− підготовки плану за результатами проведеної оцінки ризиків;

− внесення змін до плану в разі зміни стратегії (пріоритетів) і цілей діяльності державного органу, за результатами проведення (актуалізації) оцінки ризиків та з інших обґрунтованих підстав;

− підготовки плану (плану із змінами) з метою подання на розгляд та затвердження керівнику.

З урахуванням рівня посад працівників підрозділу внутрішнього аудиту в посадових інструкціях забезпечується розподіл повноважень і відповідальності щодо забезпечення безпосереднього

виконання зазначених завдань і функцій або участі в їхньому виконанні.

До допоміжної групи внутрішніх документів, які забезпечують процес планування діяльності з внутрішнього аудиту, можна віднести:

− таблиці, в яких задокументовано результати оцінки ризиків, оцінки впливу та ймовірності виникнення ризиків, оцінки факторів відбору об’єктів аудиту та розрахунок їхньої пріоритетності, матриця ризиків тощо;

− таблиця «Інформація про об’єкти простору внутрішнього аудиту» бази даних щодо простору аудиту;

− розрахунок потреби в ресурсах для забезпечення виконання плану діяльності з внутрішнього аудиту;

− розрахунок резерву робочого часу на здійснення позапланових внутрішніх аудитів з урахуванням обсягів робочого часу, використаних на проведення позапланових внутрішніх аудитів у попередніх роках;

− розрахунок коефіцієнтів участі працівників підрозділу внутрішнього аудиту в здійсненні внутрішніх аудитів (з урахуванням рівня посад);

− розрахунок робочого часу на виконання заходів з іншої діяльності з внутрішнього аудиту;

− обґрунтування щодо потреби у внесенні змін до Плану діяльності з внутрішнього аудиту;

− інші внутрішні документи, потрібні для забезпечення процесу планування та складання яких передбачено Порядком здійснення планування діяльності з внутрішнього аудиту.

Отже, відповідно до Порядку № 1001 та СВА планування діяльності з внутрішнього аудиту (починаючи від визначення простору аудиту та закінчуючи формуванням і затвердженням Плану) визначається керівником підрозділу внутрішнього аудиту в організаційних регламентах з питань здійснення внутрішнього аудиту, які затверджуються керівником установи. Крім внутрішніх документів, передбачених нормативними актами, керівником підрозділу внутрішнього аудиту на власний розсуд формуються додаткові документи, які забезпечують ефективне планування діяльності та виконання завдань аудиту.

2.2. Підходи до планування внутрішнього аудиту

2.2.1. Аудиторський підхід до планування внутрішнього аудиту

СВА визначають фінансовий аудит як оцінку діяльності установи щодо законності й достовірності фінансової та бюджетної звітності, правильності ведення бухгалтерського обліку. Натомість результати практичної діяльності внутрішніх аудиторів державних органів демонструють, що в Україні фінансовий аудит наразі здебільшого обмежений перевіркою фінансової звітності та бухгалтерського обліку і зазвичай взаємопов'язаний та схожий до аудиту відповідності. Тобто він зосереджений не на фінансовому процесі, включно із заходами внутрішнього контролю як його складової, а лише на правильності виконання окремих трансакцій. «Водночас традиційні підходи до фінансового аудиту передбачають забезпечення двох ключових цілей:

− протестувати надійність (ефективність і результативність) заходів внутрішнього контролю, які застосовуються в досліджуваному процесі;

− надати аудиторський висновок (гарантії) з приводу достовірності та справедливості фінансової звітності» [27].

У процесі планування внутрішнього аудиту передбачаються зазвичай заходи, які поєднують досягнення цих цілей паралельно, тобто під час одного контрольного заходу (фінансового аудиту) можуть плануватися заходи окремої цільової спрямованості аудиторського дослідження (тобто аудит може бути зосереджений лише на одній із цих цілей).

Якщо дослідження зосереджено на системних заходах внутрішнього контролю, аудиторські висновки будуть більше орієнтовані на ступінь їхньої надійності, ефективності та результативності.

Тоді реалізація такої цілі, як надання аудиторського висновку (гарантії) щодо достовірності фінансової звітності, обов'язково потребуватиме на етапі планування встановлення чітких критеріїв надання певного висновку, а також визначення рівня гарантії та матеріальності.

Якщо МСППВА, СВА визначають мету внутрішнього аудиту, єдині підходи до його організації та управління, порядок підготовки аудиторських звітів, надання висновків, рекомендацій інших послуг, то методика проведення внутрішніх аудитів ґрунтується на МСА [18], зокрема, таких:

- МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності»;
- МСА 315 «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища»;
- МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту»;
- МСА 500 «Аудиторські докази»;
- МСА 520 «Аналітичні процедури»;
- МСА 530 «Аудиторська вибірка.

Аудиторські процедури традиційного незалежного аудиту, пов'язані з оцінкою системи внутрішнього контролю, ідентифікацією та оцінкою ризиків, визначенням суттєвості (матеріальності), збиранням аудиторських доказів, застосуванням аналітичних процедур, широко використовуються в практиці планування та здійснення внутрішнього аудиту й окремих завдань аудиту.

Для визначення єдиних підходів до формування та розуміння змісту аудиторського звіту доцільно використовувати міжнародну практику встановлення загальноприйнятих критеріїв, які характеризують прийнятний рівень помилок під час підготовки аудиторського висновку.

«Наприклад, у Нідерландах на рівні загальної методології для потреб внутрішніх фінансових аудитів визначені типові групи критеріїв для надання аудиторського висновку:

- якщо фінансова звітність містить помилки (аналізується їхній рівень за обсягом (сукупністю) покритих аудиторською вибіркою трансакцій):
  - помилки < 1 % – безумовно, позитивний висновок;
  - помилки >1 %, але < 3 % – умовно-позитивний висновок;
  - помилки > 3 % – негативний висновок;

- якщо фінансова звітність містить невизначеність – відсутність повної інформації щодо підтвердження / спростування достовірності окремих операцій (аналізується їхній рівень за обсягом покритих аудиторською вибіркою трансакцій):

  − невизначеність < 3 % – безумовно, позитивний висновок;

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

  − невизначеність > 10 % – відмова від висновку.

У країнах ЄС ухвалені не такі жорсткі критерії аудиторського висновку щодо достовірності фінансової звітності:

− помилки < 2 % – безумовно, позитивний висновок;

− помилки 2 %, але < 6 % – умовно-позитивний висновок;

− помилки > 6 % – негативний висновок» [27, с. 9].

У СВА главі 6 «Документування ходу та результатів внутрішнього аудиту» передбачено три типи висновків, що можуть бути надані за результатами внутрішніх фінансових аудитів, а саме позитивний, умовно-позитивний чи негативний. Водночас критерії їхнього надання у СВА визначені лише рамково й для застосування на практиці потребують конкретизації на етапі планування діяльності з внутрішнього аудиту відповідно до середовища реалізації внутрішніх аудитів. Тому під час планування діяльності з внутрішнього аудиту важливим є акцентування уваги на рівень гарантій щодо достовірності аудиторського висновку, який надає аудитор, тобто гарантує достатній рівень упевненості в тому, що звітність не містить істотних помилок. Доповненням до рівня гарантії є аудиторський ризик. Аудиторський ризик означає ризик, який внутрішній аудитор бере на себе в частині надання неправильного висновку або думки.

«У країнах Європи зазвичай рівень гарантії становить 95 %, а аудиторський ризик, відповідно, 100 % – 95 % = 5 %. Зменшення рівня гарантії нижче ніж 95 % має наслідком зменшення кількості трансакцій, що підлягатимуть перевірці, та водночас зниження цінності аудиторського висновку. Відповідно, збільшення рівня гарантії означає збільшення обсягу аудиторської вибірки, але водночас підвищує цінність аудиту» [27, с. 10].

Наступна категорія традиційного незалежного аудит, яка використовується в плануванні завдання аудиту – це *рівень матеріальності*, який означає прийнятний (допустимий) рівень помилок, невідповідностей або неточностей. Зазвичай він пов'язаний із «ризик апетитом» керівництва установи, проте може бути обумовлений і іншими чинниками (наприклад, політичною важливістю завдання, увагою з боку ЗМІ, зацікавлених організацій та осіб тощо). Під час оцінки матеріальності на додаток до застосування професійного судження внутрішній аудитор розглядає всі нормативні акти, які могли б вплинути на цю оцінку. У державному секторі матеріальність також ґрунтується на «контексті і характері» об'єкта аудиту.

Рівень матеріальності може бути визначений як в абсолютних величинах (гривні, євро), так і у відсотках до обсягу, покритих аудитом трансакцій (у європейській практиці в цьому контексті часто використовується термін «сукупність» або «генеральна сукупність»). У Нідерландах рівень матеріальності зазвичай визначається на рівні 1 %, а його значення застосовується під час визначення критеріїв аудиторського висновку. Між рівнем матеріальності й робочим навантаженням під час аудиту (обумовленим обсягами вибірки) існує зворотна залежність, а саме: чим вищий рівень матеріальності, тим менша кількість трансакцій, що підлягатимуть перевірці, та, відповідно, аудиторських процедур.

Рівень гарантії, матеріальності, а також ряд інших аспектів, важливих для розрахунку обсягів аудиторської вибірки, яка означає проведення аудиторських процедур, стосовно менше ніж 100 % сукупності даних, що підлягають дослідженню. Водночас отримані результати мають дати аудитору нагоду отримати аудиторські докази, що будуть не тільки достатніми для характеристики окремих перевірених фактів, а й дадуть змогу розповсюдити отримані висновки на всю сукупність даних, тобто дадуть нагоду зробити об'єктивну оцінку їхньої достовірності.

Вибіркова перевірка в усьому світі визнана основою методики проведення фінансових аудитів. Застосування вибіркової перевірки дає змогу аудитору значно зменшити обсяг роботи,

а отже, час і вартість аудиторської перевірки. Але водночас аудитор має бути максимально впевнений у тому, що його висновки, зроблені за результатами вибіркового обстеження, відповідають реальному стану і можуть бути використані ним для оцінки всієї сукупності. Причина використання вибірки для збору доказів аудиту полягає в тому, що часто нереально вивчити 100 % основних даних. Як наслідок, приймається, що внутрішні аудитори не дають стовідсоткову гарантію. Мета вибірки полягає в скороченні детальної перевірки до мінімуму, що узгоджується із наданням поміркованої аудиторської гарантії.

Вибірка як елемент процесу планування аудиту є продовженням збору інформації про об'єкт аудиту, визначення рівня матеріальності, оцінки ризиків, аналітичного огляду та визначення питань, що підлягають дослідженню під час аудиту.

Основними етапами аудиторської вибірки є: планування вибірки, визначення розміру вибірки, відбір одиниць вибірки, їхнє дослідження та оцінка результатів вибірки.

Під час планування вибірки внутрішній аудитор повинен спочатку визначити цілі аудиторського дослідження для того, щоб обрати техніку вибірки, яка буде найбільш відповідати цілям дослідження. Внутрішній аудитор має також визначити генеральну сукупність / сукупність вибірки, оскільки висновок на основі вибірки не можна поширювати поза сукупністю, з якої зроблено вибірку. Водночас аудитор має усвідомлювати, що будь-яка вибіркова перевірка завжди підвищує аудиторський ризик (ризик невиявлення помилок).

Поняття й принципи використання аудиторської вибірки під час аудиторської перевірки, а також порядку визначення та побудови тестів аудиторської вибірки в світовій практиці регламентуються МСА 530 «Аудиторська вибірка» [18]. Стандартом встановлені певні чинники, які має враховувати аудитор у процесі побудови аудиторської вибірки (рисунок 2.3).



Рисунок 2.3 – Основні аспекти, які має враховувати аудитор у процесі побудови аудиторської вибірки

Насамперед аудитор має визначити певну ціль аудиторської вибірки та процедури аудиту, за допомогою яких така ціль може бути досягнута найкраще. У разі якщо аудиторська вибірка відповідає поставленим цілям, то варто зазначити про обґрунтованість отриманих аудиторських доказів і можливих умов визначення помилки. Це зі свого боку допомагає аудитору з'ясувати, в чому може полягати помилка та яку сукупність даних потрібно використовувати під час вибіркової перевірки.

«Генеральна сукупність даних – загальні обсяги даних (загальний перелік суб'єктів контролю, загальні обсяги інформації, переліки процедур, трансакцій тощо), стосовно яких аудитор хоче зробити перевірку і з якої проводиться вибірка.

Одиниця вибірки – окремий елемент, що входить до складу сукупності.

Розмір (величина) вибірки – відібрана для перевірки певна кількість даних з генеральної сукупності. Такий показник може бути визначений в абсолютних показниках – конкретна кількість одиниць вибірки та у відносних – відсоток одиниць вибірки, що мають бути охоплені дослідженням щодо генеральної сукупності. Зрозуміло, що чим більшою буде величина вибірки, тим більш достовірними будуть вважатися загальні результати дослідження.

Стратифікація – процес поділу генеральної сукупності на дрібніші підсукупності, кожна з яких має власну якісну характеристику, прямо чи опосередковано пов'язану із цілями аудиторської вибірки. У межах однієї вибірки може бути використано одна або декілька (зазвичай не більше трьох) якісних характеристик, за якими можна розподілити генеральну сукупність на підсукупності» [27].

Стратифікація здійснюється, якщо сукупність складається з неоднорідних елементів. Водночас потрібно з'ясувати можливість розподілу цієї сукупності на дві чи більше частин і розглядати кожну з них як окрему сукупність. Стратифікація дає змогу аудитору краще спланувати дії та процедури перевірки відповідно до встановлених одиниць.

Репрезентативна вибірка – це вибірка, характерні особливості якої такі самі, як і в сукупності. Вибіркова перевірка повинна бути репрезентативною, тобто відображати всі основні якісні характеристики генеральної сукупності, які є суттєвими для цілей дослідження.

Методи відбору (або техніки аудиторської вибірки) – це способи відбирання елементів сукупності.

Екстраполяція – порядок розповсюдження результатів перевірки вибіркових даних на генеральну сукупність.

У разі якщо аудитор має підстави вважати абсолютно неефективною систему внутрішнього контролю на будь-якій ділянці господарської діяльності, застосування вибіркового дослідження стає практично неможливим. Альтернативою в цьому випадку може бути значне збільшення обсягу вибірки. Така перевірка достатньо трудомістка, але інакше аудитор не може бути впевнений в обґрунтованості своїх висновків щодо достовірності результатів дослідження. Такі ситуації достатньо рідкісні, й частіше буває, що в аудитора є сумніви щодо якості й достовірності інформації, що стосується тільки певних ділянок діяльності, певних господарських операцій або статей балансу. Після завершення аудиторських процедур (тестування) аудитори не завжди можуть бути впевненими в репрезентативності зробленої ними вибірки. Це пов'язано з наявністю ризику неефективності вибіркової перевірки. Ризик

неефективності вибіркової перевірки – ймовірність того, що аудиторський висновок, заснований на результатах вибіркового дослідження, може відрізнятися від висновку, який був би зроблений за результатами суцільної перевірки за використання однакових аналітичних процедур. Ризик неефективності вибіркової перевірки показує ймовірність прийняття помилкового рішення на основі даних вибірки.

Внутрішній аудитор повинен керуватися власним судженням під час ухвалення рішення про те, скільки інформації буде достатньо та яким методом відбору скористатися для її отримання. Загалом, щоб за результатами дослідження обсяг зібраної інформації забезпечував надійну доказову базу для надання аудиторського висновку. Тому всі існуючі техніки аудиторської вибірки (методи відбору) поділяють на дві великі групи: статистичні та нестатистичні, кожна з яких зі свого боку може містити декілька окремих технік (рисунок 2.4)

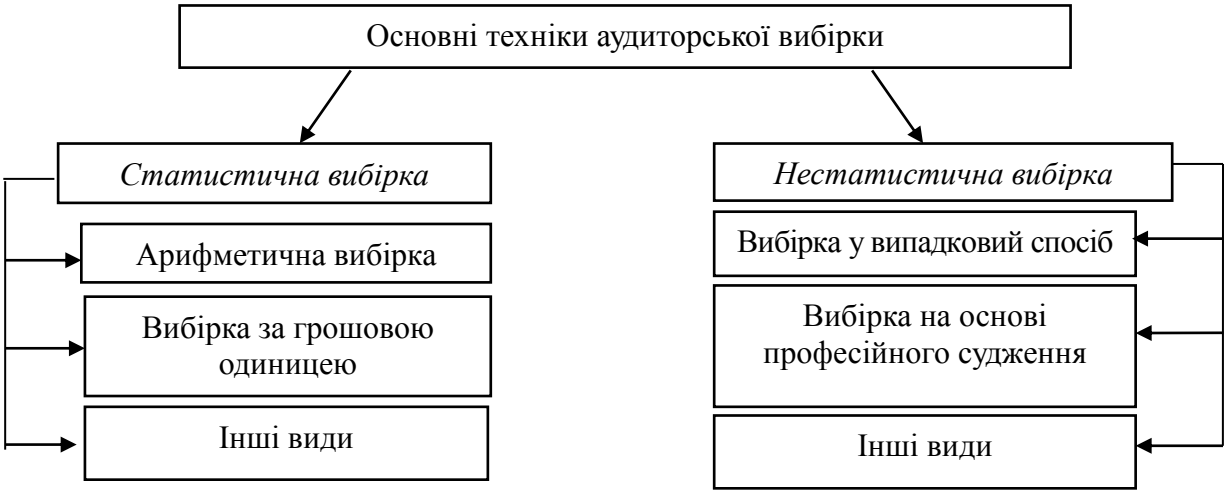


Рисунок 2.4 – Основні техніки аудиторської вибірки

Нестатистична вибірка:

− вибірка у випадковий спосіб, у якій внутрішній аудитор безпристрасний щодо вибору трансакцій (наприклад, обираються трансакції на кожен період (тиждень) для тестування правильного функціонування процесів контролю або проводиться вибір блоку періоду (тиждень, місяць) для тестування всіх операцій у зазначеному періоді);

– вибірка на основі професійного судження аудитора, під час якої внутрішній аудитор зосереджується на конкретних трансакціях на основі власного професійного судження (наприклад, обирає трансакції високої вартості; специфічні трансакції; незвичні трансакції або трансакції з вищим рівнем помилок; трансакції із залученням керівника державної установи або в яких керівник відмінив заходи контролю; трансакції в період відпусток / свят тощо). Також вибірка на основі професійного судження може використовуватися внутрішнім аудитором для вибору прикладів недоліків на підтвердження висновку внутрішнього аудитора про слабкість системи контролю та/або в разі, коли статистична вибірка є затратною та непрактичною.

Статистична вибірка, яка використовується в разі значної сукупності вибірки для вибору одиниць більш об'єктивним способом і для складання точних висновків про всю сукупність. Одними із найпоширеніших її підгруп є:

– арифметична вибірка, під час якої одиниці вибірки (наприклад, окремі трансакції, які будуть вибірково перевірені) визначаються за рахунок арифметичного розділення розміру генеральної сукупності / на розмір аудиторської вибірки. Наприклад, якщо в разі здійсненні вибіркової перевірки орендних договорів їхня генеральна сукупність (загальна кількість) становить 100 договорів, а під час попереднього дослідження визначено, що достатній розмір аудиторської вибірки становитиме 20 %, то арифметична вибірка передбачатиме перевірку кожного п'ятого договору в переліку всіх договорів, побудованому в певній послідовності (наприклад, у порядку їхньої реєстрації);

– вибірка за грошовою одиницею – це метод, в якому відбираються не елементи сукупності (документи, трансакції тощо), а грошові одиниці (гривні, євро). Розроблено метод для того, щоб зробити фінансову оцінку та мати кожну грошову одиницю з рівним шансом вибору. У процесі вибору рахунку-фактури менші рахунки мають такий самий шанс бути обраними, як і великі рахунки.

Для проведення вибірки ефективним і результативним способом внутрішній аудитор на етапі попереднього дослідження має ретельно проаналізувати й оцінити матеріальність і ризики.

Під час визначення розміру вибірки внутрішній аудитор має враховувати те, що на розмір аудиторської вибірки впливають:

− максимальна сума помилок, які внутрішній аудитор готовий прийняти в усій сукупності (рівень матеріальності);

− рівень упевненості, який внутрішній аудитор має надати своєму висновку;

− розмір сукупності вибірки;

− оцінка внутрішнім аудитором притаманного ризику та ризику контролю.

На етапі планування аудиторської вибірки надзвичайно важливим є оцінка ризиків із використанням Моделі аудиторського ризику за формулою:

Аудиторський ризик (AR) = Притаманний / властивий ризик (IR) × Ризик контролю (CR) × Ризик невиявлення (DR)

$$AR = IR \times CR \times DR,$$

де:

− аудиторський ризик (AR) – це додаток до рівня гарантії (100 % – (мінус) рівень гарантії). Зазвичай рівень гарантії становить 95 %, а аудиторський ризик – 5 %;

− притаманний ризик (IR) – ризик, що помилку буде допущено незалежно від наявних заходів контролю. Аспекти, які впливають на притаманний ризик: кваліфікація персоналу, складність правил, заходи керівництва за результатами аудиту;

− ризик контролю (CR) – ризик того, що контрольні заходи не матимуть змоги своєчасно запобігти або виявити матеріальні відхилення і в такий спосіб є неефективними;

− ризик невиявлення (DR) – ризик, що суттєві (основні) тести аудитора, зокрема вибірка, не виявлять помилку.

Притаманні ризики та ризики контролю ділять на високі, середні й низькі з присвоєнням значень, наведених у таблиці 2.2.

Таблиця 2.2 – Значення притаманних ризиків та ризиків контролю

	Високий	Середній	Низький
Притаманний ризик	1	0,65	0,45
Ризик контролю	1	0,60	0,30

Після визначення притаманного ризику та ризику контролю ризик невиявлення можна визначити, використовуючи Модель аудиторського ризику за формулою:

$$DR = \frac{AR}{IR \times CR}.$$

Зокрема, для визначення розміру аудиторської вибірки важливо визначити ризик невиявлення. Чим вищий ризик невиявлення, тим менший розмір вибірки, а його значення, розраховане за допомогою формули, наведено в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3 – Ризик невиявлення

Ризик невиявлення			Ризик контролю		
			високий	*середній*	*низький*
			1	0,60	0,30
Притаманний ризик	*високий*	1	0,05	0,08	0,17
	середній	0,65	0,08	0,13	0,26
	низький	0,45	0,11	0,19	0,37

У процесі визначення розміру вибірки внутрішній аудитор має враховувати те, що на розмір аудиторської вибірки впливають:

− максимальна сума помилок, які внутрішній аудитор готовий прийняти у всій сукупності (рівень матеріальності);

− рівень упевненості, який внутрішній аудитор має надати своєму висновку;

− розмір сукупності вибірки;

− оцінка внутрішнім аудитором притаманного ризику та ризику контролю.

Внутрішні аудитори повинні визначати рівень ризику, який вони готові прийняти для того, щоб визначити кількість суттєвих тестів і кількість одиниць вибірки, потрібних для забезпечення достатніх і належних аудиторських доказів. Модель аудиторського ризику використовується, щоб визначити ризик, пов’язаний з процедурами аудиту і, зокрема, із суттєвими тестами.

Розмір вибірки можна розрахувати на основі формули:

$$\textit{Розмір вибірки} = \frac{\textit{сукупність} \times \textit{коефіцієнт надійності}}{\textit{матеріальність}},$$

де:

коефіцієнт надійності (RF) – рівень упевненості, конвертований у коефіцієнт упевненості на основі таблиці 2.4.

Таблиця 2.4 – Коефіцієнт надійності

	Рівень упевненості / %	95	93	92	90	89	86	83	78	72	67	63
Кількість очікуваних помилок												
0		3,00	2,66	2,53	2,31	2,21	1,97	1,77	1,51	1,25	1,13	1,00
1		4,75	4,33	4,17	3,89	3,77	3,46	3,21	2,87	2,54	2,31	2,14
2		6,30	5,83	5,65	5,53	5,18	4,83	4,53	4,13	3,73	3,45	3,25
3		7,76	7,24	7,04	6,69	6,52	6,13	5,80	5,35	4,90	4,57	4,34
4		9,16	8,60	8,38	8,00	7,83	7,39	7,03	6,53	6,04	5,68	5,42
5		10,52	9,92	9,68	9,27	9,10	8,63	8,24	7,70	7,17	6,7	6,49

Коефіцієнт надійності розраховується на основі ймовірності виникнення помилок порівняно з рівнем упевненості, якого має бути досягнуто. Кількість очікуваних помилок може визначатися або результатами попередніх внутрішніх аудитів, або на основі професійного судження аудитора. Водночас рівень упевненості (CL) – це значення, яке непрямо залежить від ризику невиявлення й розраховується за формулою:

$$CL = 100 - DR = 100 - \frac{AR}{IR * CR},$$

де:

- (CL) – рівень упевненості;
- DR – ризик невиявлення;
- AR – аудиторський ризик;
- IR – внутрішньогосподарський ризик;
- CR – ризик контролю.

(Для розуміння порядку визначення ризику невиявлення, розміру вибірки та рівня впевненості приклад їхнього розрахунку наведено в практичних завданнях до цього розділу).

Після визначення розміру вибірки внутрішній аудитор повинен вибрати репрезентативну вибірку із сукупності вибірки. Імовірність нерепрезентативної вибірки може бути зменшена за рахунок обрання найбільш адекватної техніки (методу) вибірки. Серед можливих методів вибірки, які використовує внутрішній аудитор, виділяють такі:

− проста випадкова вибірка;

− систематична вибірка, яка передбачає такі кроки:

− визначення інтервалу вибірки за формулою:

$$\textit{інтервал вибірки (k)} = \frac{\textit{сукупність}}{\textit{розмір вибірки;}}$$

− визначення стартової позиції між 1 та інтервалом вибірки *(k)*;

− додавання інтервалу вибірки *(k)* до стартового номера, щоб отримати другу одиницю для вибірки.

(Для розуміння порядку визначення інтервалу вибірки приклад його розрахунку наведено в практичних завданнях до цього розділу).

Надалі відібрані одиниці вибірки досліджуються та аналізуються відповідно до критеріїв, визначених на етапі попереднього дослідження об’єкта аудиту.

Після цього здійснюється оцінка результатів вибірки із використанням аналітичних процедур для дослідження помилки та причин помилок, щоб надати поради з удосконалення.

На основі статистичної вибірки внутрішній аудитор може зробити оцінку, в рамках яких меж лежить фактична сума помилок. Для визначення цих меж важливі два показники:

− найбільш імовірна помилка (MLE), яка розраховується на основі загального обсягу помилок у вибірці, екстрапольованого на всю сукупність за формулою:

$$MLE = \frac{\textit{помилки} \times \textit{сукупність;}}{\textit{вибірки}}$$

− верхня межа помилок (UEL), що означає найвищий рівень помилок, який внутрішній аудитор очікує на основі результатів вибірки.

Верхня межа помилок враховує ступінь точності, який залежить від кількості виявлених помилок. Унаслідок помилок зростає непевність щодо фактичного обсягу помилок, що призводить до вищої верхньої межі помилок. Якщо виникає більше помилок, ніж було враховано на етапі планування вибірки, то верхня межа помилок може бути вищою за рівень матеріальності. На практиці це означає, що аудиторам потрібно зробити додаткові перевірки для того, щоб надати аудиторський висновок.

Навіть якщо внутрішні аудитори не виявили помилок у вибірці, усе одно існує шанс, що в сукупності існують помилки (зрештою, аудитори зробили вибірку, а не перевірили аудитом усю сукупність). З цією метою розраховується ступінь точності (B1), який залежить від Бетаризику (ризику ненадійності розміру вибірки). Значення ступеня точності – це коефіцієнт надійності (КН) для 0 помилок (таблиця 2.5).

Таблиця 2.5 – Відношення рівня упевненості та кількості помилок

	Рівень упевненості / %	95	93	92	90	89	86	83	78	72	67	63
Кількість помилок												
0		3,00	2,66	2,53	2,31	2,21	1,97	1,77	1,51	1,27	1,11	1,00
1		0,75	0,67	0,64	0,59	0,59	0,49	0,44	0,36	0,27	0,20	0,14
2		0,55	0,50	0,47	0,43	0,43	0,37	0.32	0,26	0,19	0,14	0,11
3		0,46	0,41	0,39	0,36	0,36	0,30	0,27	0,21	0,17	0,12	0,09
4		0,40	0,36	0,35	0,31	0,31	0,26	0,23	0,19	0,14	0,11	0,08
5		0,36	0,32	0,31	0,29	0,27	0,24	0,21	0,17	0,13	0,10	0,07

(Для розуміння порядку визначення аудиторської вибірки приклад її розрахунку наведено в практичних завданнях до цього розділу).

Отже, використання аудиторського підходу до планування діяльності з внутрішнього аудиту та його окремих завдань дали

змогу аудитору підготуватися до проведення перевірки й отримати аудиторські докази, що будуть не тільки достатніми для характеристики окремих перевірених фактів, а й дадуть нагоду зробити об'єктивні висновки в аудиторському звіті.

2.2.2. Особливості ризик-орієнтованого підходу до планування діяльності з внутрішнього аудиту

Оскільки ресурси внутрішнього аудиту є обмеженими та не дають змогу одночасно охопити дослідженнями всі об'єкти аудиту, тому вони повинні бути спрямовані на сфери діяльності, які є найбільш важливими й актуальними для ефективного управління державним органом. Відбір підрозділом внутрішнього аудиту важливих та актуальних об'єктів аудиту й визначення пріоритетності їхнього дослідження є процесом ризик-орієнтованого планування діяльності з внутрішнього аудиту, який розпочинається з вивчення діяльності державного органу. Знання стратегії (пріоритетів) і цілей діяльності державного органу потрібні підрозділу внутрішнього аудиту для чіткого розуміння важливих та актуальних сфер (напрямів) діяльності, правильності формування думки про ризики в діяльності державного органу, визначення відповідних ресурсів на здійснення діяльності з внутрішнього аудиту та вдалого аудиторського підходу загалом.

Під час планування діяльності з внутрішнього аудиту враховується запроваджена в установі система управління ризиками (охоплюючи рівень ризику, встановлений керівництвом для різних напрямів (сфер) діяльності). Якщо в установі не запроваджено системи управління ризиками відповідно до вимог постанови КМУ «Про затвердження Основних засад здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів та внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 р. № 1001» [5], підрозділ внутрішнього аудиту самостійно проводить оцінку ризиків з урахуванням думки керівника установи та після консультацій з відповідальними за діяльність особами щодо проблемних питань і ризиків, які впливають на досягнення установою цілей. У рамках ризик-орієнтованого планування підрозділ

внутрішнього аудиту повинен спочатку ідентифікувати й оцінити ризики з усієї сукупності об'єктів аудиту, надалі – визначити потенційні для дослідження об'єкти аудиту, встановити пріоритетність їхнього дослідження за допомогою чинників відбору та визначити частоту здійснення планових аудитів щодо кожного об'єкта аудиту.

Застосування ризик-орієнтованого підходу до оцінки об'єкта аудиту під час планування діяльності з внутрішнього аудиту допомагає ефективніше розподіляти обмежені ресурси підрозділу внутрішнього аудиту та вирішує проблему підрозділу внутрішнього аудиту – як за обмежених ресурсів, відібрати об'єкти аудиту, які становлять ризик для досягнення мети та цілей діяльності державного органу.

Вимоги щодо здійснення керівником підрозділу внутрішнього аудиту планування діяльності з внутрішнього аудиту із застосуванням ризик-орієнтованого підходу до оцінки об'єкта аудиту передбачені СВА 7 «Планування діяльності з внутрішнього аудиту» [15]. Аналогічні вимоги містяться у МСППВА (стандарти 2000 «Управління функцією внутрішнього аудиту», 2010 «Планування», 2020 «Надання інформації та затвердження», 2030 «Управління ресурсами») [17].

Процес формування Плану діяльності з внутрішнього аудиту на підставі результатів оцінки ризиків і ризик-орієнтованого відбору об'єктів аудиту охоплює п'ять послідовних етапів (рисунок 2.5):



Рисунок 2.5 – Етапи ризик-орієнтованого підходу до планування діяльності з внутрішнього аудиту

− визначення простору аудиту (усієї сукупності об'єктів аудиту), його розподіл за горизонтальним і вертикальним принципами;

− ідентифікація ризиків у просторі аудиту (охоплюючи підходи до визначення ризиків у разі запровадження системи управління ризиками в діяльності установи відповідно до вимог Порядку № 1001 та відсутності такої системи на послідовній і структурованій основі);

− оцінка ризиків за впливом (визначення фінансових і нефінансових наслідків для установи в разі настання ризику) та ймовірністю (визначення можливості виникнення ризику) *(описано в розділі)*;

− визначення пріоритетних об'єктів аудиту з метою внесення до плану діяльності з внутрішнього аудиту (із застосуванням набору чинників відбору) та частоти здійснення планових внутрішніх аудитів щодо кожного об'єкта аудиту;

− формування плану на підставі результатів оцінки ризиків і ризик-орієнтованого відбору об'єктів аудиту, актуалізація плану (включно із визначенням потреб у ресурсах для виконання підрозділом внутрішнього аудиту запланованої діяльності).

Етап «Визначення простору аудиту» є відправною точкою для розробки Плану діяльності з внутрішнього аудиту. Під поняттям «простір аудиту» розуміється загальна сфера внутрішнього аудиту, сукупність об'єктів аудиту, щодо яких можуть здійснюватися внутрішні аудити.

Простір аудиту повинен визначати й описувати об'єкти аудиту, які окремо можна дослідити під час здійснення внутрішнього аудиту (напрями (сфери) діяльності установи або їхні частини, бюджетні програми, адміністративні послуги, контрольно-наглядові функції, загальні та функціональні процеси, діяльність структурних підрозділів державного органу, а також підприємств, установ і організацій, які належать до сфери управління державного органу).

Під час визначення простору аудиту потрібно врахувати, що об'єкти аудиту повинні мати такий масштаб, щоб проведення внутрішнього аудиту щодо об'єкта аудиту було доцільним, якісним і результативним (тобто об'єкт аудиту не повинен бути занадто великим і занадто малим).

Розподіл об’єктів аудиту в просторі аудиту доцільно здійснювати відповідно до організаційної структури та підпорядкування – центральний, обласний чи районний рівні (зверху-вниз) (вертикальний розподіл), а також згідно із функціонального аспекту діяльності державного органу та підприємств, установ і організацій, які належать до сфери управління державного органу (горизонтальний розподіл).

Керівник підрозділу внутрішнього аудиту самостійно вирішує, якою буде структура простору аудиту. Водночас варто враховувати специфіку діяльності державного органу, розмір і структуру підрозділів внутрішнього аудиту, складність об’єктів аудиту та виконувану роботу.

Доцільно розділяти об’єкти аудиту в просторі аудиту за категоріями, наведеними в таблиці 2.6.

Таблиця 2.6 – Приклад розподілу об’єктів аудиту в просторі аудиту за категоріями

Категорії	Приклад розподілу
Організаційна структура	Структурні підрозділи державного органу / бюджетної установи: директорати, департаменти, управління, відділи, сектори, окремі посадові особи
Загальні процеси	Стандартні процеси, притаманні діяльності кожного державного органу, бюджетної установи (наприклад, державні закупівлі, бухгалтерський облік і фінансова звітність, управління об’єктами державної власності, капітальне будівництво, ІТ-системи, управління персоналом)
Функціональні процеси	Специфічні процеси, характерні для відповідних державних органів. На відміну від загальних процесів функціональні процеси можуть не покривати діяльність усіх підприємств, установ та організацій, які належать до сфери управління державного органу, а реалізовуватись в окремих із них
Місце розташування	Підприємства, установи, організації центрального, обласного чи районного рівнів

У рамках визначення простору аудиту доцільно використовувати документальні джерела інформації (законодавчі та нормативно-правові акти, стратегічні й операційні плани, внутрішні документи державного органу, паспорти бюджетних програм, фінансові плани

державних підприємств, звітність, аудиторські звіти підрозділу внутрішнього аудиту та акти / звіти зовнішніх контролюючих органів), проводити інтерв'ю з керівником установи й консультації з відповідальними за діяльність особами для висловлення ними думки щодо повноти визначених підрозділом внутрішнього аудиту напрямів діяльності, функцій чи процесів, а також діючих в установі заходів контролю та системи внутрішнього контролю загалом.

Актуалізацію (уточнення) простору аудиту доцільно здійснювати не рідше одного разу на рік – до початку формування плану діяльності з внутрішнього аудиту на наступні планові періоди (рекомендовано до 30 листопада).

Відповідно до вимог п. 1 СВА 7 «Планування діяльності з внутрішнього аудиту» «підрозділ внутрішнього аудиту повинен визначити простір аудиту, його формалізувати та задокументувати через ведення бази даних об'єктів аудиту, а також забезпечити систематичне оновлення інформації в базі даних.

У разі створення підрозділів внутрішнього аудиту в бюджетних установах підрозділом внутрішнього аудиту державного органу забезпечується формування та ведення зведеної бази даних об'єктів аудиту (абзац третій п. 1 СВА 7 «Планування діяльності з внутрішнього аудиту»). До зведеної бази даних заноситься інформація щодо об'єктів аудиту в розрізі підрозділу внутрішнього аудиту державного органу та підрозділів внутрішнього аудиту бюджетних установ» [70].

Приклад формалізації простору внутрішнього аудиту із використанням можливостей Microsoft Excel проілюстровано в додатку 3.

Наступним етапом після визначення простору аудиту є ідентифікація ризиків діяльності установи з метою їх розуміння. Підхід до визначення ризиків буде відрізнятися залежно від запровадження керівником установи діяльності з управління ризиками або її відсутності.

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

− дослідити наявність внутрішніх документів, які регламентують діяльність з управління ризиками, та дотримання вимог цих документів;

− проаналізувати сформовані відповідальними за діяльність особами реєстри ризиків з метою розуміння подій, які призвели до виникнення ризиків;

− проаналізувати, які ризики було класифіковано відповідальними за діяльність особами та які обрані способи реагування;

− з'ясувати прийнятний рівень ризику (або «ризик-апетит» – рівень ризику, що приймається керівництвом установи як несуттєвий), оцінити заходи контролю, які забезпечують зниження залишкових ризиків (рівень ризику після вжиття керівництвом заходів контролю щодо його зменшення), з'ясувати, як співвідносяться залишкові ризики та прийнятний рівень ризику;

− проаналізувати ефективність запроваджених заходів контролю щодо зменшення ризиків з погляду їхнього впливу на залишкові ризики;

− виявити неідентифіковані ризики та залишкові ризики, які, незважаючи на запроваджені заходи контролю, можуть залишатися високими;

− здійснити та задокументувати процедуру оцінки виявлених ризиків, які не було ідентифіковано.

Для цього потрібно дослідити: внутрішні документи установи, що регламентують здійснення управління ризиками; фактичне здійснення цієї діяльності та врахування її результатів під час ухвалення управлінських рішень. Таке вивчення забезпечить підрозділ внутрішнього аудиту загальною інформацією щодо процесів управління ризиками й стосовно надійності реєстру ризиків, у якому мають бути відображені результати оцінки ризиків, та який можна використовувати під час планування діяльності з внутрішнього аудиту.

Якщо в установі відсутня належна система управління ризиками, працівники підрозділу внутрішнього аудиту самостійно визначають події, які призводять до виникнення ризиків, проводять ідентифікацію й оцінку ризиків щодо впливу на досягнення цілей діяльності установи та ймовірності виникнення ризиків.

«Водночас внутрішні аудитори враховують та аналізують широкий спектр фінансової / нефінансової інформації із ЗМІ, інтернету, скарг, звернень державних органів, народних депутатів, правоохоронних органів, зовнішніх контролюючих органів; інформації щодо звітності (фінансової, бюджетної, виконання бюджетних програм, фінансових планів тощо).

У процесі ідентифікації ризиків внутрішні аудитори використовують різні методи: інтерв'ю / консультації з керівництвом і відповідальними особами за управління ризиками, колективне обговорення, у підрозділі внутрішнього аудиту різних подій, які можуть створювати ризики в діяльності установи («сесії мозкового штурму») тощо. З метою об'єктивності та повноти виявлення ризиків підрозділ внутрішнього аудиту повинен застосовувати одночасно декілька способів виявлення ризиків, а також результати попередніх внутрішніх аудитів» [70].

Після проведеної підрозділом внутрішнього аудиту роботи щодо виявлення ризиків стосовно кожного об'єкта аудиту в просторі аудиту ідентифікуються події, що можуть створювати ризики. Класифікацію таких подій представлено в таблиці 2.7.

Таблиця 2.7 – Класифікація подій, що можуть створювати ризики

Події, що впливають на появу ризиків					
Операційні	ІТ та зв'язок	Нормативно-правові	Фінансові	Кадрові	Репутаційні
Невиконання функцій, процесів, операцій	Знищення найбільш важливих облікових записів або відсутність до них доступу	Недотримання вимог законодавства, судові позови, порушення контрактів (угод)	Відсутність грошових коштів на здійснення операцій	Втрата кваліфікованих працівників (плинність кадрів, звільнення, вихід на пенсію)	Негативна інформація від державних органів, правоохоронних органів
Відсутність / недостатність контролю за реалізацією процесу, операції	Недоступні або недостовірні дані, несанкціонований виток чутливої інформації	Відсутність, суперечність або нечітка регламентація положень законодавства	Наявність фактів нецільового й неефективного використання державних ресурсів	Нездійснення заходів з навчання та підвищення кваліфікації персоналу	Втрата довіри з боку зацікавлених сторін через операційні недоліки
Втрата матеріально-технічного обладнання	Вірусні атаки на основне програмне забезпечення, відсутність інтернету, телефонного зв'язку	Неналежна претензійно-позовна діяльність, зупинення важливої діяльності	Зменшення фінансування, наявність фактів корупції та шахрайства, штрафів, пені, втрата коштів чи активів	Наявність вакансії впродовж тривалого часу	Негативне висвітлення діяльності установи у ЗМІ, незадоволення працівників (скарги, звернення, зокрема на гарячі телефонні лінії)

Для внутрішніх аудиторів важливо спочатку встановити зв’язок між ризиками та процесами, а потім визначати тематику внутрішнього аудиту. Ризики мають стосуватися насамперед досягнення цілей діяльності установи (процесів).

Ризики існують на двох рівнях:

− ризики високого рівня, які створюють загрозу досягненню цілей установи (ризики стратегічного рівня);

− ризики діяльності, що стосуються питань результативності, економічності й ефективності (ризики оперативного рівня).

«Під час ідентифікації та формулювання ризиків доцільно дотримуватися таких рекомендацій:

− потрібно уникати визначення ризиків, які не мають впливу на цілі;

− потрібно уникати визначення ризиків, які є зворотним формулюванням цілей;

− не варто визначати ризики як наслідки подій;

− потрібно враховувати причину виникнення ризику та можливий його вплив на цілі (причинно-наслідковий зв’язок)» [70].

Ризики, які не визначають причин і наслідків їхнього виникнення, загалом непридатні для правильного відбору пріоритетних об’єктів аудиту, визначення тематики внутрішнього аудиту тощо.

Приклади формулювання ризиків наведено в таблиці 2.8 [70].

Таблиця 2.8 – Приклади формулювання ризиків

Назва процесу: захист інформації в інформаційних системах (ІТ-безпека) Ціль процесу: забезпечення захисту персональних даних фізичних осіб, розміщених у базі даних		
Формулювання ризику		Пояснення
1	2	3
Дані фізичних осіб будуть незахищені	**X**	Ризик сформульований як зворотний від цілі
Виток персональних даних фізичних осіб	**X**	Відсутній причинно-наслідковий зв’язок. Виток даних фізичних осіб – це наслідок у разі матеріалізації ризику, а не сам ризик
Виникнення помилок у роботі бази даних	**X**	Ризик не має впливу на ціль

Продовження таблиці 2.8

1	2	3
Розкриття даних третім особам унаслідок несанкціонованого доступу до бази даних, що призведе до витоку персональних даних	✓	Це ризик, який можна зменшити, зокрема через застосування додаткових заходів захисту інформації
Зміна або знищення даних унаслідок хакерських і вірусних атак, що призведе до втрати цілісності персональних даних	✓	Це ризик, яким можна керувати, зокрема через застосування більш досконалих технологій і процедур реагування на загрози, а також навчання персоналу
Неавторизоване управління базою даних унаслідок надання доступу до даних іншим суб'єктам відносин, пов'язаних із персональними даними, що може призвести до втрати конфіденційної інформації	✓	Це ризик, який можна зменшити, зокрема через створення додаткових умов для захисту інформації

*Правильне позначення – ✓, неправильне – **X**.*

Важливим етапом у процесі планування діяльності з внутрішнього аудиту є оцінка ризиків, яка може здійснюватися за критеріями ймовірності виникнення ідентифікованих ризиків і суттєвості їхнього впливу на здатність установи виконувати визначені актами законодавства завдання й функції для досягнення нею мети та стратегічних цілей. Водночас визначаються фінансові та нефінансові наслідки для установи в разі настання ризику (суттєвість впливу) та передбачається можливість виникнення ризику (ймовірність виникнення).

«Оцінка впливу є більш складним процесом, ніж оцінка ймовірності, однак проведення таких оцінок є важливим аспектом під час оцінювання ризиків.

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

− фінансовий вплив (фінансові наслідки для установи в разі виникнення ризику);

− репутаційний вплив (вплив на репутацію державного органу, керівника цього органу з погляду міжнародних рейтингів, донорів тощо);

− операційний вплив (ступінь впливу ризику на реалізацію установою завдань і функцій, досягнення нею цілей);

− нормативно-правовий вплив (виникнення ризику може призводити до порушень вимог законодавства, застосування фінансових санкцій, штрафів тощо);

− кадровий вплив (неочікувана втрата ключових спеціалістів може істотно вплинути на виконання установою завдань і функцій, досягнення нею цілей)» [70].

Щодо кожного критерію впливу визначається рівень (низький, середній, високий і надто високий), що дає змогу визначати бали ризикам уніфікованим способом. Рівень ризику визначається за допомогою присвоєння ризикам відповідних балів (табл. 2.9) [70].

Таблиця 2.9 – Визначення балів для критеріїв впливу ризиків на фінансову й нефінансову діяльність державного органу

Приклади визначення рівнів (балів) для критеріїв впливу				
Рівень (бал)	Фінансовий вплив	Кадровий вплив	Операційний вплив	Репутаційний вплив
1	2	3	4	5
Низький (1)	Фінансово-матеріальний вплив нижче ніж 100 тис. грн	Незапланована відсутність (хвороба тощо) деяких ключових працівників у одному підрозділі може призвести до затримки в роботі цього підрозділу	Обмежене або мінімальне зниження можливостей може заважати продовженню виконання завдань і функцій за одним напрямом діяльності. Швидке відновлення в роботі	Некомпетентність (неналежне управління або суттєве порушення вимог законодавства) можуть призвести до зниження довіри з боку громадськості на місцевому рівні. Період відновлення довіри є коротким

Продовження таблиці 2.9

1	2	3	4	5
Середній (2)	Фінансово-матеріальний вплив вище ніж 100 тис. грн, але нижче ніж 500 тис. грн	Незапланована відсутність (хвороба тощо) деяких ключових працівників у одному підрозділі може призвести до суттєвих збоїв у роботі цього підрозділу	Суттєве зниження / втрата можливостей може заважати продовженню виконання завдань і функцій за одним / декількома напрямами діяльності. Швидке відновлення в роботі	Некомпетентність (неналежне управління або несистемні факти шахрайства / корупції в невеликих масштабах) можуть призвести до зниження довіри з боку громадськості на центральному рівні. Період відновлення довіри є коротким або помірним
Високий (3)	Фінансово-матеріальний вплив вище ніж 500 тис. грн, але нижче ніж 1 млн грн	Незапланована відсутність (хвороба тощо) більшості ключових працівників у одному підрозділі може призвести до значних збоїв у роботі цього підрозділу	Значне зниження / втрата можливостей може заважати продовженню виконання завдань і функцій за двома й більше напрямами діяльності. Повільне відновлення в роботі	Некомпетентність (неналежне управління або системні факти шахрайства / корупції) можуть призвести до різкого зниження довіри з боку громадськості або важливих партнерів на центральному та міжнародному рівні. Період відновлення довіри є помірним
Надто високий (4)	Значний фінансово-матеріальний вплив вище ніж 1 млн грн	Серйозні травми, загибель працівника	Відсутність можливості продовжувати звично виконувати завдання та функції. Повсюдний збій за всіма напрямами діяльності. Суттєва втрата можливостей. Повільне відновлення в роботі	Некомпетентність (неналежне управління або існування фактів шахрайства / корупції у значних масштабах) може призвести до втрати довіри з боку громадськості та важливих партнерів на центральному й міжнародному рівні. Період відновлення довіри є тривалим

За допомогою оцінки ймовірності визначаються можливості, що подія, яка створює ризик, відбудеться впродовж певного часу. Критерії оцінки ймовірності часто схожі між собою (приклади критеріїв імовірності наведено в таблиці 2.10) [70].

Таблиця 2.10 – Приклади критеріїв ймовірності виникнення ризиків

Рівень	Критерії ймовірності настання ризику	Бал
Рідко / майже неможливо	Ймовірність виникнення досить низька (0–24 %)	1
Малоймовірно	Ймовірність виникнення віддалена (25–50 %)	2
Можливо	Ймовірність виникнення ризику впродовж 1–2 років (51–74 %)	3
Часто / очікується	Ризик існує або очікується (75–100 %)	4

Після визначення відповідних критеріїв для оцінки впливу й оцінки ймовірності їх застосовують для всіх ідентифікованих ризиків (включно із залишковими ризиками – самостійно виявлені підрозділом внутрішнього аудиту ризики, які не були ідентифіковані відповідальними за діяльність особами).

Оцінку впливу й оцінку ймовірності (присвоєння балів) можна здійснювати різними методами, зокрема за допомогою:

− визначення середніх показників на підставі індивідуальних письмових оцінок, проведених різними внутрішніми аудиторами;

− колегіальної оцінки ризиків на підставі думки кожного внутрішнього аудитора, загального обговорення й узгодження щодо присвоєним ризикам балів. Наприклад, колективну оцінку ризиків можна проводити під час проведення робочих зустрічей, нарад у підрозділі внутрішнього аудиту.

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

Загальна оцінка ризику (загальний бал) визначається через множення оцінки впливу й оцінки ймовірності (табл. 2.11) [70].

Таблиця 2.11 – «Матриця оцінки ризиків»

Рівень (бал)			ЙМОВІРНІСТЬ			
			Рідко / майже неможливо	Мало-ймовірно	Можливо	Часто / очікується
			1	2	3	4
ВПЛИВ	Низький	1	Низький (а) (1)	Низький (а) (2)	Низький (а) (3)	Низький (а) (4)
	Середній	2	Низький (а) (2)	Низький (а) (4)	Середній (я) (6)	Середній (я) (8)
	Високий	3	Низький (а) (3)	Середній (я) (6)	Середній (я) (9)	Високий (а) (12)
	Надто високий	4	Низький (а) (4)	Середній (я) (8)	Високий (а) (12)	Надто високий (а) (16)

У таблиці «Матриця оцінки ризиків» ризики з рівнем від 1 до 4 вважаються «низькими» (і на цьому рівні ризик вважається прийнятним, позначено темним кольором), з рівнем від 6 до 9 – «середні» ризики (сірий колір), з рівнем від 12 до 16 – «високі» ризики (без кольору).

Водночас не доцільно визначати бали лише математичним способом, потрібно оцінювати ризики та визначати бали відповідно до визначених критеріїв для оцінки впливу й оцінки ймовірності. Частіше використовується трирівнева система присвоєння балів, але такий підхід може призвести до переоцінки ризиків за шкалою «середніх» значень. Тому під час оцінки ризиків доцільно застосовувати 4-бальну шкалу (особливо для оцінки впливу). Підрозділ внутрішнього аудиту самостійно обирає систему оцінки ризиків, яка йому найбільш підходить. На прикладі «Матриця оцінки ризиків» використовується 4-бальна шкала оцінки.

Після визначення загальної оцінки ризику (загального бала), відповідно до «Матриці оцінки ризиків», формується реєстр ризиків, який містить інформацію щодо кожного ідентифікованого й оціненого ризику (зокрема, назву ризику, результати оцінки впливу та оцінки ймовірності, загальної оцінки ризиків).

Підрозділ внутрішнього аудиту повинен насамперед цікавитися ризиками із значенням «високий» або «надто високий», проте досить часто до цієї групи ризиків потрапляють:

− «глобальні» ризики, які обумовлені значною кількістю причин і наслідків, (наприклад, ризик створення неадекватної структури внутрішнього контролю);

− «зовнішні» ризики, які виникають поза установою, але впливають на її діяльність (наприклад, несприятливі для діяльності установи зміни в законодавстві);

− ризики форс-мажорних обставин.

Наявність у групі ризиків з «високою» / «надто високою» оцінкою значної кількості «глобальних» ризиків може свідчити про неправильне визначення причинно-наслідкових зв'язків. Найкращою практикою роботи з такими ризиками є їхнє розділення на більш «дрібні» ризики (а саме сформулювати перелік взаємопов'язаних ризиків, сутність яких відповідає початковому варіанту ризику). Стосовно «зовнішніх» ризиків і ризиків форс-мажорних обставин, то початковий вплив і ймовірність виникнення таких ризиків залишаються незмінними незалежно від розроблених заходів контролю щодо зменшення впливу ризиків.

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

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

Вимоги щодо проведення підрозділом внутрішнього аудиту оцінки ризиків не рідше одного разу на рік і документального оформлення її результатів передбачено п. 3 СВА 7 «Планування діяльності з внутрішнього аудиту» [15].

Проведення оцінки ризиків рекомендовано організовувати й завершувати не пізніше 30 листопада перед складанням планів діяльності з внутрішнього аудиту.

Після оцінювання ризиків за ймовірністю та впливом наступним етапом планування діяльності з внутрішнього аудиту є визначення пріоритетності об'єктів аудиту за допомогою набору чинників відбору та частоти, з якою буде досліджуватися кожний із об'єктів аудиту.

За результатами оцінки ризиків у просторі аудиту визначається значна кількість об'єктів аудиту та ризиків, пов'язаних з такими об'єктами аудиту. Зокрема, виявляється, що одна з груп об'єктів аудиту (наприклад, із «середньою» оцінкою) є найбільшою за обсягом, хоча містить досить різноманітні об'єкти аудиту. Водночас наявність ризиків навіть з «високою» та «надто високою» оцінкою не може бути єдиним фактором відбору об'єктів аудиту для внесення до плану. Для аналізу важливості кожного об'єкта аудиту додатково використовується набір «факторів відбору», який допомагає підрозділу внутрішнього аудиту визначити пріоритетність (першочерговість) дослідження відповідного об'єкта аудиту. Термін «фактори відбору» точно відображає сутність цього етапу – відбір тих об'єктів аудиту, дослідження яких є найбільш доцільним.

«До найбільш використовуваних факторів відбору належать:

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

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

− загальна політика внутрішнього контролю. У разі наявності належної системи внутрішнього контролю в установі визначено

чіткі цілі, функції та обов'язки працівників, етичні норми поведінки; встановлено та розподілено відповідальність (підзвітність) працівників; налагоджено ефективну систему управління; запроваджено ефективну політику та практику управління персоналом, відсутні часті зміни персоналу; забезпечено належну професійну підготовку персоналу та виконання ними посадових обов'язків; відсутні повідомлення про помилки, порушення й недоліки, а також скарги від різних зацікавлених сторін. У разі слабкої системи внутрішнього контролю ймовірність шахрайства і помилок є набагато більшою;

− репутаційна чутливість (деякі сфери діяльності установи є об'єктом прискіпливої уваги з боку ЗМІ, громадян, уряду тощо, тому в разі виникнення проблем у таких сферах існує ризик для репутації установи загалом);

− масштаб змін (до будь-яких змін потрібно звикнути, однак такі події підвищують імовірність допущення помилок. Наприклад, законодавчі зміни, кадрові зміни, зміни у функціях / процесах);

− надійність керівництва (досвідчені керівники зазвичай вирішують проблеми більш ефективно та досягають кращих результатів, а також знають і розуміють проблеми / ризики в діяльності установи та своєчасно приймають відповідні рішення щодо їхнього розв'язання / зменшення, натомість часті зміни керівництва, тимчасові керівники або керівники із незначним досвідом, недостатньою кваліфікацією викликають більшу невпевненість);

− можливість для зловживань (кожна функція / процес має тимчасовий та/або набутий потенціал для корупційних схем. Водночас деякі сфери діяльності більш вразливі для шахрайства та корупції, наприклад високий рівень готівкових розрахунків або делеговані повноваження із накладання та збору штрафів);

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

– час від попереднього аудиту (у кожному внутрішньому аудиті присутній дисциплінуючий чинник: навіть об'єкти аудиту з низьким ризиком час від часу повинні охоплюватися аудитом, а ті об'єкти аудиту, які не підлягали аудиту вже впродовж кількох років, можуть мати високий рівень ризику);

– стан впровадження аудиторських рекомендацій, наданих за результатами проведення попередніх внутрішніх аудитів (низький рівень усунення проблем / недоліків у системі внутрішнього контролю можуть свідчити про підвищення ризиковості відповідних об'єктів аудиту)» [70].

(Приклад поетапного визначення пріоритетності об'єктів аудиту за допомогою набору критеріїв оцінки кожного фактору відбору, а також визначення частоти здійснення планових внутрішніх аудитів наведено в практичних завданнях до цього розділу).

Завершує процес планування діяльності з внутрішнього аудиту етап формування Плану (Зведеного плану).

2.2.3. Використання Agi1e-підходу до внутрішнього фінансового аудиту

Будь-яка сфера діяльності з року в рік змінюється, що зумовлює потребу в адаптації та гнучкості не лише робочих процесів, а також і працівників, що забезпечують їхнє здійснення. У більшості випадків зміни супроводжуються опором працівників установи та певною невизначеністю щодо подальшої діяльності. У кожній установі шлях до змін у її діяльності відрізняється, оскільки такий шлях залежить від готовності рухатися вперед і розвивати перспективні напрями діяльності, впроваджувати нові технології замість того, щоб продовжувати робити те саме, що й раніше, в час, коли світ рухається вперед. Саме тому гнучкість та адаптивність насамперед залежать від зміни способу мислення керівників і працівників, які є відповідальними за організацію та здійснення робочих процесів в установі.

Нині в багатьох сферах досить часто вживається термін «Agile» (у перекладі «гнучкий» або «спритний»), коли йдеться про гнучкість, швидкість чи адаптивність. Agile – це збірна назва

методів роботи, заснованих на принципах маніфесту Agile, розробленого 2001 року [20].

Серед основних причин появи Agile-підходу до організації роботи можна виділити:

− невдоволення користувачів тривалим терміном надання послуг;

− незадоволення працівників складністю робочих процесів чи операцій;

− потреба в залученні додаткових ресурсів для внесення змін у діяльність установи;

− застарілість методів чи способів організації діяльності з огляду на стрімкий розвиток нових технологій тощо.

З огляду на те, що в сучасних умовах різні види діяльності досить швидко змінюються та/або ускладняються, багато внутрішніх аудиторів намагаються адаптувати свої плани діяльності та програми внутрішніх аудитів, щоб іти в ногу з часом і звертати увагу на найбільш пріоритетні та ризикові сфери діяльності установи. Адже основне завдання внутрішніх аудиторів полягає в тому, щоб додавати цінності установі через оцінку системи управління, внутрішнього контролю й управління ризиками, а також надання відповідних рекомендацій.

Застосування гнучких підходів у практичній діяльності з внутрішнього аудиту є тенденцією, яка охопила більшість країн світу. Водночас чимало внутрішніх аудиторів не знають, як застосовувати Agile-підхід у своїй діяльності та з чого саме розпочати його впровадження.

«Узагальнивши наявні публікації щодо застосування гнучкого підходу до внутрішнього аудиту (або як його ще часто називають «Agile-підхід» або «Agile-аудит»), можна виділити ключові його аспекти:

− швидкість та адаптивність роботи (робота в коротких циклах, які часто називають «спринтами», для більш швидкого отримання результатів (спринт – період часу або тривалість аудиторського циклу (зазвичай від одного до чотирьох тижнів), що охоплює планування, виконання аудиторського завдання та презентацію його результатів (у разі застосування гнучкого підходу до

проведення внутрішнього аудиту). Такий підхід дає змогу внутрішнім аудиторам швидше реагувати на зміни в середовищі та діяльності установи. Це зі свого боку є одним із ефективних способів забезпечення додання цінності установі;

− співпраця (наголос на співпраці між внутрішніми аудиторами та іншими зацікавленими сторонами, як-от керівництво установи, підрозділи, які реалізують функції другої та третьої лінії управління, зовнішні аудитори). Така співпраця допомагає переконатися, що всі зацікавлені сторони працюють для досягнення спільної мети та цілей, а більшість проблем чи недоліків у діяльності установи можна ідентифікувати й вирішити своєчасно;

− постійне вдосконалення (внутрішні аудитори, які використовують Agile-підхід у своїй роботі, завжди шукають способи вдосконалення своїх власних процесів, інструментів і методів роботи). З цією метою аудитори можуть проводити ретроспективний аналіз наприкінці кожного спринту, щоб визначити сфери своєї роботи, які потребують покращення, і зробити відповідні корективи» [20].

Зарубіжні спеціалісти в сфері аудиту визначають Agile-підхід до внутрішнього аудиту як спосіб мислення та метод, який використовує функція внутрішнього аудиту, щоб зосередитися на потребах зацікавлених сторін, прискорити цикли аудиту, забезпечуючи своєчасну оцінку та зменшуючи витрати ресурсів.

Зміна традиційного підходу до внутрішнього аудиту й перехід на Agile-підхід є досить незручною та непростою для багатьох видів діяльності й функцій, зокрема й для функції внутрішнього аудиту. Насамперед це пов’язано з тим, що немає єдиного рецепта чи формули для такого переходу. Усі зміни потрібно адаптувати до потреб установи й очікувань керівництва. Водночас варто пам’ятати, що в сучасному динамічному середовищі підрозділ внутрішнього аудиту не може продовжувати робити звичні «перевірки відповідності та/або перевірки фінансово-господарської діяльності», коли діяльність установ змінюється та розвивається, впроваджуються нові технології та інструменти, а керівники установ насамперед орієнтуються на ефективну та результативну діяльність, оптимальне використання обмежених ресурсів тощо.

Саме тому функція внутрішнього аудиту має розвиватися й рухатися вперед, освоювати нові підходи до своєї роботи (зокрема, Agile-підхід) та інструменти, а це значною мірою залежить від бажання й професійності керівника підрозділу внутрішнього аудиту.

Традиційний підхід до внутрішнього аудиту, хоч і ефективний, але водночас довготривалий і складний. У разі використання традиційного підходу аудит розподіляється на різні етапи, один етап має бути завершений до того, як почнеться наступний етап. У гнучкому підході до внутрішнього аудиту замінюється жорсткий план (без відміни планування), робоча документація зведена до відповідного мінімуму. Гнучкий підхід дає змогу внутрішньому аудиту додавати цінність установі поступово та завчасно (або своєчасно), оскільки такий підхід допомагає визначити пріоритетність роботи на основі важливості, терміновості й готовності підрозділу внутрішнього аудиту взятися за роботу. Agile-підхід до проведення внутрішнього аудиту став досить популярний на початку пандемії коронавірусу, набув особливої актуальності в період воєнного стану, що кардинально вплинуло на всі сфери діяльності.

Одними із ключових відмінностей гнучкого підходу до проведення внутрішнього аудиту від традиційного підходу (таблиця 2.12) є коротший період планування діяльності з внутрішнього аудиту (наприклад, квартал чи півріччя) та значно менша тривалість аудиторського циклу (дослідження організовуються у формі окремих «спринтів», які можуть проводитися одночасно) [20].

Ще однією відмінністю в цих підходах є постійна комунікація підрозділу внутрішнього аудиту із зацікавленими сторонами в разі застосування гнучкого підходу. Водночас Agile-підхід принципово не змінює саму діяльність із внутрішнього аудиту, оскільки її основні складові (оцінка ризиків, програма аудиту, тестування заходів контролю, аудиторські знахідки та звіти) залишаються незмінними, як і потреба в дотриманні вимог СВА. Відмінність гнучкого підходу стосується часу, комунікації й ступеня досконалості роботи та, як наслідок, покращення залучення зацікавлених сторін, використання ресурсів і додання цінності установі.

Таблиця 2.12 – Основні відмінності традиційного та гнучкого підходів до проведення внутрішнього аудиту

Традиційний підхід (метод водоспаду)	Гнучкий підхід (Agile-підхід)
Тривалий період планування	Короткий період планування
Віддалена дистанція між аудиторською групою та користувачем	Коротка відстань між аудиторською групою та користувачем: постійна комунікація
Середня тривалість аудиторського циклу 8–12 тижнів: планування, виконання, звітування та завершення	Середня тривалість аудиторського циклу 2 тижні (спринт): повторне планування, адаптивне планування, циклічне виконання, циклічне звітування
Тривалий період вивчення проблем і ризиків	Короткий період вивчення ризиків і проблем
Жорстка, повільна реакція на зміни	Швидка реакція на зміни
Ретельна та повна робоча документація, щоб забезпечити обґрунтування роботи	Раціональний підхід до складання робочої документації («Правило 80/20»)

«Впровадження Agile-підходу насамперед потребує наявності відповідних знань у працівників підрозділу внутрішнього аудиту та здатності їх застосовувати в своїй практичній діяльності. Проте перед впровадженням гнучкого підходу потрібно чітко усвідомлювати переваги від його використання у внутрішньому аудиті:

− менше часу, витраченого на планування аудиторського завдання: це може означати скорочення фази планування, яка тривала один або два місяці, до тижня або кількох днів;

− об’єднання всіх елементів планування, виконання завдання та звітності: короткі й обмежені за часом роботи Agile («спринти») дають змогу аудиторським групам об’єднати разом ці етапи дослідження, що в гнучкому підході розглядаються як проєкт;

− покращена взаємодія з клієнтами (зацікавленими сторонами): гнучкі спринти сприяють щотижневій або навіть щоденній взаємодії та залученню зацікавлених сторін (у разі використання традиційного підходу спілкування із ними є більш обмеженим і нечастим);

− зміна фокусу аудиту й оновлення обсягу: Agile-підхід дає змогу внутрішньому аудиту оновлювати обсяг аудиторського завдання або навіть повністю змінювати фокус аудиту (звісно, з відповідними рівнями узгодження) з урахуванням змін у діяльності, пріоритетів керівництва, можливості появи нових ризиків тощо;

− обмін знахідками і початок виправлення: завдяки посиленій і частій взаємодії із зацікавленими сторонами (наприклад, з керівництвом і відповідальними за діяльність особами) результати та висновки аудиторського дослідження надаються зацікавленим сторонам у міру їхньої появи (замість того, щоб чекати закінчення заключної зустрічі за результатами внутрішнього аудиту);

− скорочення періоду планування: це означає акцентувати увагу на кварталі, а не на році, і орієнтуватися на те, що буде відбуватися впродовж наступних трьох місяців порівняно з наступними 9–12 місяцями» [20].

Отже, гнучкий підхід до внутрішнього аудиту не є якимось окремим видом чи напрямом внутрішнього аудиту. Agile-підхід до внутрішнього аудиту – це насамперед спосіб мислення, який застосовує підрозділ внутрішнього аудиту, щоб зосередити свою роботу на актуальних потребах зацікавлених сторін, прискорити цикли аудиту, отримати своєчасну інформацію та підготувати актуальні й конструктивні рекомендації, зменшити витрати ресурсів і створити менше документації. Водночас основні складові діяльності з внутрішнього аудиту та потреба в дотриманні вимог Стандартів внутрішнього аудиту залишаються незмінними.

Agile-підхід не змінює сутності роботи внутрішнього аудиту, але Agile може змінити способи та процедури, за допомогою яких здійснюється діяльність з внутрішнього аудиту. Водночас варто зазначити, що кожен підрозділ, установа та галузь є різними, а, відповідно, їхня структура, середовище та культура також відрізняються. Крім того, потрібно зауважити, що як традиційний, так і гнучкий підхід до внутрішнього аудиту мають свої переваги й недоліки.

У міжнародній практиці деякі установи прагнуть до повної реалізації Agile-підходу, але багато інших вирішують взяти лише певні елементи гнучкого підходу та частково впроваджувати їх на основі своїх потреб, процедурних недоліків і наявних ресурсів.

Питання для самоконтролю

1. Характеристика рівнів нормативно-правового регулювання планування внутрішнього аудиту.

2. Відмінні та спільні риси міжнародного й вітчизняного нормативно-правового регулювання планування внутрішнього аудиту.

3. Характеристика етапів планування діяльності з внутрішнього аудиту відповідно до вимог МСППВА та вітчизняних нормативних документів.

4. Структура та зміст Плану діяльності з внутрішнього аудиту.

5. Порядок визначення потреби в ресурсах для забезпечення виконання Плану діяльності з внутрішнього аудиту.

6. Передумови для формування реалістичного Плану діяльності з внутрішнього аудиту.

7. Основні групи внутрішніх організаційних регламентів, які регулюють діяльність з внутрішнього аудиту.

8. Характеристика МСППВА, які є підґрунтям для планування діяльності з внутрішнього аудиту.

9. Аудиторські процедури й категорії традиційного незалежного аудиту в плануванні та проведенні внутрішніх аудитів.

10. Поняття «аудиторська вибірка» та основні її техніки.

11. Поняття аудиторського ризику та його використання в плануванні внутрішніх аудитів.

12. Сутність та етапи ризик-орієнтованого підходу до планування діяльності з внутрішнього аудиту.

13. Формування аудиторського простору.

14. Поняття та вимоги щодо ідентифікації й формулювання ризиків стосовно кожного об’єкта внутрішнього аудиту.

15. Оцінка ідентифікованих ризиків об’єктів внутрішнього аудиту.

16. Поняття «фактор відбору» та його використання у визначенні пріоритетності об’єктів внутрішнього аудиту.

17. Переваги використання Agile-підхіду до планування та проведення внутрішніх аудитів.

18. Основні відмінності традиційного та гнучкого (Agile) підходів до проведення внутрішнього аудиту.

Практичні завдання та приклади їх вирішення

Завдання 1. Планується провести аудит витрат міністерства без урахування заробітної плати на загальну суму 60 000 000 грн. На основі розгляду справи минулого року та зустрічі з керівником об'єкта аудиту встановлено, що:

− максимально допустимий аудиторський ризик – 0,05, або 5 %;

− планова матеріальність – 2 %, або 1 200 000 грн;

− притаманний ризик – високий, або 1,00;

− ризик контролю – середній, або 0,60.

Потрібно розрахувати:

а) ризик невиявлення;

б) розмір вибірки.

Завдання 2. Під час проведення внутрішнього аудиту аудитором було зроблено вибірку 127 одиниць із усієї сукупності, що містить 60 000 000 одиниць.

Потрібно розрахувати:

а) інтервал вибірки;

б) другу, третю та четверту одиниці для вибірки, якщо випадково обрана стартова позиція (з 1 до 127) буде, наприклад, 48.

Завдання 3. Під час проведення внутрішнього фінансового аудиту в системі охорони здоров'я було визначено ціль дослідження – «надати аудиторський висновок щодо достовірності, справедливості та законності інформації, відображеної в річній фінансовій звітності за результатами проведених господарських операцій щодо централізованого забезпечення харчування». Видатки за КЕКВ 2230 «Продукти харчування» в установі № 3 на 2020 рік затверджено в сумі 2 310 458 грн. З метою збору аудиторських доказів внутрішнім аудитором ухвалено рішення щодо застосування статистичної вибірки за грошовою одиницею під час проведення детального контролю в установі № 3. Також було обумовлено, що рівень гарантії, який стосується достовірності аудиторського висновку, становить 95 %, а, відповідно, аудиторський ризик – 5 %, рівень матеріальності (прийнятний рівень помилок,

невідповідностей або неточностей) – 2,9 % від сукупності вибірки (видатків на придбання продуктів харчування).

Потрібно:

а) проілюструвати техніки аудиторської вибірки щодо її планування та оцінки;

б) надати аудиторський висновок про достовірність і законність інформації, відображеної в річній фінансовій звітності за 2020 рік за результатами проведених господарських операцій щодо централізованого забезпечення харчування в установі № 3 системи охорони здоров'я.

Приклад рішення

а) 1. Планування вибірки

1.1. З урахуванням результатів проведених тестів відповідності потрібно визначити такі показники:

Визначення розміру аудиторської вибірки

Обсяг сукупності	2 310 458 грн	
Матеріальність	66 013 грн	або 2,9 %
Аудиторський ризик (AR)	(100 % – рівень гарантії)	5 %
Притаманний ризик (IR)	середній (табл. 2.2)	0,65
Ризик системи контролю (CR)	середній (табл. 2.2)	0,60
Ризик невиявлення (DR)	AR / (IR × CR) (табл. 2.3)	0,13, або 13 %
Рівень упевненості (CL)	100 – DR	87 %
Кількість очікуваних помилок	2	
Коефіцієнт надійності (RF)	(табл. 2.4)	4,83
Розмір вибірки	(Обсяг сукупності × RF) / Матеріальність	169
Інтервал вибірки (k)	k = Обсяг сукупності / Розмір вибірки	13 671 грн

На підставі розрахованого інтервалу вибірки внутрішнім аудитором визначено перелік господарських операцій, які потрібно перевірити під час проведення детального контролю, із застосуванням вибірки на основі грошової одиниці.

2. Дослідження одиниць вибірки:

Референтна одиниця вибірки	Загальна сума одиниці вибірки, грн	Вибірка > 1 інтервал вибірки (k)	Сума помилок, грн	Відсоток помилок від сукупності вибірки
Накладна № 2257	3 984,0		3 984,0	100 %
Накладна № 2258	3 984,0		3 984,0	100 %
Накладна № 1867	3 984,0		3 984,0	100 %
Накладна № 1868	3 984,0		3 984,0	100 %
Накладна № 1869	3 984,0		3 984,0	100 %
Накладна № 2904	11 952,0		11 952,0	100 %
Накладна № 2905	7 968,0		7 968,0	100 %
Усього	39 840,0		39 840,0	100 %

За результатами проведених перевірок повноти поставки продуктів харчування в установі № 3 встановлено фактів недостовірного відображення інформації у звітності на загальну суму 39 840,00 грн, або 1,7 % від загальної суми видатків на продукти харчування в установі. Зокрема, внесення до річної звітності за 2020 рік недостовірної інформації про отримання 23.12.2014 від постачальника 10 т крупи на зазначену суму, яка фактично поставлена та оприбуткована 10.02.2021 (накладні від 23.12.2020 № 2257, від 23.12.2020 № 2258, від 23.12.2020 № 1867, від 23.12.2020 № 1868, від 23.12.2020 № 1869, від 23.12.2020 № 2904, від 23.12.2020 № 2905). Водночас варто звернути увагу, що до господарських операцій установи № 3, відібраних для дослідження із застосуванням статистичної вибірки за грошовою одиницею, на етапі попереднього дослідження із зазначених накладних внесено лише дві накладні від 23.12.2020 № 1868 та № 2904. Проте, враховуючи виявлені помилки під час їхньої перевірки, аудиторською групою досліджено всі господарські операції установи № 3 щодо поставки продуктів харчування від цього постачальника.

3. Оцінка аудиторської вибірки:

Матеріальність	66 013 грн
Рівень упевненості (CL)	87 %
Коефіцієнт надійності з 0 очікуваних помилок (RF)	1,97 (табл. 2.5)
Інтервал вибірки (k)	13 671 грн

3.1. Визначення найбільш імовірної суми помилок

Помилки > 1 k

Помилки виявлені в 7 референтних одиницях вибірки (накладних) у менше ніж однократному інтервалі вибірки, оскільки найбільший рахунок з помилками 11 952 грн, а інтервал вибірки – 13 671 грн.

Референтна одиниця вибірки	Фактична сума вибірки (сукупність вибірки), грн	Сума помилок, грн
–	–	–
	Усього A1	0

Помилки < 1 k

Референтна одиниця вибірки	% помилок від одиниць вибірки	Інтервал вибірки (k), грн	% помилок від одиниць вибірки × k
Накладна № 2257	1,0	13 671	13 671
Накладна № 2258	1,0	13 671	13 671
Накладна № 1867	1,0	13 671	13 671
Накладна № 1868	1,0	13 671	13 671
Накладна № 1869	1,0	13 671	13 671
Накладна № 2904	1,0	13 671	13 671
Накладна № 2905	1,0	13 671	13 671
		Усього A2	95 697

Найбільш імовірна помилка:

MLE = A1 + A2 = 0 + 95 697 = 95 697 грн, або 4,1 % від сукупності вибірки в установі № 3.

3.2. Визначення верхньої межі помилок

Ступінь точності (B1) = RF × k = 1,97 × 13 671 = 26 931,9 грн

Референтна одиниця вибірки	% помилок від одиниць вибірки	Інтервал вибірки (k), грн	Ступінь точності (помилок у % від високого до низького (табл. 2.5)	% помилок від одиниць вибірки × k × ступінь точності
Накладна № 2257	1,0	13 671	0,49	6 698,79
Накладна № 2258	1,0	13 671	0,37	5 058,27
Накладна № 1867	1,0	13 671	0,30	4 101,30
Накладна № 1868	1,0	13 671	0,26	3 554,46
Накладна № 1869	1,0	13 671	0,24	3 281,04
Накладна № 2904	1,0	13 671	0,22	3 007,62
Накладна № 2905	1,0	13 671	0,20	2 734,20
			Усього B2	28 435,68

Верхня межа помилок:

UEL = A1 + A2 + B1 + B2 = 0 + 95 697 + 26 931,9 + 28 435,68 = 151 064,58 грн, або 6,5 % від сукупності вибірки в установі № 3;

б) оскільки найбільш імовірна помилка перевищує рівень матеріальності в 1,5 разу, а верхня межа помилки перевищує рівень матеріальності в 2,5 разу, то внутрішніми аудиторами було додатково досліджено всі господарські операції установи № 3 із постачальником, у накладних якого були знайдені помилки. За результатами таких перевірок інших фактів порушень, які б свідчили про недостовірне відображення інформації у фінансовій звітності, не встановлено. Отже, найбільш імовірна помилка становить 4,1 % від сукупності вибірки в установі № 3 (у разі запланованого рівня матеріальності 2,5 %), водночас, враховуючи результати додаткового дослідження господарських операцій установи № 3 із зазначеним постачальником, можна зробити умовно-позитивний висновок щодо достовірності та законності інформації, відображеної в річній фінансовій звітності за 2020 рік за результатами проведених господарських операцій щодо централізованого забезпечення харчування в системі охорони здоров'я.

Завдання 4. Однією із ризикових сфер діяльності державного органу є використання інформаційних систем і технологій. Забезпечення захисту інформації в інформаційних системах (IT-безпека)

державного органу визначено як один з об'єктів внутрішнього аудиту в цій сфері. Орієнтовний обсяг дослідження – оцінка надійності й безпеки ІТ-систем, ефективності існуючих механізмів ІТ-безпеки. У сфері використання інформаційних систем і технологій ідентифіковано такі ризики: розкриття даних третім особам унаслідок несанкціонованого доступу до бази даних, що призведе до витоку персональних даних; зміна або знищення даних унаслідок хакерських і вірусних атак, що призведе до втрати цілісності персональних даних; неавторизоване управління базою даних унаслідок надання доступу до даних іншим суб'єктам відносин, пов'язаних із персональними даними, що може призвести до втрати конфіденційної інформації.

Потрібно:

а) показати поетапне визначення пріоритетності об'єктів аудиту за допомогою набору критеріїв оцінки кожного чинника відбору, а також визначення частоти здійснення планових внутрішніх аудитів;

б) заповнити таблиці до розділу IV «Визначені для дослідження ризикові сфери та пріоритетні об'єкти внутрішнього аудиту на 202_ – 202_ роки (за результатами оцінки ризиків)» та розділу V «Здійснення внутрішніх аудитів у 202___» (за результатами оцінки ризиків) Плану діяльності з внутрішнього аудиту.

Приклад рішення

а) формуємо вхідні дані:

Сфера внутрішнього аудиту	Об'єкт внутрішнього аудиту	№ з/п	Назва ризику
Інформаційні системи й технології	Забезпечення захисту інформації в інформаційних системах (ІТ-безпека)	1.	Розкриття даних третім особам унаслідок несанкціонованого доступу до бази даних, що призведе до витоку персональних даних
		2.	Зміна або знищення даних унаслідок хакерських і вірусних атак, що призведе до втрати цілісності персональних даних
		3.	Неавторизоване управління базою даних унаслідок надання доступу до даних іншим суб'єктам відносин, пов'язаних із персональними даними, що може призвести до втрати конфіденційної інформації

1. Після визначення в просторі аудиту об’єктів аудиту та ідентифікації ризиків, пов’язаних з такими об’єктами аудиту, здійснюється оцінка ідентифікованих ризиків. Проводиться оцінка ризиків за впливом і ймовірністю.

Оцінка ідентифікованих ризиків передбачає визначення:

1) критеріїв та шкали оцінювання ризиків за впливом (табл. 2.9);

2) критеріїв та шкали оцінювання ризиків за ймовірністю (табл. 2.10);

3) загальної оцінки ризику за впливом і ймовірністю.

1.1. Для оцінки ризиків за ступенем впливу обрано такі види впливу: фінансовий, кадровий, операційний і репутаційний.

1.2. Оцінка ймовірності.

Сфера внутрішнього аудиту	Об’єкт внутрішнього аудиту	№ з/п	Назва ризику	Ймовірність виникнення ризику низька (0–24 %)	Ймовірність виникнення ризику віддалена (25–50 %)	Ймовірність виникнення ризику впродовж 1–2 років (51–74 %)	Ризик існує або очікується (75–100 %)	Рівень імовірності
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Інформаційні системи й технології	Забезпечення захисту інформації в інформаційних системах (ІТ-безпека)	1.	Розкриття даних третім особам унаслідок несанкціонованого доступу до бази даних, що призведе до витоку персональних даних	1				Рідко / майже неможливо
		2.	Зміна або знищення даних унаслідок хакерських і вірусних атак, що призведе до втрати цілісності персональних даних			3		Можливо

Продовження таблиці

1	2	3	4	5	6	7	8	9
		3.	Неавторизоване управління базою даних унаслідок надання доступу до даних іншим суб'єктам відносин, пов'язаних із персональними даними, що може призвести до втрати конфіденційної інформації		2			Малоймовірно

1.3. Загальна оцінка ризиків за впливом і ймовірністю (визначення рівня ризику – «низький», «середній», «високий», «надто високий»).

Сфера внутрішнього аудиту	Об'єкт внутрішнього аудиту	№ з/п	Назва ризику	Оцінка ймовірності	Оцінка впливу	Оцінка ризику за ймовірністю та впливом		Загальна оцінка ризиків за ймовірністю та впливом	
						бал	*рівень*	*бал*	*рівень*
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Інформаційні системи й технології	Забезпечення захисту інформації в інформаційних системах (ІТ-безпека)	1.	Розкриття даних третім особам унаслідок несанкціонованого доступу до бази даних, що призведе до витоку персональних даних	1	4	4 (1 × 4)	низький	8 (4 + 12 + 8 +) / 3	середній
		2.	Зміна або знищення даних унаслідок хакерських і вірусних атак, що призведе до втрати цілісності персональних даних	3	4	12 (3 × 4)	високий		

Продовження таблиці

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
		3.	Неавторизоване управління базою даних унаслідок надання доступу до даних іншим суб'єктам відносин, пов'язаних із персональними даними, що може призвести до втрати конфіденційної інформації	2	4	8 (2 × 4)	Середній		

2. Застосування чинників відбору для визначення пріоритетності об'єктів аудиту та частоти здійснення планових внутрішніх аудитів щодо кожного пріоритетного об'єкта аудиту.

Визначення пріоритетності дослідження об'єктів аудиту передбачає визначення:

1) набору фінансових / нефінансових чинників відбору;

2) критеріїв для оцінки кожного чинника відбору із використанням бальних оцінок і вагових коефіцієнтів;

3) індексу пріоритетності;

4) ступеня пріоритету об'єктів аудиту та частоти здійснення планових внутрішніх аудитів щодо кожного пріоритетного об'єкта аудиту.

Для прикладу, застосовано наведені в п. 2.2.2 розділу 2 цього посібника фактори відбору та критерії оцінки відповідного чинника відбору (бали та вагові коефіцієнти), формулу, за якою розраховується індекс пріоритетності з метою визначення ступеня пріоритету та частоти здійснення планових внутрішніх аудитів щодо кожного об'єкта аудиту.

2.1. Визначення набору фінансових / нефінансових чинників відбору

Сфера внутрішнього аудиту: інформаційні системи й технології	
Об’єкти аудиту: забезпечення захисту інформації в інформаційних системах (ІТ-безпека)	
Фактор відбору	
A.	Фінансова важливість / матеріальність
B.	Складність діяльності
C.	Загальна політика внутрішнього контролю
D.	Репутаційна чутливість
E.	Масштаб змін
F.	Надійність керівництва
G.	Можливість для зловживань
H.	Питання, які цікавлять керівництво
I.	Час від попереднього внутрішнього аудиту
J.	Стан впровадження аудиторських рекомендацій, наданих за результатами здійснення попередніх внутрішніх аудитів

2.2. Визначення критеріїв та бальної оцінки набору фінансових / нефінансових чинників відбору

Фактор відбору	Критерії	Бал
1	2	3
А. Фінансова важливість / матеріальність	На об’єкт аудиту (програму, систему, ресурси тощо) припадає менше 10 % річного бюджету	1
	На об’єкт аудиту (програму, системи, ресурси тощо) припадає 11–50 % річного бюджету	2
	На об’єкт аудиту (програму, систему, ресурси тощо) припадає 51–80 % річного бюджету	3
	На об’єкт аудиту (програму, систему, ресурси тощо) припадає не менше ніж 81 % річного бюджету	4
В. Складність діяльності	Виконання функції (процесу) суттєво не впливає на досягнення мети та цілей діяльності установи; реалізація функції (процесу) передбачає невелику кількість процедур і задіяного персоналу	1
	Виконання функції (процесу) має помірний вплив на досягнення мети та цілей діяльності установи; реалізація функції (процесу) передбачає помірну кількість процедур і задіяного персоналу	2

Продовження таблиці

1	2	3
	Виконання функції (процесу) впливає на досягнення мети та цілей діяльності установи; реалізація функції (процесу) передбачає велику кількість процедур і задіяного персоналу	3
	Виконання функції (процесу) відіграє ключову роль у досягненні мети та цілей діяльності установи; реалізація функції (процесу) передбачає найбільшу кількість процедур і задіяного персоналу	4
C. Загальна політика внутрішнього контролю	Надійні системи внутрішнього контролю та управління ризиками	1
	Системи внутрішнього контролю та управління ризиками загалом налагодженні й працюють, але мають недоліки	2
	Системи внутрішнього контролю та управління ризиками загалом є слабкими й ненадійними, мають суттєві недоліки	3
	Система внутрішнього контролю неефективна, має суттєві проблеми (перебуває на стадії запровадження / формально розроблена, але не функціонує, діяльність з управління ризиками не запроваджена на послідовній і структурованій основі)	4
D. Репутаційна чутливість	Мінімальний зовнішній інтерес до функції (процесу) або його цілковита відсутність	1
	Можливість виникнення непорозумінь із громадськістю, пов’язаних з виконанням функції (процесу)	2
	Виникали поодинокі випадки непорозумінь із громадськістю, пов’язаних з виконанням функції (процесу)	3
	Підвищена увага з боку ЗМІ до реалізації відповідної функції (процесу). Виникнення серйозних / системних проблем та/або втрата репутації установи за наявності цих проблем	4
E. Масштаб змін	За останній рік відбулося менше ніж 10 % змін – у законодавчих і нормативно-правових актах, які регулюють виконання відповідної функції (процесу), кадрових змін, змін у процедурах у рамках реалізації функції (процесу)	1

Продовження таблиці

1	2	3
	За останній рік відбулося від 10 до 30 % змін – у законодавчих і нормативно-правових актах, які регулюють виконання відповідної функції (процесу), кадрових змін, змін у процедурах у рамках реалізації функції (процесу)	2
	За останній рік відбулося від 30 до 50 % змін – у законодавчих і нормативно-правових актах, які регулюють виконання відповідної функції (процесу), кадрових змін, змін у процедурах у рамках реалізації функції (процесу)	3
	За останній рік відбулося більше ніж 50 % змін – у законодавчих і нормативно-правових актах, які регулюють виконання відповідної функції (процесу), кадрових змін, змін у процедурах у рамках реалізації функції (процесу)	4
F. Надійність керівництва	Вище керівництво установи та особи, відповідальні за реалізацію відповідної функції (процесу), мають досвід більше 3 років та практику успішної реалізації проєктів / програм з відповідного напряму діяльності в державному секторі	1
	Вище керівництво установи та особи, відповідальні за реалізацію відповідної функції (процесу), мають досвід від 2 до 3 років і практику реалізації проєктів / програм з відповідного напряму діяльності в державному секторі	2
	Вище керівництво установи та особи, відповідальні за реалізацію відповідної функції (процесу), мають досвід від 1 до 2 років з відповідного напряму діяльності в державному секторі	3
	Вище керівництво установи та особи, відповідальні за реалізацію відповідної функції (процесу), мають досвід менше 1 року з відповідного напряму діяльності в державному секторі	4
G. Можливість для зловживань	Мінімальна можливість для виникнення фактів шахрайства та корупції	1
	Можливість виникнення зловживань, однак факти шахрайства та корупції ще не виникали	2
	Існують поодинокі факти шахрайства та корупції	3
	Існують системні факти шахрайства та корупції	4

Продовження таблиці

1	2	3
Н. Питання, які цікавлять керівництво	Невисока увага з боку вищого керівництва установи, існують поодинокі проблеми, які вийшли на рівень вищого керівництва в минулому	1
	Вище керівництво установи приділяє помірну увагу, наявність проблем, які вийшли на рівень вищого керівництва в минулому	2
	Висока увага з боку вищого керівництва установи, суттєві або повторювані проблеми, які вийшли на рівень вищого керівництва в минулому	3
	Постійна увага з боку вищого керівництва установи, існують суттєві повторювані проблеми, які вийшли на рівень вищого керівництва в недалекому минулому	4
І. Час від попереднього аудиту	Проведено менше 1 року тому	1
	Проведено більше 1 року, але менше 3 років тому	2
	Проведено більше 3 років, але менше 5 років тому	3
	За останні 5 років внутрішній аудит не проводився	4
J. Стан впровадження аудиторських рекомендацій	Повністю виконано аудиторські рекомендації або внутрішній аудит не здійснювався	1
	Більшість аудиторських рекомендацій виконано, інформація про стан їхнього впровадження надається систематично / своєчасно та свідчить про прогрес у діяльності	2
	Частково виконано аудиторські рекомендації, інформація про стан їхнього впровадження надається несистематично / несвоєчасно та не свідчить про прогрес у діяльності	3

2.3. Визначення критеріїв і бальної оцінки набору фінансових / нефінансових чинників відбору для встановленого об’єкта внутрішнього аудиту

Сфера внутрішнього аудиту: інформаційні системи і технології	
Об’єкти аудиту: забезпечення захисту інформації в інформаційних системах (ІТ-безпека)	
Фактор відбору	Показник вагомості
A. Фінансова важливість / матеріальність	3
B. Складність діяльності	3
C. Загальна політика внутрішнього контролю	2
D. Репутаційна чутливість	2
E. Масштаб змін	2
F. Надійність керівництва	2
G. Можливість для зловживань	4
H. Питання, які цікавлять керівництво	5
I. Час від попереднього аудиту	2
J. Стан впровадження аудиторських рекомендацій	1

2.4. Оцінка кожного чинника відбору за визначеними критеріями із використанням бальних оцінок і вагових коефіцієнтів

Сфера внутрішнього аудиту	Об’єкт внутрішнього аудиту	Чинники відбору									
		Фінансова важливість / матеріальність (бал) показник вагомості – 3	Складність діяльності (бал) показник вагомості – 3	Загальна політика внутрішнього контролю (бал) показник вагомості – 2	Репутаційна чутливість (бал) показник вагомості – 2	Масштаб змін (бал) показник вагомості – 2	Надійність керівництва (бал) показник вагомості – 2	Можливість для зловживань (бал) показник вагомості – 4	Питання, які цікавлять керівництво (бал) показник вагомості – 5	Час від попереднього аудиту (бал) показник вагомості – 2	Стан впровадження аудиторських рекомендацій (бал) показник вагомості – 1
Інформаційні системи й технології	Забезпечення захисту інформації в інформаційних системах (ІТ-безпека	На об’єкт аудиту (програму, системи, ресурси тощо) припадає 11–50 % річного бюджету (2)	Виконання функції (процесу) відіграє ключову роль у досягненні мети й цілей діяльності установи; реалізація функції (процесу) передбачає найбільшу кількість процедур і задіяного персоналу (4)	Системи внутрішньо-го контролю й управління ризиками загалом є слабкими й ненадійними та мають суттєві недоліки (3)	Виникали поодинокі випадки непорозумінь із громадськістю, пов’язаних з виконанням функції (процесу) (3)	За останній рік відбулося від 10 до 30 % кадрових змін і змін у процедурах у рамках реалізації функції (процесу) (2)	Особи, відповідальні за реалізацію відповідної функції (процесу), мають досвід від 1 до 2 років з відповідного напряму діяльності в державному секторі (3)	Існують поодинокі факти шахрайства та корупції (3)	Значна увага з боку вищого керівництва установи, суттєві або повторювані проблеми, які вийшли на рівень вищого керівництва в минулому (3)	За останні 5 років внутрішній аудит не проводився (4)	Повністю виконано аудиторські рекомендації або внутрішній аудит не здійснювався (1)

2.5. Визначення індексу пріоритетності.

Індекс пріоритетності використовується для визначення об'єктів аудиту з «надто високим», «високим», «середнім», «низьким» ступенем пріоритету та розраховується за формулою, що поєднує загальну оцінку ризиків за впливом і ймовірністю та оцінку кожного чинника відбору за визначеними критеріями із використанням бальних оцінок і вагових коефіцієнтів:

Розрахунок індексу пріоритетності

Об'єкт аудиту: забезпечення захисту інформації в інформаційних системах (ІТ-безпека)

$$Ip = Rm \times ((\boldsymbol{A} \times \mathbf{3}) + (\boldsymbol{B} \times \mathbf{3}) + (\boldsymbol{C} \times \mathbf{2}) + (\boldsymbol{D} \times \mathbf{2}) + (\boldsymbol{E} \times \mathbf{2}) + (\boldsymbol{F} \times \mathbf{2}) + (\boldsymbol{G} \times \mathbf{4}) + (\boldsymbol{H} \times \mathbf{5}) + (\boldsymbol{I} \times \mathbf{2}) + (\boldsymbol{J} \times \mathbf{1})) / \boldsymbol{n},$$

де:

Ip – індекс пріоритетності;

Rm – загальна оцінка ризику за ймовірністю та впливом;

A-J – бал, присвоєний за чинником відбору;

1–5 – показник вагомості чинника відбору;

n – загальна кількість застосованих чинників відбору.

$$61 = 8 \times ((\mathbf{2} \times \mathbf{3}) + (\mathbf{4} \times \mathbf{3}) + (\mathbf{3} \times \mathbf{2}) + (\mathbf{3} \times \mathbf{2}) + (\mathbf{2} \times \mathbf{2}) + (\mathbf{3} \times \mathbf{2}) + (\mathbf{3} \times \mathbf{4}) + (\mathbf{3} \times \mathbf{5}) + (\mathbf{4} \times \mathbf{2}) + (\mathbf{1} \times \mathbf{1})) / \mathbf{10}$$

	Чинник відбору		Фінансова важливість / матеріальність (бал) показник вагомості	Складність діяльності (бал) показник вагомості	Загальна політика внутрішнього контролю (бал) показник вагомості	Репутаційна чутливість (бал) показник вагомості	Масштаб змін (бал) показник вагомості	Надійність керівництва (бал) показник вагомості	Можливість для зловживань (бал) показник вагомості	Питання, які цікавлять керівництво (бал) показник вагомості	Час від попереднього аудиту (бал) показник вагомості	Стан впровадження аудиторських рекомендацій (бал) показник вагомості	Індекс пріоритетності
	Показник вагомості чинника відбору		3	3	2	2	2	2	2	5	2	1	
Сфера внутрішнього аудиту	**Об'єкт внутрішнього аудиту**	Загальна оцінка ризиків за ймовірністю й впливом	**Бали, присвоєні за критеріями оцінки чинника відбору**										
Інформаційні системи й технології	Забезпечення захисту інформації в інформаційних системах (ІТ-безпека)	8	2	4	3	3	2	3	3	3	4	1	**61**

2.6. Визначення ступеня пріоритету об’єктів аудиту та частоти здійснення планових внутрішніх аудитів щодо кожного пріоритетного об’єкта аудиту.

Визначений індекс пріоритетності використовується для визначення об’єктів аудиту з «надто високим», «високим», «середнім» або «низьким» ступенем пріоритету. Частота здійснення планових внутрішніх аудитів щодо кожного пріоритетного об’єкта аудиту розраховується з урахуванням визначеного ступеня пріоритету об’єктів аудиту та індексу пріоритетності.

Ступінь пріоритету	Індекс пріоритетності
Надто високий	від 100 та більше
Високий	від **61** до 99
Середній	від 41 до 60

Ступінь пріоритету	Частота здійснення планових внутрішніх аудитів щодо кожного пріоритетного об’єкта аудиту	Індекс пріоритетності
Надто високий	4 рази на 5 років	від 100 та більше
Високий	3 рази на 5 років	від **61** до 99
Середній	2 рази на 5 років	від 41 до 60

		Індекс пріоритетності	Ступінь пріоритету об’єкта внутрішнього аудиту	Частота здійснення планових внутрішніх аудитів
Сфера внутрішнього аудиту	Об’єкт внутрішнього аудиту			
Інформаційні системи і технології	Забезпечення захисту інформації в інформаційних системах (ІТ-безпека)	**61**	Високий	3 рази на 5 років

Таблиця розділу IV
«Визначені для дослідження ризикові сфери та пріоритетні об’єкти внутрішнього аудиту на 202_ – 202_ роки (за результатами оцінки ризиків)

№ з/п	Об’єкт внутрішнього аудиту	Ступінь пріоритету	Загальний результат оцінки ризиків, пов’язаних з об’єктом внутрішнього аудиту (кількість ризиків)			Застосовані чинники відбору для здійснення планових внутрішніх аудитів									
			За високим рівнем ризику	За середнім рівнем ризику	За низьким рівнем ризику	Матеріальність	Складність діяльності	Масштаб змін	Репутаційна чутливість	Загальна політика внутрішнього контролю	Надійність керівництва	Можливість для зловживань	Питання, які цікавлять керівництво	Час від попереднього аудиту	Стан впровадження аудиторських рекомендацій
1.	Забезпечення захисту інформації в інформаційних системах (ІТ-безпека)	1	1	1	1	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+

РОЗДІЛ 3
ЕТАПИ ПРОЦЕСУ ВНУТРІШНЬОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ

3.1. Підготовчий етап.

3.1.1. Попереднє дослідження об'єкта аудиту та визначення завдань.

3.1.2. Планування та підготовка Програми внутрішнього фінансового аудиту.

3.1.3. Особливості використання референтних моделей у підготовці внутрішнього фінансового аудиту.

3.2. Дослідницький етап.

3.2.1. Методика формування доказової бази.

3.2.2. Заключна робоча зустріч із керівництвом об'єкта аудиту.

3.2.3. Додатковий інструментарій внутрішнього фінансового аудиту.

3.3. Етап узагальнення результатів внутрішнього фінансового аудиту та надання аудиторських рекомендацій.

3.3.1. Структура, зміст і порядок формування аудиторського звіту.

3.3.2. Відстеження результатів впровадження аудиторських рекомендацій.

3.1. Підготовчий етап

3.1.1. Попереднє дослідження об'єкта аудиту та визначення завдань

У країнах ЄС існує стандартизований набір послідовних етапів для організації та проведення всіх напрямів внутрішніх аудитів, зокрема фінансових аудитів. Незважаючи на те, що методи аудиту, методичні прийоми й процедури, що лежать в основі їхнього проведення, відрізняються, підходи до основних етапів і кроків аудиту залишаються єдиними.

Попереднє дослідження об'єкта та планування аудиту є першим етапом у процесі внутрішнього аудиту. Його метою є прийняття рішення щодо потреби та фокусу дослідження, збір інформації щодо об'єкта аудиту, включно із аналізом процесу та діючих у його межах системних контрольних заходів, визначення питань аудиту, методів і критеріїв, та формування програми аудиту. Важливо розрізняти два види планування аудиторського дослідження, які є тісно взаємопов'язаними:

− методологічне;

− адміністративне.

«Методологічне планування передбачає визначення цілей і питань аудиту, меж та обмежень, можливих методів дослідження й критеріїв оцінки, обсягів аудиторських прийомів і процедур (зокрема, аудиторської вибірки, характерної для фінансових аудитів).

Адміністративне планування охоплює організаційні складові процесу проведення дослідження: складання графіка роботи, розрахунок планових трудових витрат, бюджету дослідження, розподіл обов'язків і забезпечення контролю за просуванням роботи» [51].

Результати методологічного та адміністративного планування повинні знайти своє відображення в програмі / робочому плані аудиту. Сам етап проведення попереднього дослідження та планування аудиту, незалежно від напряму аудиту, передбачає 4 ключові кроки: постановка завдання; попереднє планування дослідження; зустріч-представлення; підготовка програми аудит (рисунок 3.1) [51].

Перший крок «постановка завдання» передбачає чітке усвідомлення цілей дослідження та ресурсів, потрібних для їхнього досягнення. На цьому етапі варто визначити:

− напрям аудиту та тему дослідження;

− мету аудиту й очікувані результати;

− об'єкт аудиту (у разі потреби пріоритетні фокуси в межах об'єкта);

− окремі ключові початкові обмеження (або межі) аудиту, наприклад термін проведення дослідження та період, що буде охоплений аудитом;

− особливо актуально для фінансових аудитів (!) – рівень гарантії та матеріальність (*їхнє значення детально описано в розділі 2 цього посібника*);

− склад аудиторської групи (під час попереднього дослідження, залежно від потреб, склад групи може бути доповнений / відкоригований, але на цьому кроці в обов'язковому порядку має бути призначено керівника групи) та інші ресурси, потрібні для проведення дослідження (наприклад, обсяг потрібних для відрядження коштів).

Також на цьому кроці може бути підготовлений розпорядчий документ на проведення аудиторського дослідження. Зазвичай переважна більшість вищенаведених аспектів, за умови якісно проведеного планування аудиторської діяльності, на момент призначення аудиту вже відома або потребує незначних уточнень та актуалізації (за виключенням складу аудиторської групи). У разі неякісно проведеного аналізу на етапі планування аудиторської діяльності або якщо дослідження призначено позапланово, аудитор має провести комплекс заходів з метою їхнього з'ясування.

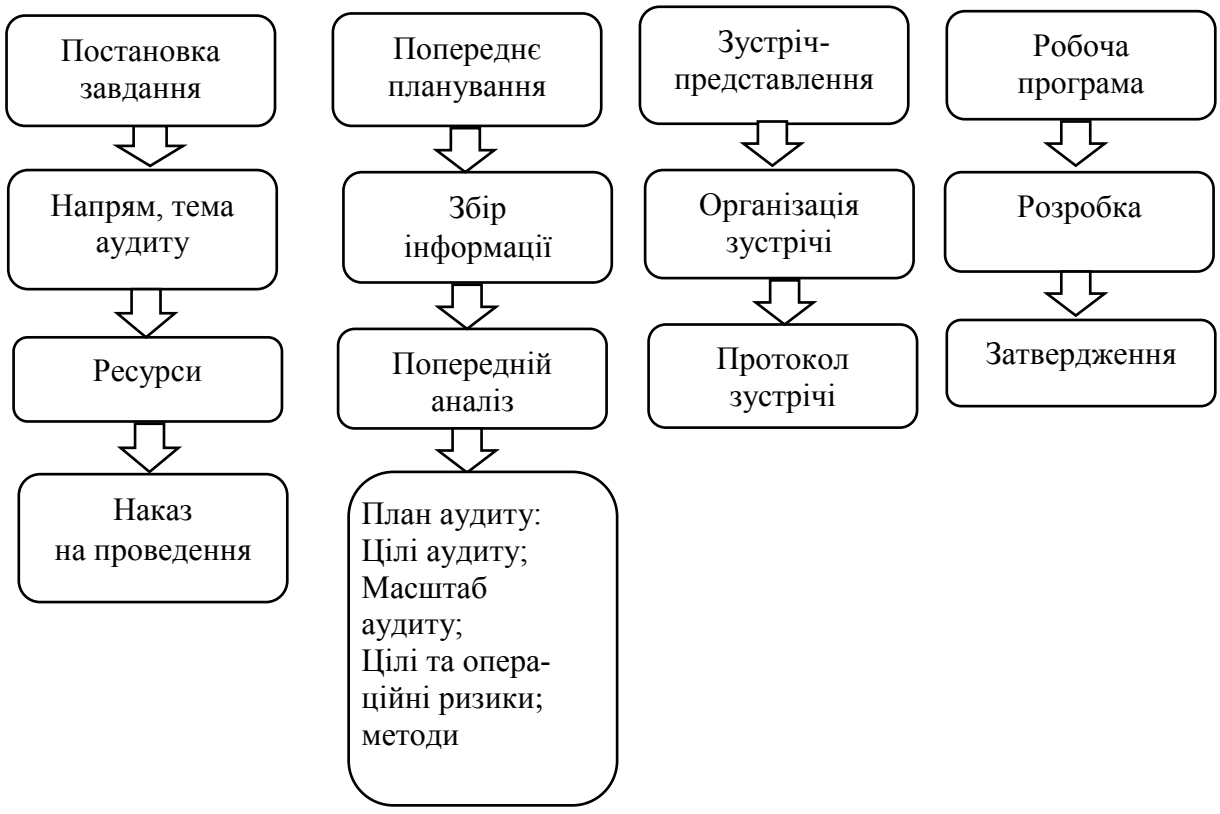


Рисунок 3.1 – Кроки проведення попереднього дослідження та планування внутрішнього аудиту

Остаточне визначення всіх (переважної більшості) зазначених аспектів перебуває у сфері повноважень / відповідальності керівництва державного органу.

Отже, одним із ключових інструментів визначення цих аспектів є проведення інтерв'ю із керівництвом з метою визначення його потреб, очікувань та обмежень.

Склад аудиторської групи формується з огляду на напрям аудиту, його теми й основні завдання. Досвід, навички та спеціалізація аудиторів мають відповідати особливостям, обсягам і рівню покладених на них завдань. У разі потреби одержання додаткових знань і навичок у конкретній сфері до проведення аудиту можуть залучатися інші фахівці державного органу або залучені експерти.

Окремо потрібно звернути увагу на складання розпорядчого документа на проведення дослідження. Адже вітчизняними СВА не визначено, на якому етапі попереднього дослідження він має бути затверджений, а на практиці зазвичай розпорядчий документ на проведення аудиторського дослідження складається та затверджується одночасно із програмою аудиту.

Зміст наступних кроків у проведенні попереднього дослідження й планування внутрішнього аудиту розкрито в подальших розділах посібника.

3.1.2. Планування та підготовка Програми внутрішнього фінансового аудиту

Попереднє планування внутрішнього аудиту передбачає збір та аналіз інформації про об'єкт аудиту, яка стосується процесу, цілей, ризиків, заходів контролю тощо, з метою визначення всіх базових аспектів аудиту, які формують проєкт програми. У міжнародній практиці сформований на цьому етапі проєкт програми аудиту прийнято називати «План аудиту» (не потрібно ототожнювати із вітчизняним поняттям «робочий план»).

«Попередній аналіз дає змогу збирати інформацію щодо об'єкта аудиту без потреби в її детальній перевірці. Метою збору й аналізу даних на цьому кроці є визначення базових аспектів

аудиту, потрібних для розробки проєкту програми аудиту. Для цього варто:

− описати основні процеси об'єкта аудиту (ціль – їхнє глибоке розуміння);

− визначити основні ризики в досягненні операційних цілей;

− визначити та описати ключові системні заходи контролю;

− за результатами аналітичного контролю виділити сфери, що потребують детального контролю;

− отримати іншу інформацію, що характеризує базові аспекти аудиту, які вносяться до проєкту програми аудиту» [51].

Базовими аспектами аудиту, що в подальшому формують основу програми аудиту та підлягають визначенню на цьому кроці, є:

− конкретизація цілей та уточнення об'єкта аудиту;

− визначення меж та обмежень аудиту;

− визначення основних питань / підпитань аудиту;

− визначення основних методів і процедур проведення дослідження;

− (особливо важливо для фінансового аудиту!) визначення технік і розміру аудиторської вибірки;

− критерії аудиту, які будуть застосовуватися;

− встановлення послідовності та термінів виконання робіт (включно із підготовкою проєкту аудиторського звіту);

− розподіл обов'язків у межах аудиторської групи.

Особливості цього кроку аудиторського дослідження, притаманні фінансовому аудиту, пов'язані насамперед із фокусом цілі дослідження, які можуть стосуватись як перевірки надійності (ефективності та результативності) системних заходів контролю, які застосовуються в досліджуваному процесі, так і надання аудиторського висновку (гарантії) з приводу достовірності та справедливості фінансової звітності установи. І хоча в більшості випадків такі завдання реалізуються паралельно, фокус дослідження визначає особливості й техніки його практичної реалізації. У будь-якому випадку на цьому етапі реалізації фінансового аудиту потрібно провести так званий аналіз процесу, в основу якого покладено детальне вивчення середовища, систематизацію та ретельний

аналіз схеми фінансових потоків / операцій, включно із системними заходами контролю, імплементованими в цей процес. Кінцевою метою аналізу процесу є визначення найбільш ризикових його етапів / операцій і заходів контролю, які знаходять відображення у звітності, для здійснення їхнього детального контролю на наступних етапах фінансового аудиту.

Зазвичай до найбільш ризикових фінансових потоків та операцій відносять насамперед ті, що містять *стратегічні ризики* (є політично значущими, важливими для керівництва або ненадійними з погляду контролю) та/або *фінансово суттєві* (значний відсоток загальної суми фінансової звітності) [51].

Алгоритм відбору найбільш ризикових процесів показано на рисунку 3.2.

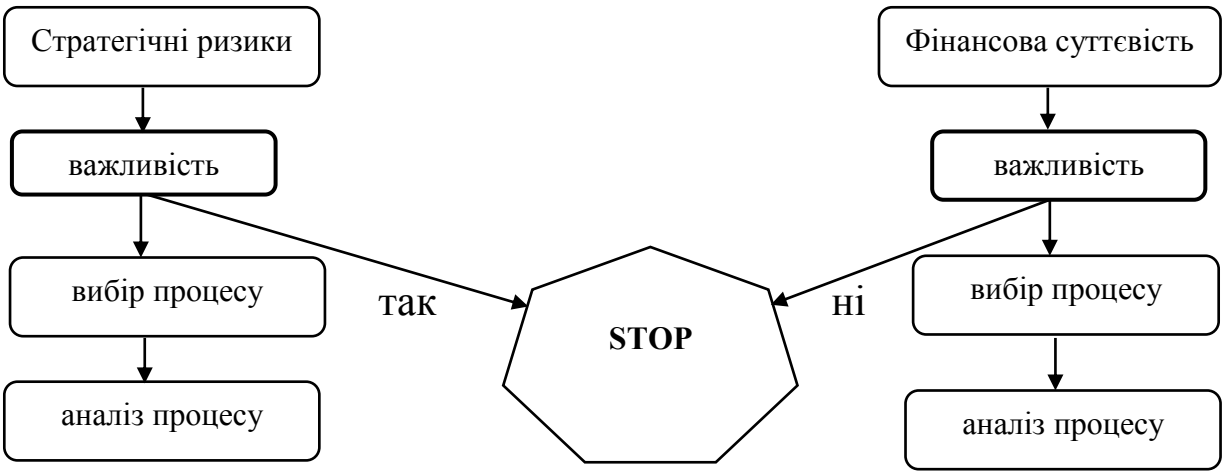


Рисунок 3.2 – Алгоритм відбору найбільш ризикових процесів

Наступним етапом аналізу процесу є аналіз ризиків, які впливають на фінансову звітність установи та найбільш важливі господарські операції. За результатами такого аналізу здійснюється відбір найбільш ризикових операцій і заходів контролю для їхнього подальшого тестування. Водночас важливо пам’ятати, що ризики можуть бути як *реальними*, так і *потенційними* (рис. 3.3).

«*Потенційні ризики* визначаються за допомогою *аналітичного контролю,* тобто на основі професійного судження аудитора під час проведення аналізу процесу та вивчення окремих операцій, заходів контролю й супутньої інформації. Потенційні ризики – це так звані ознаки можливих недоліків і відхилень, до них,

наприклад, може бути віднесено нерівномірність розподілу продукту між однаковими закладами, суттєве збільшення видатків порівняно з минулими періодами, відсутність / ненадійність персонального складу (бухгалтерів, відповідальних осіб), територіальна віддаленість, непрозорість процедур контролю тощо.

Реальні ризики – це помилки, недоліки або неточності у фінансовій звітності, встановлені під час попереднього тестування надійності системних заходів контролю, яке проводиться на етапі попереднього дослідження з метою визначення розміру аудиторської вибірки, яка буде здійснена на етапі проведення аудиту. Такі ризики визначаються через проведення перевірок окремих фінансових бухгалтерських і первинних документів так званим *детальним контролем*» [51].

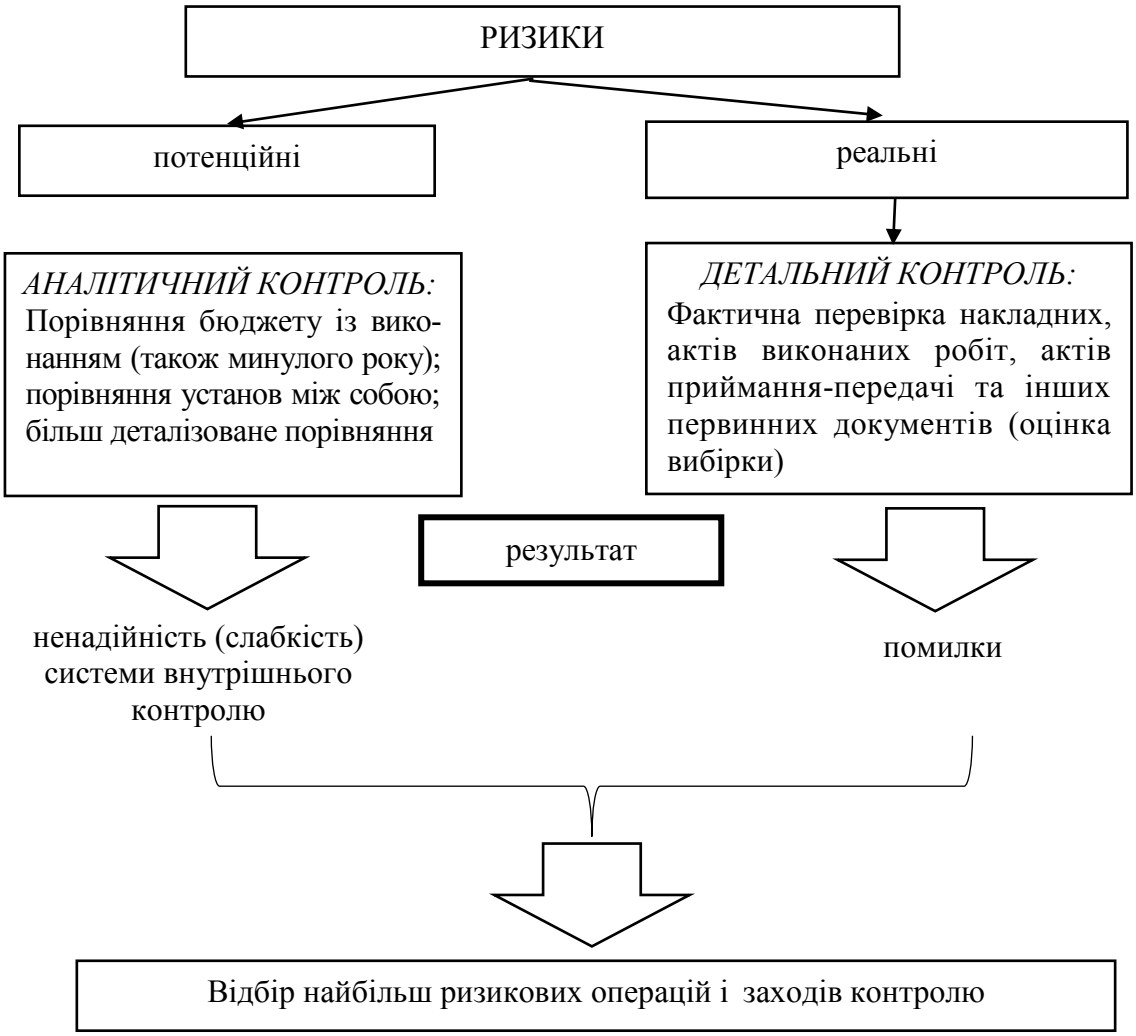


Рисунок 3.3 – Схема відбору ключових операцій і заходів контролю

Метою проведення попереднього тестування систем контролю за рахунок вибіркових тестових перевірок є оцінка реальних ризиків системи контролю (показник CR). Проведення такої оцінки є важливим, адже показник CR-ризик системи контролю є одним із ключових компонентів для розрахунку розміру аудиторської вибірки на основі грошової одиниці, на якій, по суті, ґрунтується методологія проведення фінансових аудитів. *(Детально сутність аудиторської вибірки викладено в розділі 2 цього посібника)*.

Кількість відповідних попередніх тестів (перевірок) напряму залежить від частоти тестованих трансакцій. Міжнародна практика наводить взаємозв'язок, покладений в основу розрахунку кількості попередніх тестів (таблиця 3.1) [27, с. 23].

Таблиця 3.1 – Розрахунок кількості тестів системи внутрішнього контролю

Частота трансакцій і контрольних заходів	Кількість тестів системи внутрішнього контролю
1 раз на рік	1
1 раз на квартал	2
1 раз на місяць	3
1 раз на тиждень	5
Щоденно	25

Якщо процедура відбувається щодня (або майже щоденно), вимагається зробити 25 тестів (перевірок), якщо один раз на квартал – то лише 2.

За результатами проведення попередніх тестів на цьому етапі оцінюється ризик системи контролю (CR), який може бути *високим* «1» (якщо під час тестів встановлено значну кількість помилок / недоліків у фінансовій звітності), *середнім* «0,6» (якщо тестами виявлено поодинокі недоліки або їхні ознаки) або *низьким* «0,3» (якщо помилок / недоліків не встановлено) *(детальний розрахунок ризику системи контролю наведено в розділі 2 цього посібника).* Зрозуміло, що чим вище оцінено ризик системи контролю, тим більшою буде аудиторська вибірка та, відповідно, потребуватиме більшої кількості перевірок на етапі проведення фінансового аудиту.

На підставі оцінки ризику системи контролю, здійсненої під час попереднього тестування (вибіркових перевірок), на етапі попереднього планування дослідження розраховується розмір аудиторської вибірки та з його врахуванням визначаються конкретні трансакції, які буде охоплено детальним контролем у процесі проведення фінансового аудиту. Вітчизняні СВА та Методологічні вказівки із внутрішнього аудиту (підготовлені на основі кращих міжнародних практик) розрізнять багато методів проведення внутрішнього аудиту. Проте характерною особливістю фінансового аудиту є те, що зазвичай він ґрунтується на методі документальних перевірок: суцільних або вибіркових, із чітким визначенням розміру вибірки, що дає аудитору право поширити результати перевірок окремих трансакцій на всю сукупність. Такий метод у міжнародній практиці прийнято називати детальним контролем.

Отже, визначивши в процесі попереднього дослідження методологічні аспекти аудиту: цілі аудиту, основні ризикові сфери та питання аудиту, межі й обмеження аудиту, методи проведення та за потреби розмір вибірки і навіть конкретні трансакції, що будуть перевірені, фактично аудитор може переходити до адміністративного планування аудиту.

У процесі адміністративного планування доцільно:

− максимально об’єктивно та з урахуванням початкових обмежень розрахувати планові трудові витрати;

− уточнити / остаточно визначити склад аудиторської групи, який повинен відповідати характеру й ступеню складності внутрішнього аудиту та його окремих завдань, а також враховувати початкові обмеження в термінах і трудових ресурсах (зокрема, потреба в залученні до складу групи експертів з інших підрозділів, установ);

− чітко розподілити завдання й обсяги робіт між членами аудиторської групи й ознайомити членів групи з таким розподілом;

− визначити послідовність і терміни виконання робіт;

− скласти проєкт програми аудиту. Фактично проєкт програми аудиту є кінцевим результатом цього кроку дослідження.

На наступному кроці проєкт програми аудиту й основні його аспекти мають бути обговорені із представниками об’єкта аудиту під час установчої зустрічі.

Метою такої зустрічі є пояснення представникам об'єкта аудиту його базових аспектів, їх обговорення та в разі потреби уточнення. Під час такої зустрічі обговорюються як методологічні аспекти дослідження (цілі, питання, обсяги дослідження та документи, потрібні для його проведення), так і адміністративні (терміни основних етапів проведення, контакти посадових осіб, порядок отримання інформації та документів тощо). У міжнародній практиці результати такої зустрічі оформляються протоколом, який підписується обома сторонами, та є формальною угодою для початку аудиту. Водночас вітчизняними СВА такої форми документа не передбачено, як, власне, не передбачено і відповідного кроку на етапі попереднього дослідження.

«Заключним кроком етапу проведення попереднього дослідження та планування аудиту є остаточне формування й затвердження програми внутрішнього аудиту. За вимогами вітчизняних СВА програма внутрішнього аудиту визначає:

− напрям внутрішнього аудиту;

− цілі внутрішнього аудиту;

− підставу для проведення внутрішнього аудиту;

− період, що охоплюється внутрішнім аудитом;

− термін проведення внутрішнього аудиту;

− початкові обмеження щодо проведення внутрішнього аудиту (часові, географічні та інші);

− питання, що підлягають дослідженню з урахуванням оцінки ризиків (операції, ділянки бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю установи тощо);

− обсяг аудиторських прийомів і процедур за кожним чинником ризику;

− послідовність і терміни виконання робіт;

− склад аудиторської групи;

− планові трудові витрати» [51, с. 42].

Програма внутрішнього аудиту складається письмово, підписується керівником підрозділу внутрішнього аудиту й затверджується керівником установи до початку її виконання. Внесення змін до програми внутрішнього аудиту здійснюється в порядку її затвердження.

Зразок програми внутрішнього фінансового аудит міститься в додатку 4.

3.1.3. Особливості використання референтних моделей у підготовці внутрішнього фінансового аудиту

Під час проведення внутрішнього фінансового аудиту може проводитися оцінювання будь-якого напряму діяльності державного органу чи його підпорядкованих установ. Водночас фундаментальним і ключовим для внутрішнього аудиту є запитання: *З якою метою здійснюватиметься оцінювання?* (для дослідження відповідності нормам законодавства, для встановлення якості наданих послуг чи для дослідження надійності ІТ-систем і технологій тощо).

«Оцінка відповідності діяльності встановленим вимогам, безперечно, є вагомою частиною роботи підрозділу внутрішнього аудиту. Однак, крім того, внутрішні аудитори повинні досліджувати співвідношення кінцевого результату діяльності державного органу чи його підпорядкованих установ до витрачених на неї ресурсів («ефективність»), оцінювати ступінь реалізації та досягнення запланованих результатів діяльності («результативність») і можливості мінімізації затрачених ресурсів («економічність»). Варто зазначити, що існують різні розуміння цих понять, а також різні вимоги стосовно «якості» послуги чи продукту. У таких умовах внутрішньому аудитору для проведення дійсно незалежної та об'єктивної оцінки певного виду діяльності потрібний інструмент для вимірювання. Саме таким інструментом є модель для порівняння (або референтна модель), адже вона слугує орієнтиром для проведення оцінки під час внутрішнього аудиту» [53].

За допомогою використання референтних моделей внутрішні аудитори порівнюють фактичну діяльність, яка є об'єктом дослідження, із еталонною моделлю, а на основі аналізу результатів такого порівняння визначають прогалини (тобто різницю між фактичним станом та ідеальною моделлю), готують аудиторські висновки й рекомендації.

Левовою частиною роботи у внутрішньому аудиті є планування аудиторського завдання, зокрема й розробка референтних моделей (модель для порівняння), що забезпечують основу всього аудиторського дослідження.

Загалом під *референтною моделлю* (моделлю для порівняння) розуміють еталонну схему (шкалу), за допомогою якої вимірюється

або оцінюється певний напрям роботи через використання набору визначених показників. Зазвичай таким набором показників є критерії оцінки, які відображають еталон, на який потрібно орієнтуватися для налагодження діяльності.

Основою для складання референтної моделі (моделі для порівняння) є розуміння об'єкта внутрішнього аудиту, чіткі цілі аудиту, що містять очікувані результати, конкретні та важливі питання аудиту. Саме ці складові розкривають фокус дослідження. Референтна модель, яка зазвичай відображається в матриці планування дослідження, визначає структурований підхід до виконання аудиторського завдання та спосіб, у який здійснюватиметься таке дослідження, а її складові є основою для підготовки аудиторських висновків.

«Характеристики моделей для порівняння безпосередньо залежать від об'єкта, теми та цілі аудиту. У таблиці 3.2 наведено основні характеристики референтних моделей з урахуванням основних сфер діяльності, які можуть досліджуватися під час проведення внутрішнього аудиту» [53, с. 9].

Таблиця 3.2 – Основні характеристики референтних моделей

Сфера аудиту	Характеристики моделей для порівняння	Джерела
Оцінка відповідності	Стандартизовані (зазвичай контрольний перелік питань)	Закони / постанови / процедури
Оцінка фінансово-господарської діяльності	Більш-менш стандартизовані	Рівні гарантії та матеріальності (рівень упевненості в тому, що звітність не містить істотних помилок), вимоги до бухгалтерського обліку та звітності
Оцінка інформаційних систем і технологій	Частково спеціально розроблені / частково стандартизовані, але потребують адаптації залежно від об'єкта та теми аудиту	Міжнародно визнані моделі та стандарти. Наприклад: COBIT, ITIL, ISO 27001, Prince2
Оцінка ефективності	Частково спеціально розроблені / частково стандартизовані, але потребують адаптації у більшості випадків	Норми / критерії, встановлені керівництвом, внутрішніми політиками та процедурами, теоріями, найкращими практиками

Найпростіше розробляти моделі для порівняння під час проведення оцінки відповідності та оцінки фінансово-господарської діяльності, оскільки критерії, що є основою для оцінки в таких випадках, уже визначені в нормативно-правових актах, внутрішніх регламентах і процедурах, вимогах до ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності тощо. Водночас найскладнішим є вибір референтної моделі під час проведення оцінки ефективності, оскільки поняття «ефективність» є досить суб'єктивним і потребує розкриття через встановлення чітких і вимірюваних критеріїв такої ефективності. У разі проведення оцінки інформаційних систем і технологій та оцінки ефективності певної діяльності внутрішнім аудиторам потрібно виділити додатковий час для вивчення й аналізу існуючих кращих практик у досліджуваній сфері та за можливості адаптувати їх під час складання моделі для порівняння.

У міжнародній практиці існують також й інші моделі, які можуть повністю або частково використовуватися внутрішніми аудиторами як моделі для порівняння (залежно від цілей і питань внутрішнього аудиту, а також очікувань керівництва) (додаток 5).

Насамперед під час складання моделі для порівняння внутрішнім аудиторам потрібно визначити *змінні аудиту*, тобто ключові ознаки (характеристики, параметри) тих аспектів, дослідження яких є критично важливими для відповіді на питання аудиту та формулювання висновку. Зазвичай змінні аудиту визначаються за результатами вивчення внутрішніх документів і процедур, інтерв'ю з керівництвом, найкращими практиками й управлінськими концепціями. Наприклад, якщо внутрішні аудитори оцінюють адекватність систем внутрішнього контролю в певному процесі, то вони можуть використати модель COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) [53] як модель для порівняння. У такому разі змінними аудиту можуть бути «регламентованість процесу», «цілі», «управління ризиками», «заходи контролю» тощо.

Змінні стають очевидними й вимірюваними через формулювання критеріїв аудиту (або норм) для кожної змінної. У міжнародній практиці саме загальний набір змінних аудиту, критеріїв

оцінки та їх операціоналізм і називають моделлю для порівняння (референтною моделлю).

«Критерії оцінки можуть мати якісний або кількісний характер і визначати, до чого порівнюватиметься об'єкт аудиту, тобто його ідеальну (еталонну) модель. Вони можуть відображати те, що повинно бути відповідно до законів, нормативних актів або цілей (наприклад, те, що очікується згідно з обґрунтованими принципами та кращою практикою). У процесі підготовки критеріїв оцінки внутрішнім аудиторам потрібно намагатися застосовувати збалансований підхід і використовувати як кількісні, так і якісні критерії оцінки, які доповнюють один одного.

Набір критеріїв може обиратися з:

− ключових показників результативності, встановлених керівництвом установи або регулятором;

− порівняння з найкращими практиками (бенчмаркінг);

− норм, які закріплені у внутрішніх політиках і процедурах та/або в нормативно-правових актах, що регулюють діяльність об'єкта аудиту;

− управлінських моделей і професійних (галузевих) стандартів тощо» [53, с. 12].

Для змінних аудиту «цілі» та «управління ризиками» (у разі якщо внутрішні аудитори оцінюють адекватність системи внутрішнього контролю в певному процесі) критеріями оцінки можуть бути:

− «Цілі сформульовані за принципом SMART»;

− «Керівництво на всіх рівнях застосовує підхід задокументованої оцінки ризиків».

Не існує єдиних універсальних принципів або правил, яких потрібно дотримуватися для формулювання чи вибору критеріїв. Водночас у міжнародній практиці часто використовують підхід RACER (Relevant, Accepted, Credibel, Easy, Robust) до визначення критеріїв, показників чи індикаторів (рисунок 3.4) [53, с. 13].

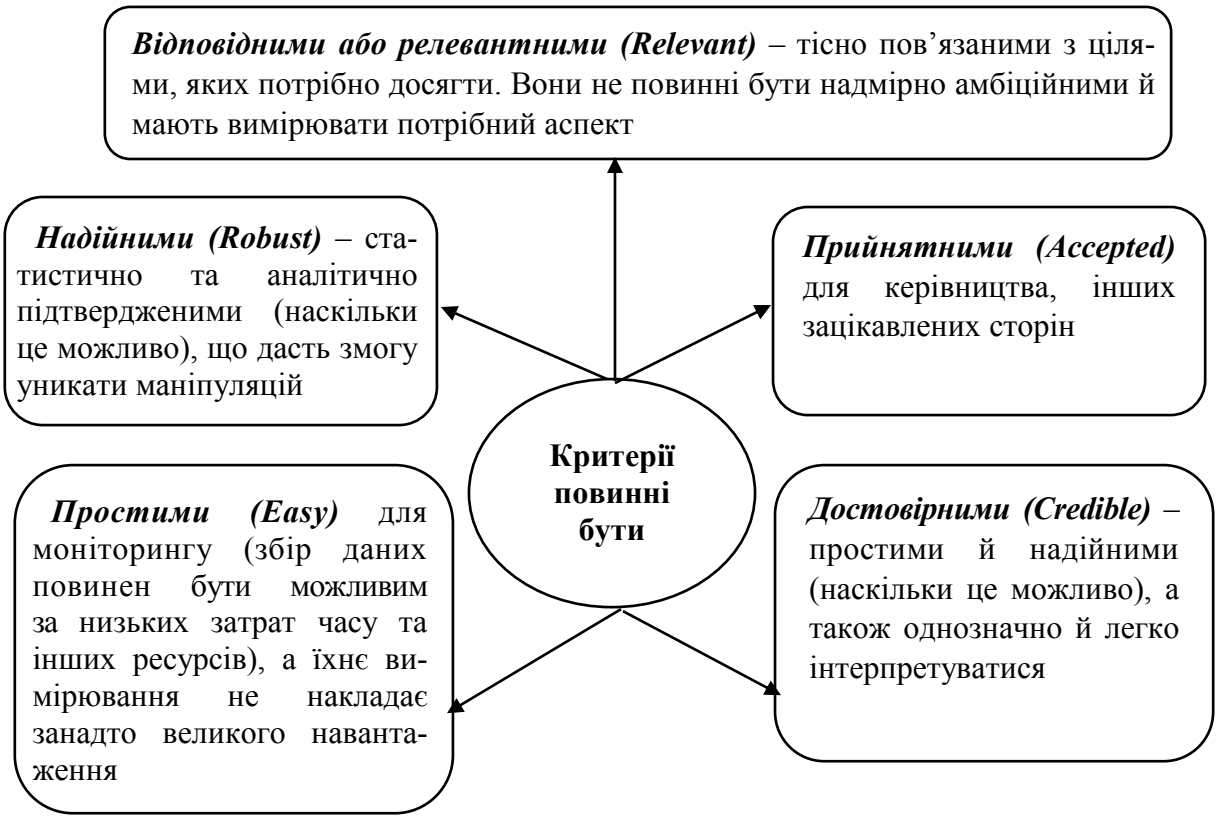


Рисунок 3.4 – Вимоги до критеріїв оцінки кожної змінної під час складання референтної моделі

У разі потреби кожна змінна може містити декілька критеріїв, з якими буде порівнюватися досліджувана діяльність. Окремо варто зазначити, що питома вага критеріїв і змінних може варіюватися, тобто одні критерії (або змінні) можуть бути ключовими, а інші – другорядними. Водночас невідповідність ключовому критерію зазвичай суттєво впливає на підсумкову оцінку, а невідповідність другорядному критерію оцінки – за наявності декількох випадків невідповідності (або за іншим принципом). Тому на етапі планування аудиторського завдання внутрішнім аудиторам потрібно також обдумати підхід, за яким буде ранжуватися питома вага змінних і критеріїв (наприклад, за бальною шкалою, у відсотковому співвідношенні, за рівнями складності, за числовою шкалою тощо), оскільки цей підхід безпосередньо впливатиме на формулювання аудиторських висновків під час виконання аудиторського завдання.

Разом із формулюванням змінних аудиту та критеріїв оцінки внутрішнім аудиторам потрібно визначити їхній операціоналізм,

тобто розкрити значення змінної та критерію оцінки. Це означає, що аудиторам варто визначити для кожного критерію, що саме мається на увазі та як буде здійснюватися його вимірювання.

Під час визначення змінних аудиту, критеріїв оцінки й операціоналізму внутрішнім аудиторам треба враховувати, що усі середовища оцінки різні. Крім того, референтні моделі не є статичними (одна й та сама модель не може постійно використовуватися під час проведення всіх аудиторських досліджень). Тому внутрішнім аудиторам потрібно самостійно адаптувати описані підходи залежно від характеристик установи, відібраного об'єкта та цілей аудиту. Водночас потрібно, щоб обраний внутрішніми аудиторами підхід до оцінки охоплював комплексний набір кількісних і якісних критеріїв, що характеризують ідеальну модель об'єкта аудиту, з якою надалі буде порівнюватися його поточний стан. Також важливо під час підготовки моделі для порівняння брати до уваги та розглядати не лише потрібні передумови для здійснення певного виду діяльності, яка є об'єктом аудиту (відповідні нормативно-правові акти, стратегії, структури й процедури), а також і те, як вона здійснюється на практиці.

(Послідовність відповідних кроків для складання референтної моделі та виконання аудиторського завдання наведено в додатку 6.

Приклад визначення змінних, критеріїв оцінки та їхнього операціоналізму наведено в практичних завданнях до цього розділу).

3.2. Дослідницький етап

Після підготовки до проведення внутрішнього фінансового аудиту починається дослідницький етап, процедури якого регулюються міжнародними нормативними документами: МСППВА 230 «Виконання завдання»; МСППВА 2310 «Збір інформації»; МСППВА 2320 «Аналіз та оцінка»; МСППВА 2330 «Документування інформації»; МСППВА 2340 «Контроль за виконанням завдання» та СВА 10 «Виконання аудиторського завдання» розділу ІІІ; СВА 11 «Документування перебігу та результатів внутрішнього аудиту» розділу ІІІ.

Дослідницький етап передбачає декілька послідовних кроків, а саме: збір інформації та доказів, їхній аналіз, документування та проведення заключної робочої зустрічі з об'єктом аудиту (рисунок 3.5).

Відправною точкою цього етапу дослідження фактично є програма аудиту, яка складається на попередньому етапі, однак може бути уточнена під час проведення аудиту.

СВА 10 «Виконання аудиторського завдання» тлумачить, що дослідницький етап передбачає збір аудиторських доказів працівниками підрозділу внутрішнього аудиту із застосуванням методів, методичних прийомів і процедур, здійснення аналізу зібраних даних та їхньої оцінки за визначеними критеріями, що забезпечують обґрунтованість висновків за його результатами.

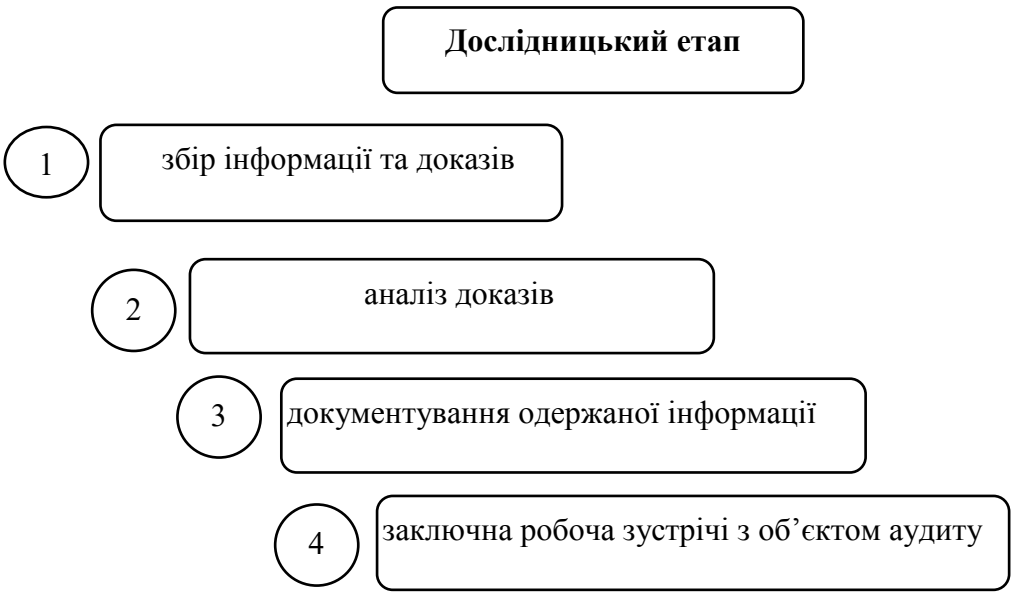


Рисунок 3.5 – Послідовність дій дослідницького етапу внутрішнього фінансового аудиту

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

3.2.1. Методика формування доказової бази

Під *аудиторським доказом* розуміють зібрану та задокументовану надійну інформацію, яку використовує внутрішній аудитор для обґрунтування висновків за результатами аудиту [27, с. 27]. Збір аудиторських доказів є потрібним елементом аудиторського дослідження, який допомагає аудитору обґрунтувати думки та надати відповідні аудиторські висновки. Тому аудитори зобов'язані визначати точну, належну й вагому для досягнення цілей інформацію. Зі свого боку відповідальність за достовірність інформації та документації, наданої аудиторам, несуть посадові особи установи, що її склали, затвердили, підписали чи засвідчили.

Аудитори повинні зібрати інформацію в тих обсягах, що будуть достатніми для досягнення цілей / мети аудиторського дослідження, а також отримати таку кількість аудиторських доказів, яка б дала змогу зробити відповідні висновки, у разі використання яких буде підготовлено аудиторський звіт.

«Аудиторські докази поділяються на:

− документальні докази, що охоплюють документи, звіти, нормативні акти, внутрішні регулюючі документи, реєстри, листи, контракти, інвойси тощо;

− докази, отримані за результатами інтерв'ю, тверджень тощо;

− аналітичні докази, що охоплюють виписки із рахунків, розрахунки, графіки та інші докази, отримані за результатами аналітичних процедур;

− фізичні докази, що охоплюють спостереження, фотографію тощо» [27].

Існує три ключові характеристики аудиторських доказів, які наведено на рисунку 3.6.

Відповідно до визначених цілей і питань аудиту внутрішні аудитори повинні зібрати, проаналізувати, оцінити й документально оформити інформацію в тих обсягах, що будуть достатніми для досягнення цілей аудиторського дослідження, а також отримати таку кількість аудиторських доказів, яка б дала змогу зробити відповідні висновки.

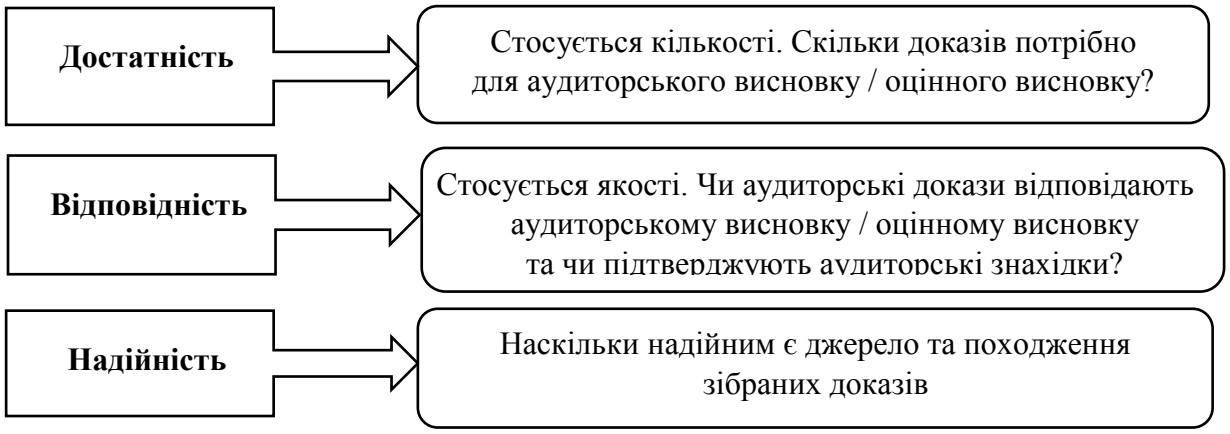


Рисунок 3.6 – Основні характеристики аудиторських доказів

У міжнародній практиці для формування доказової бази внутрішнього аудиту та підтвердження висновків використовують так зване «правило тріангуляції», сутність якого полягає в тому, що проблема вважається підтвердженою, а доказова база надійною, якщо зібрано докази з трьох різних джерел. Наприклад, проведення фінансових трансакцій, пов'язаних з придбанням і розподілом медикаментів, підтверджено перевіркою документів / звітності, фактичною перевіркою кількості розподілених медикаментів, їх обліку та залишків, а також результатами інтерв'ювання користувачів.

У конкретних випадках проведення внутрішнього аудиту методи збору доказової бази можуть суттєво відрізнятися. У разі проведення фінансових аудитів / аудитів відповідності найбільш часто застосовуються різні види аудиторської вибірки, яка набуває особливої актуальності за потреби аналізу значних сукупностей фінансових трансакцій. *(У розділі 2 п. 2.2.1 детально розглянуто використання аудиторської вибірки в процесі планування внутрішнього аудиту).*

Методи та джерела збору даних для формування доказової бази представлені в таблиці 3.3 [27, с. 28].

В основу методології фінансових аудитів покладено методи тестування систем контролю та документальної перевірки. Під час проведення фінансових аудитів ці методи можуть використовуватися як на етапі попереднього дослідження, так і безпосередньо в процесі проведення аудиту.

Таблиця 3.3 – Методи та джерела формування доказової бази внутрішнього фінансового аудиту

Методи та інструменти	Джерела отримання інформації
− аналітичний контроль; − тестування систем контролю; − документальна перевірка; − вибірка; − фактична перевірка, обстеження, спостереження, перевірка на місці; − опис процесів (побудова блок-схем); − повна перевірка (відповідності) процесу; − опитувальники / анкетування; − інтерв'ю персоналу об'єкта аудиту / залучених третіх сторін; − вивчення нормативно-правової бази, інших документів; − спеціальна перевірка, лабораторна	− правові й нормативні акти, внутрішні інструкції об'єкта аудиту; − положення про організацію, організаційна структура; − проєкти планів заходів, звітів, статистичних даних, протоколів; − дані первинних документів і звітів, у яких відображена основна інформація про процеси й операції; − звіти, документи, облікові регістри та інша інформація про трансакції / фінансові процеси; − фінансова, бюджетна, статистична, податкова звітність; − матеріали внутрішніх і зовнішніх контрольних заходів; − дані, отримані за результатами експертних перевірок, лабораторних аналізів, контрольних замірів тощо; − зовнішня інформація (газетні статті, публікації); − інші документи, матеріали та інформація

Тестування передбачає перевірку рівня досягнення деяких цілей контролю (як частина системних заходів контролю) з метою одержання доказів, які потрібні внутрішньому аудитору для підтвердження аудиторських знахідок, висновків чи оцінних висновків. Тестування має на меті досягнення таких цілей, а саме з'ясування:

− чи імплементовані в процес системні заходи контролю реалізуються так, як визначено вимогами чинних нормативно-правових актів, інших документів (тест на відповідність);

− чи імплементовані в процес системні заходи контролю були ефективними, тобто чи забезпечують вони досягнення визначених цілей і зменшення ризиків (тестування за сутністю).

Під час фінансового аудиту (процесу / окремих трансакцій) тестування ставить за мету такі цілі (цілі контролю):

− відповідність – чи відображені у звітності фінансові операції відповідають правовим нормам (законам, регламентуючим документам, правилам, наказам тощо);

− повнота – чи всі фінансові трансакції внесені до звіту;

− правдивість – чи існували в реальності всі фінансові операції та активи (готівка, обладнання, будівлі), які відображені у фінансовій звітності, інвентаризаційних документах тощо;

− правильність – чи всі фінансові операції або вартість активів були правильно розраховані.

Отже, під час дослідження внутрішні аудитори здійснюють два види тестування:

− тести на відповідність;

− тести за сутністю [27].

Тести на відповідність – це аудиторські тести щодо правильності (відповідності встановленим нормам) реалізації передбачених системних заходів контролю та передумов їхнього застосування [27, с. 29]. Це найбільш широко використовувані тести, які здійснюють внутрішні аудитори та сфокусовані на відповідності.

Існують різні види тестів на відповідність, як-от:

− огляд контрольних процедур, інтерв'ю персоналу – проводиться для оцінки того, чи визначені заходи контролю правильно реалізуються, правильно розуміються персоналом;

− огляд документальних доказів реалізації заходів контролю – наприклад, огляд трансакцій на предмет правильності процедури авторизації та підпису, перегляд виявлених і виправлених помилок. Підписаний документ ще не означає, що був реалізований захід контролю, оскільки підпис може бути поставлений без будь-яких перевірок. Тому цей доказ часто поєднують із спостереженням та інтерв'ю для отримання більш переконливих доказів, що система внутрішнього контролю діє в належний спосіб;

− тестування повного циклу процесу реалізації трансакції з метою оцінки існуючих заходів контролю та їхньої функціональності. Суттєвість доказів водночас повинна враховуватися обережно, тому що позитивні результати тестування процесу / системи

не дають доказів, що заходи контролю працюють належно, а трансакції (чи документи) реалізувалися правильно;

− практичне тестування заходів контролю – наприклад, застосування помилкового інвойсу й перевірка того, чи буде цей інвойс блокований системою обліку. Цей вид тестів потрібно застосовувати обережно та за погодженням із керівником об'єкта аудиту й під наглядом відповідальної особи, щоб не допустити випадкових помилок у системі.

Тести за сутністю – це аналітичні процедури, розроблені для тестування результативності заходів контролю (рівня досягнення цілей контролю), а саме повноти, правильності та законності відображення у фінансовій / бухгалтерській звітності трансакцій або документів, що супроводжують процес / систему [27, с. 30].

Тести за сутністю проводяться з метою:

− забезпечення керівництва додатковими доказами про рівень помилок чи порушень, які є результатом слабкої системи внутрішнього контролю;

− встановлення конкретних сфер, де існують помилки та порушення.

Тестування за сутністю містить оцінку інформації та даних через вивчення взаємозв'язку між ними, дослідження та тестування даних, документів, трансакцій, балансів.

Тестування за сутністю може відбуватися у формі відтворення діяльності та реалізації заходів контролю, наприклад узгодження банківських даних для перевірки правильності процесу тощо.

Залежно від потреб аудиту на різних етапах дослідження тестування та/або документальні перевірки можуть проводитися суцільно чи вибірково із використанням технік аудиторської вибірки. *(У розділі 2 п. 2.2.1 детально розглянуто техніки аудиторської вибірки в процесі планування внутрішнього аудиту).*

Наступним кроком у формуванні доказової бази внутрішнього аудиту є аналіз даних та їхня оцінка. Цей крок передбачає застосування аналітичних процедур, ефективне та дієве використання засобів для аналізу й оцінки інформації та зібраних під час аудиту даних. Оцінка – це результат порівняння зібраних даних (чи аудиторських доказів) відповідно до попередньо визначених критеріїв аудиту.

«*Аналітичні процедури* – це один із видів тестування. Основне призначення аналітичних процедур полягає у виявленні закономірностей у динаміці однорідних даних, а також у встановленні закономірностей у динаміці взаємодії різнорідних даних. На відміну від детального тестування результати виконання аналітичних процедур не дають однозначного висновку щодо предмета тестування. Тому що отримані результати можна інтерпретувати по-різному залежно від контексту.

Аналітичні процедури аудитори проводять упродовж усього процесу аудиту, що дає змогу підвищити його якість і скоротити витрати праці. У період досліджень їх можна виконувати, поєднуючи з іншими аудиторськими процедурами. У виконання аналітичних процедур входять: визначення мети процедури, вибір методу процедури, безпосереднє проведення процедури й аналіз результатів» [27].

Під час виконання аналітичних процедур активно використовується графічне представлення результатів аналізу, наприклад діаграми й графіки. Існує декілька ситуацій, в яких доцільно застосовувати аналітичні процедури в процесі дослідження:

− аналіз загального стану процесу. Аналітичні процедури є основним інструментом здійснення аналізу стану процесу або частини процесу. Досить часто потреба в такому аналізі виникає у зв’язку з відсутністю регламентації досліджуваного процесу. Тому внутрішні аудитори за допомогою аналітичних процедур мають самі провести дослідження та проаналізувати процес;

− визначення «вузьких місць» для детального тестування. Аналітичні процедури застосовують на етапі виконання аудиторського завдання з метою звуження фокусу дослідження. Для цього можуть використовуватися різні підходи до формування даних для проведення таких процедур. Наприклад, якщо відомі основні ризики, які можуть мати вплив на об’єкт внутрішнього аудиту, то можна провести аналіз характеристик цих ризиків за допомогою аудиторських процедур. Отже, пріоритетною для цілей детального тестування буде та частина процесу, яка найбільш вразлива до проаналізованих ризиків;

− виявлення тенденцій. Досить часто під час проведення внутрішнього аудиту потрібно визначити тенденцію певного показника чи явища або групи показників чи явищ. Для цього саме й призначені аналітичні процедури. Результати виявлених тенденцій можуть по-різному використовуватися. Наприклад, встановлення причинно-наслідкових зав'язків під час дослідження процесу. Навіть якщо внутрішній аудитор проводить аналітичну процедуру для кращого розуміння ситуації, це вже позитивно відобразиться на результатах його роботи;

− демонстрація впливу виявлених недоліків. Спостереженнями внутрішніх аудиторів доведено, що аудиторський звіт, який містить аналітичні матеріали, набагато позитивніше сприймається керівництвом, ніж звіт, схожий на «акт ревізії». Основний ефект досягається за рахунок того, що аналітичні матеріали допомагають цілісному сприйняттю інформації в результаті ув'язування фактів у певну загальну картину із наведенням причинно-наслідкових зав'язків. Крім того, результати аналітичних процедур часто представляють графічно (діаграми, графіки тощо), а такий підхід до викладення інформації набагато краще сприймається, ніж суцільний текст.

Аналітичні процедури можуть варіюватися від простих зіставлень (наприклад, аналіз співвідношень, аналіз тенденцій) до широких із застосуванням комп'ютерних програм, які реалізують найновіші статистичні розробки (наприклад, множинний регресійний аналіз, варіантний аналіз).

Застосування різних методів і прийомів аналізу залежить від конкретного виду аналітичної процедури.

«Аналітичні процедури можуть охоплювати, наприклад:

− порівняння інформації / даних досліджуваного періоду зі схожим бюджетом / звітом за попередні періоди;

− зіставлення й аналіз взаємозв'язків між фінансовими та відповідними нефінансовими даними (наприклад, реєстри обліку й фактично виплачена заробітна плата порівняно із тенденцією середньої чисельності персоналу);

− вивчення існуючих зав'язків між різними інформаційними елементами (наприклад, коливання відсоткових ставок порівняно із тенденцією боргових зобов'язань);

− порівняння інформації на більш операційному рівні або даних зі схожими секторами;

− співвідношення, тенденції та регресійний аналіз, аналіз схожості, зовнішній економічний прогноз та інформація тощо» [27].

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

Черговим кроком формування доказової бази внутрішнього аудиту є документування робочих матеріалів, тобто одержаної в процесі аудиту інформації та заходів і результатів аналізу, яка є основою доказової бази для аудиторських знахідок, висновків / оцінних висновків і рекомендацій.

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

− сприяти плануванню, проведенню та нагляду за проведенням аудиту;

− документально підтверджувати інформацію й факти, викладені в аудиторському звіті;

− документувати рівень досягнення цілей аудиту;

− складати основу для проведення щорічних оцінок якості та підготовки програм забезпечення й підвищення якості;

− містити докази на випадок скарг, розслідувань, контролю за матеріалами аудиту;

− сприяти професійному розвитку внутрішніх аудиторів.

Обсяги документування та, відповідно, розмір і наповнення справ внутрішнього аудиту (аудиторських файлів) є різним і залежить від аудиту. Однак незалежний оцінювач, переглядаючи матеріали справи (за потреби), повинен відтворити увесь процес аудиту та знайти відповідні аудиторські документи, що підтверджують аудиторські знахідки, висновки й оцінні висновки.

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

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

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

3.2.2. Заключна робоча зустріч із керівництвом об'єкта аудиту

Останнім кроком на дослідницькому етапі проведення аудиту є заключна зустріч між аудиторською групою та керівництвом об'єкта аудиту. Мета цієї зустрічі – обговорити й узгодити попередні аудиторські знахідки та рекомендації. Така зустріч завжди є доцільним кроком, адже, незалежно від рівня професіоналізму проведеного аудиту, можуть виникнути помилки та/або непорозуміння (неправильне / неоднозначне тлумачення) щодо фактів та аудиторських знахідок, що в підсумку вплине на формулювання аудиторських висновків і рекомендацій.

«Попереднє представлення одержаних знахідок і рекомендацій керівництву об'єкта аудиту забезпечує додаткову впевненість, що знахідки базуються на достовірних фактах / інформації, а підготовлені рекомендації є реалістичними та доцільними. Залучення керівництва об'єкта аудиту до обговорення знахідок і попередніх рекомендацій також автоматично дає початок процесу їхнього розуміння та прийняття» [27].

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

Заключним результатом цього етапу дослідження є формулювання аудиторською групою проєкту аудиторських висновків (знахідок) і рекомендацій. Водночас варто пам'ятати, що рекомендації повинні надаватися, якщо існує потреба в удосконаленні, а в процесі проведення аудиту зібрано достатню доказову базу, що підтверджує таку потребу.

Ключові аудиторські знахідки, виявлені причини проблем та/або ризиків є основними принципами для розробки належних рекомендацій. Для кожного напряму аудиту (фінансового, ІТ або ефективності) характерне своє формулювання як висновків, так і рекомендацій.

3.2.3. Додатковий інструментарій внутрішнього фінансового аудиту

Поряд із традиційними методами, прийомами, способами внутрішнього аудиту потрібно використовувати додатковий інструментарій дослідження. Особливо це актуалізується під час використання процесного підходу в дослідження об'єкта аудиту.

Будь-яка установа чи організація являє собою систему, всередині якої відбувається безліч взаємопов'язаних процесів, які своїм функціонуванням визначають стан усієї організаційної системи. У сучасних умовах процесний підхід до управління вважається одним із найбільш прогресивних, тому широко застосовується в різних сферах діяльності.

Процесний підхід – це розгляд усієї діяльності установи як мережі взаємодіючих процесів, що відбуваються всередині організаційної структури та реалізують мету її існування.

Основними переваги процесного підходу є те, що:

– кожен співробітник прив'язаний до кінцевого результату й відповідає за його якість;

– обмін інформацією здійснюється всередині процесу, що значно скорочує терміни передачі інформації від одного суб'єкта процесу до іншого, внаслідок чого підвищується оперативність і адаптивність діяльності установи;

– розглядаючи весь процес створення продукту від початку й до кінця, можна оптимально планувати ресурси. Це дає змогу скоротити невиправдані витрати;

− істотно скорочуються витрати на управління, що досягається за рахунок вилучення дублювання функцій і зайвих ланок управління;

– розглядаючи всю послідовність дій із створення продукту, можна побачити, на якому етапі процесу існують проблеми, які заходи контролю потрібно запровадити, як можна вдосконалити процес тощо.

Об'єктом управління щодо процесного підходу є процес, під яким розуміють логічно структуровану послідовність заходів, які використовують відповідні ресурси, забезпечують додаткову вартість,

ведуть до «продукту» й організовані з метою досягнення чітко визначених цілей.

Під час проведення внутрішнього аудиту опис процесу (у разі його відсутності в установі) зазвичай проводиться на етапі планування аудиторського завдання (під час виконання аудиторського завдання, у разі потреби, опис можуть уточнювати) і містить такі етапи (рисунок 3.7) [39]:

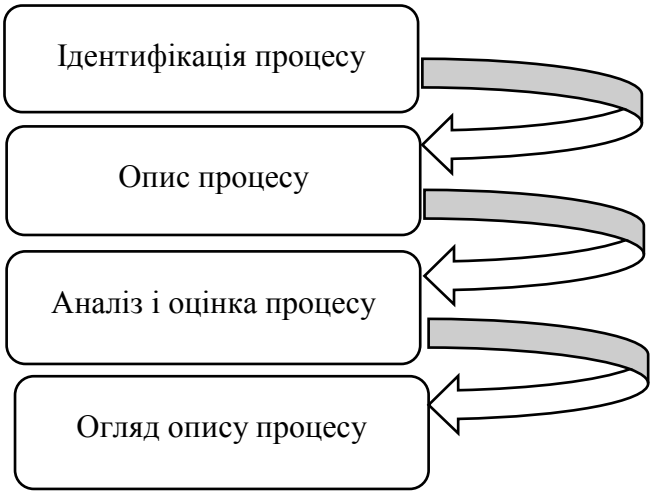


Рисунок 3.7 – Етапи дослідження процесу
під час внутрішнього аудиту

Доцільність використання певної методології опису й аналізу процесів залежить від того, з якою метою ці процеси описуються та аналізуються. У внутрішньому аудиті процеси досліджуються (у разі наявності в установі їхнього опису) чи описуються насамперед для документування прив'язки системи внутрішнього контролю до певного етапу процесу.

Звичайно, можна скласти опис системи внутрішнього контролю без опису відповідного процесу. Проте суттєвим недоліком такого підходу буде відсутність цілісності й зниження інформативності. Оскільки будь-який захід контролю не може розглядатися окремо від етапу процесу, бо контроль має бути з чимось пов'язаний і на щось направлений.

«Тому перевагами опису процесу для внутрішнього аудитора є передусім те, що він визначає:

− чи діють існуючі заходи контролю;

− чи існують більш ефективні заходи контролю, які можна запровадити;

− чи достатньо контролю, чи, навпаки, його забагато;

− чи дія існуючих заходів контролю працює на досягнення цілей» [39].

Перед тим, як починати опис процесу, також треба чітко визначити межі процесу, який буде досліджуватися. Це потрібно для усунення зайвої роботи, тобто не витрачати часу на те, що не знадобиться для виконання аудиторського завдання. Щоб легше було визначитися з межами процесу, потрібно орієнтуватися на основну ціль процесу (або його кінцевий продукт) і використовувати принцип розмежування повноважень.

Універсального правила опису процесу під час проведення внутрішнього аудиту не існує, тому деталізація, візуалізація, підхід до опису процесу може визначатися внутрішнім аудитором самостійно залежно від цілей аудиторського завдання та/або цілей безпосередньо самого опису процесу.

Основною і найбільш трудомісткою частиною опису процесу є розробка послідовності його виконання (опис дій з використанням блок-схем або інших графічних методів представлення процесів, а також тексту).

На практиці існує два основних підходи до опису процесів – графічний і змішаний (блок-схема + текст). Вибір підходу залежить від завдань, які стоять перед внутрішнім аудитором. Для оцінки системи внутрішнього контролю можна обмежитися лише графічним підходом.

Для оцінки процесу, за результатами якої досліджуваний процес може бути вдосконалено, потрібно використовувати як графічний підхід, так і текстовий опис.

Який би підхід внутрішній аудитор не обрав для здійснення опису процесу, йому потрібна інформація про цей процес. Джерелами інформації для опису процесу можуть бути:

− актуалізовані внутрішні регламентуючі документи установи (політики, процедури, регламенти, внутрішні документи з внутрішнього контролю тощо);

− результати інтерв’ювання й анкетування власника та учасників процесу, що досліджується, й аналізу форм документів, які використовуються та формуються під час реалізації процесу;

− підсумки інтерв'ювання й анкетування власника й учасників процесів, що є суміжними процесу, що досліджується;

− висновки, зроблені внутрішнім аудитором на основі спостереження, проведеного в рамках вивчення об'єкта внутрішнього аудиту;

− результати покрокового вивчення всіх дій у процесі на прикладі однієї операції [39].

Зібравши відповідну інформацію про процес, можна приступати до побудови фактичної блок-схеми процесу. *(Приклад блок-схеми процесу надання адміністративної послуги «Видача дозволу на розміщення зовнішньої реклами» наведено в додатку 7).*

Залежно від цілей проведення опису процесу обирається й підхід до здійснення аналізу, який може проводитись на відповідність вимогам внутрішніх документів установи. Під час такого аналізу на блок-схемі потрібно позначити виявлені відхилення практичної реалізації процесу від регламентованої процедури. У разі проведення аналізу процесу з метою оцінки системи внутрішнього контролю треба проаналізувати:

− заходи контролю, що дублюються;

− затримки між кроками;

− непотрібні кроки;

− двозначні ролі та відповідальність;

− час, потрібний на діяльність / цикл;

− операції, не покриті відповідними заходами контролю.

Якщо аналіз процесу проводиться з метою визначення його ефективності та подальшого вдосконалення, то можуть застосовуватися методи на основі суб'єктивних оцінок (SWOT – аналіз, аналіз причин тощо), бенчмаркінг та інші методи оптимізації процесів;

− SWOT-аналіз – це досить простий інструмент, який може бути корисним для внутрішнього аудиту [39, с. 18].

Такий аналіз може проводитись як загалом в установі, так і щодо окремого процесу.

SWOT означає:

− S – Сильні сторони (*Strengths*);

− W – Слабкі місця (*Weaknesses*);

− О – Можливості (*Opportunities*);

− Т – Загрози (*Threats*).

Оцінюючи ці чотири групи чинників, можна оцінити поточну ситуацію:

− Сильні сторони та слабкі місця – це внутрішні чинники (їх можна контролювати та впливати на них): культура установи, репутація, працівники, якість послуг тощо;

− Можливості та загрози – зовнішні чинники (вони не залежать від установи, але на них можна опосередковано впливати): регулювання, законодавство, економіка, тенденції, фінансування тощо.

SWOT – аналіз потрібно розпочинати з пошуку чинників успіху, які впливають на процес. Це в подальшому допоможе визначити найефективніші дії для вирішення існуючих проблем.

Почати можна з простого запитання:

«Що з об'єктом внутрішнього аудиту не так?» Це запитання охоплює весь названий розділ – *Слабкі сторони*.

Далі треба запитати:

«У чому хороший об'єкт внутрішнього аудиту (чим може пишатися)?» Отримуємо список *Сильних сторін*.

Потім можна перейти до зовнішніх чинників, запитуючи:

«Що заважає усвідомити свої сильні сторони або покращити слабкі, які є інші перешкоди чи труднощі?» Це буде розділ *Загроз*.

І нарешті, «Що можна використати для користі з того, що є навколо?» І можна буде записати *Можливості.*

Тепер, коли є чотири списки, можна розмістити їх у SWOT-сітці, яка має вигляд поділеного прямокутника (додаток 8).

«Під час здійснення оцінки об'єкта внутрішнього аудиту може застосовуватися досить новий для українських внутрішніх аудиторів інструмент – бенчмаркінг. Під терміном «бенчмаркінг» розуміється один з методів удосконалення діяльності. Назва методу походить від англійських слів «bench» (рівень, висота) і «mark» (відмітка). Це словосполучення трактується як «еталонне порівняння». Багато організацій у світі застосовують бенчмаркінг, використовуючи різні його форми, і розглядають еталонне зіставлення як інструмент удосконалення бізнесу й досягнення конкурентних переваг» [39].

Насамперед еталонне зіставлення допомагає зрозуміти причини невідповідностей в окремих галузях і сприяє подоланню відставання від конкурентів на основі порівняння й аналізу своєї діяльності з діяльністю кращих установ та організацій.

Розрізняють три етапи бенчмаркінгу (рисунок 3.8) [39, с. 20]:

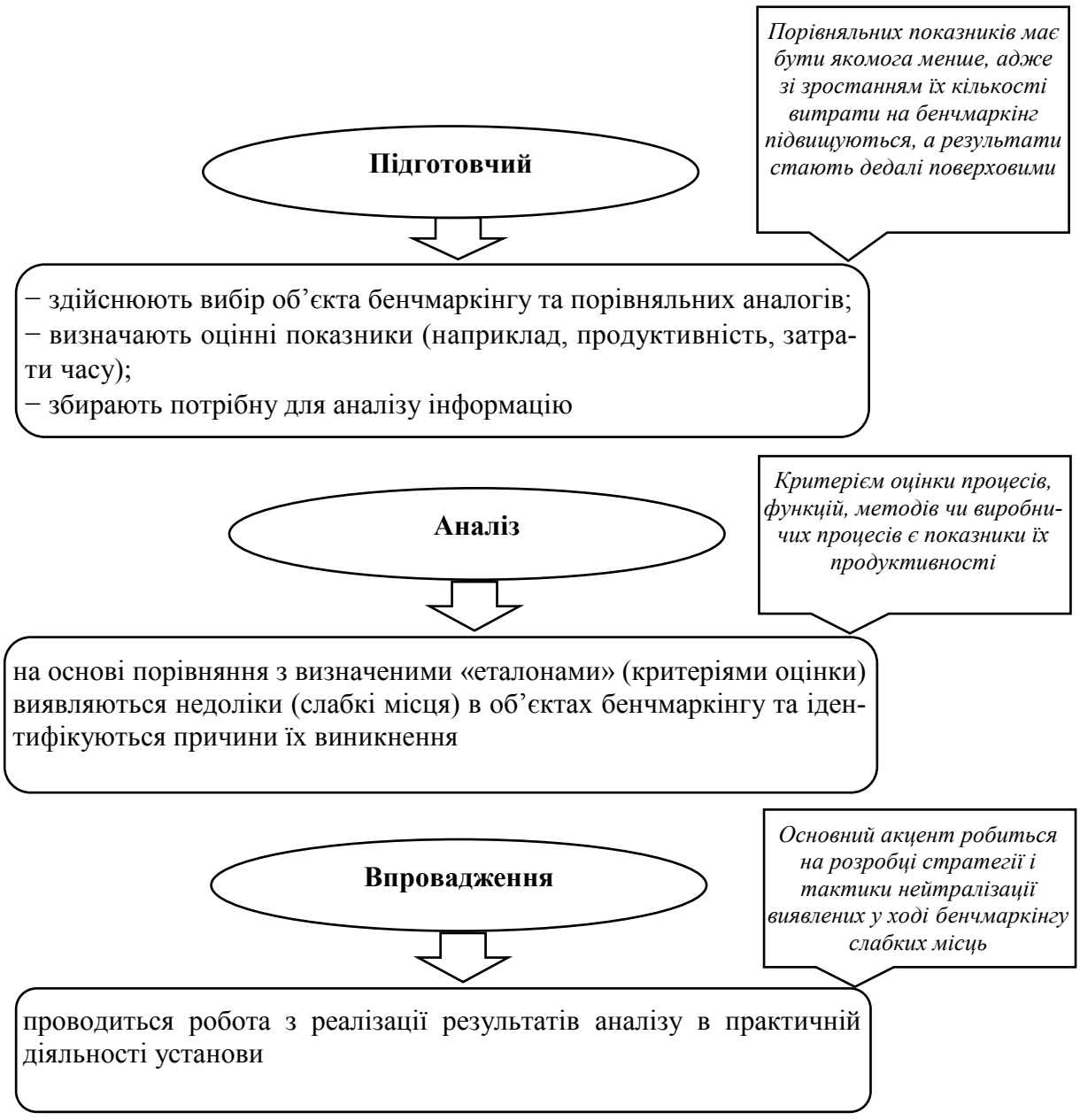


Рисунок 3.8 – Етапи бенчмаркінгу

Бенчмаркінг може також розглядатися як метод управління ефективністю різних сфер діяльності (виробництва, збуту, логістики, фінансів, кадрової політики та ін.), заснований на порівняльному аналізі роботи установи, організації з кращими представниками галузі (або інших галузей), який полягає в оцінці власної й

галузевої ефективності, ідентифікації та вивченні роботи галузевих лідерів і впровадження найкращих галузевих досягнень у свою діяльність.

Отже, використання додаткового інструментарію внутрішнього контролю сприяє визначенню так званих «вузьких» місць будь-якого досліджуваного процесу з погляду як системи внутрішнього контролю, так і структури, і змісту самого процесу, а також за результатами застосування методів оптимізації процесів допомагає розробити бажану модель оптимізованого процесу «як має бути».

3.3. Етап узагальнення результатів внутрішнього фінансового аудиту та надання аудиторських рекомендацій

3.3.1. Структура, зміст і порядок формування аудиторського звіту

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

Аудиторський звіт переслідує три основні цілі:

− інформувати керівництво установи щодо результатів аудиту та стану об’єкта аудиту;

− переконати керівництво установи, що аудиторські висновки (знахідки) та рекомендації дієві й важливі;

− переконати керівництво установи вжити відповідні дії.

«Звіт за результатами внутрішнього аудиту повинен відповідати таким характеристикам:

1) точність – звіт повинен базуватися на точних і достовірних фактах;

2) чіткість – звіт повинен бути зрозумілим, чітким, не містити неоднозначних трактувань. Текст має бути доступним, а не потребувати додаткових коментарів і роз’яснень;

3) об’єктивність – знахідки й рекомендації повинні бути об’єктивними та якісно відображати важливі аспекти дослідження;

4) лаконічність – звіт повинен бути чітким, не переобтяженим зайвою інформацією, однак це не означає, що звіт має бути коротким;

5) правдивість – звіт повинен у дипломатичний спосіб представляти «чутливі для об’єкта аудиту» аспекти. Фокусуватися на подальшому вдосконаленні, а не на несуттєвій критиці людей чи попередніх подій;

6) своєчасність – звіт готується у визначені терміни;

7) мати коригуючий характер – звіт має містити посилання, зроблені на коригуючі дії, проведені в процесі (за результатами) аудиту. Така інформація завжди додає цінності аудиторському звіту» [51].

Стосовно змісту, методів підготовки аудиторських звітів, то підходи до них можуть варіюватись, однак існує стандартна структура, яка може бути використана для підготовки звіту.

Так, типовий аудиторський звіт має таку структуру:

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

− резюме. Призначено для тих, хто не має часу для читання всього звіту та повинен зосередитися на найважливіших його аспектах, зазвичай – для керівників установ;

− вступ. Може містити посилання на попередні дослідження об’єкта аудиту, розкривати причини проведення аудиту, проблеми аудиту, а також містити фонову інформацію / окремі її аспекти, наприклад може зосередитись на межах / початкових обмеженнях аудиту, основних питаннях дослідження, методах і критеріях;

− опис об’єкта аудиту. Може стосуватися специфіки відповідних галузей, особливостей організації процесів, відповідного законодавства, правил та інструкцій тощо. Мета цього розділу – надання читачеві, незнайомому з об’єктом аудиту, основної інформації, потрібної для розуміння подальших розділів звіту;

− результати аудиту є фактично основною частиною аудиторського звіту, в якій аудитор викладає доказову базу за кожним питанням аудиту й описує аудиторські кроки, проведені в процесі дослідження. Оскільки цей розділ зазвичай є великим за обсягом сторінок, він потребує чіткої структуризації інформації для кращого сприйняття аудиторського звіту;

− аудиторські висновки (знахідки). Цей розділ внутрішній аудитор формує самостійно з огляду на результати аудиту та зібрану доказову базу. Ієрархія аудиторських висновків передбачає:

а) оцінний висновок, який характеризує загальний стан достовірності та справедливості фінансової звітності установи та/або відповідності процесів і процедур вимогам законодавства, інших документів (може бути лише один у рамках одного об'єкта аудиту);

б) висновки та *аудиторські знахідки.* Висновки формулюють за результатами аудитів, наприклад, якщо фінансовий аудит сфокусований на якості системних заходів контролю у фінансовому процесі, можуть бути сформульовані висновки щодо конкретних проблем у системі контролю. У такому разі аналізується взаємозв'язок між існуючими проблемами та/або ризиками і їхніми причинами. Фактичні знахідки є частиною доказової бази аудиторського звіту й описуються в аналітичній частині звіту, а на їхній основі формулюють аудиторські висновки. Проте в окремих випадках вони можуть бути і єдиним результатом дослідження. Наприклад, якщо аудитору ставиться завдання оцінити, чи існують певні проблеми або ризики в процесі (системні помилки в процесі фінансових трансакцій).

«Аудиторські висновки (знахідки), незалежно від обраного способу представлення, повинні враховувати такі особливості:

− вони не повинні бути неочікуваними. Кожен висновок (знахідка) має бути обґрунтованим, представленою у звіті доказовою базою;

− вони повинні бути пов'язані із вступною частиною звіту, інакше кажучи, представляти відповідь на проблему, визначену ще до початку проведення аудиту;

− вони мають бути чіткими, короткими та не містити неоднозначних тверджень. Інакше кажучи, не повинні переобтяжуватися

деталями, представлення яких має міститись у попередній частині звіту;

− рекомендації зазвичай виносяться в окремий розділ, який міститься наприкінці аудиторського звіту. Рекомендації повинні зосередитися на тому, що має бути змінено в реалізації об'єкта аудиту, також вони мають містити конструктивні пропозиції щодо усунення всіх недоліків і мати на меті вдосконалення діяльності» [27].

Вищенаведена структура аудиторського звіту носить лише рекомендаційний характер, її складові не є ні обов'язковими, ні вичерпними.

У процесі підготовки аудиторського звіту можна виділити декілька кроків, які представлено на рисунку 3.9.

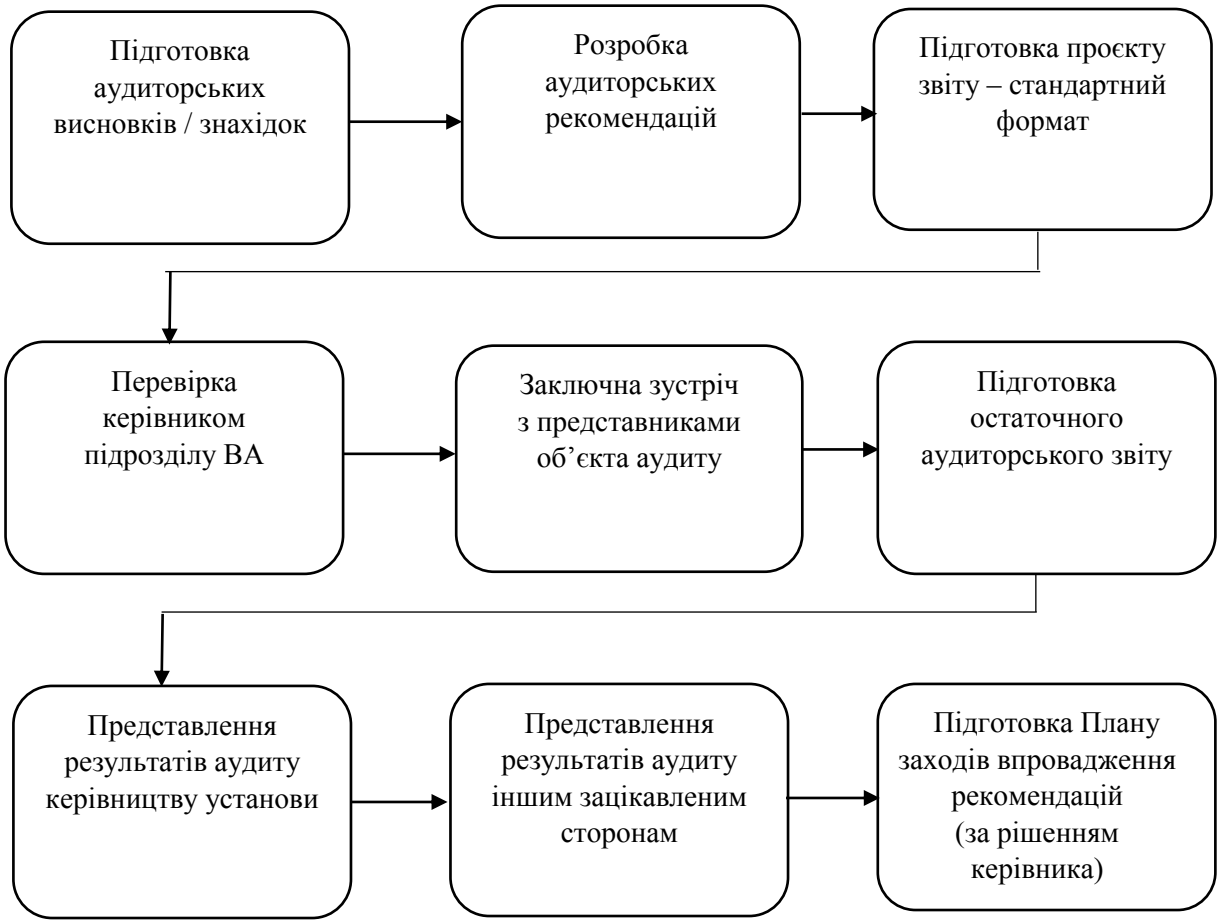


Рисунок 3.9 – Послідовність підготовки аудиторського звіту

Аудиторські знахідки повинні бути написані в спосіб, який дає змогу чітко розмежувати докази, слабкі сторони, ризики та цілі контролю й бути основою для розробки корисних рекомендацій для об'єкта аудиту.

З аудиторського звіту має бути зрозуміло, чи аудиторські знахідки формують базу для оцінного висновку або аудиторських висновків, чи лише констатуються як фактичні знахідки. У кінцевому рахунку знахідки мають бути достатніми, щоб дати відповіді на ключові питання аудиту (які можуть бути відображені в оцінному висновку чи аудиторському висновку).

«Особливо актуальним для фінансових аудитів є те, що підготовлені на основі аудиторських доказів аудиторські знахідки повинні бути точними й конкретними, а не загальними. Внутрішні аудитори мають уникати таких виразів, як «у багатьох випадках», «значна частина», «вищий / значний рівень» тощо, а терміни «багато» чи «великі» повинні бути замінені конкретною та об'єктивною інформацією. Наприклад: «розмір вибірки становить 5 % інвойсів від 1 000, що в гривнях становить 750 тис. грн від загальної суми 2,5 млн гривень» [27].

Розробка аудиторських рекомендацій здійснюється з метою вдосконалення досліджених аспектів діяльності об'єкта аудиту, яке дасть змогу уникнути невідповідності між існуючою в діяльності об'єкта аудиту ситуацією (яка підтверджується аудиторськими знахідками) та бажаною ситуацією (у разі якої заходи контролю покривають залишкові ризики й досягають цілі).

Сформульовані внутрішнім аудитором рекомендації повинні бути:

− доцільними, обґрунтованими та безпосередньо стосуватись визначених цілей;

− зрозумілими;

− конкретними (тобто максимально чітко визначати особу / коло осіб, відповідальних за їх реалізацію);

− визначеними в часі (одноразовими на конкретну дату, послідовними чи періодичними);

− економними (це означає, що кошти на проведення заходів не повинні перевищувати очікуваного ефекту).

Зазвичай аудитори повинні починати із визначення «бажаної ситуації» у взаємозв'язку із цілями державного органу. Водночас вони мають уникати написання досить загальних аудиторських рекомендацій або, навпаки, рекомендувати використання

конкретних процедур, інструкцій, посібників, програмних продуктів тощо без пояснення, як це створить додаткову цінність для об'єкта аудиту.

Окремо варто звернути увагу на потреби в чіткому усвідомленні різниці між аудиторськими рекомендаціями та обов'язковими вимогами, складеними на їхній основі. У цьому контексті потрібно чітко розмежовувати сфери відповідальності керівника та внутрішнього аудитора.

Підготовка проєкту аудиторського звіту (структура та перевірка) здійснюється з використанням робочих документів, в яких відображено уніфіковане документування всіх знахідок із перехресним посиланням на конкретні робочі документи, зазначенням джерел отримання даних, передумов для визначення розміру вибірки та ключових елементів її розрахунку (рівня гарантії, матеріальності тощо), пояснень скорочень, символів чи позначок, які використовуються в робочих документах та аудиторському звіті.

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

Під час другого читання керівник підрозділу внутрішнього аудиту повинен звертати особливу увагу на дотримання в звіті всіх 7 характеристик якісно підготовленого звіту *(наведені на початку цього параграфа)*.

«Метою проведення заключної зустріч із представниками об'єкта аудиту є:

− досягнення згоди із об'єктом аудиту щодо тексту звіту, окремих доказів, аудиторських знахідок, висновків, оцінного висновку, а також рекомендацій;

− врегулювання спірних аспектів звіту, уникнення в звіті неточностей, помилок тощо;

− досягнення домовленостей щодо термінів представлення коментарів у разі наявності розбіжностей між аудиторською групою та об'єктом аудиту» [51].

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

Якщо виникають розбіжності щодо аудиторських знахідок і рекомендацій, керівництво об'єкта аудиту письмово у встановлений на заключній зустрічі термін подає коментарі щодо спірних аспектів.

На основі проєкту аудиторського звіту, враховуючи зауваження керівника підрозділу внутрішнього аудиту та коментарі об'єкта аудиту, завершується підготовка аудиторського звіту. Якщо аудиторською групою приймаються коментарі, представлені об'єктом аудиту щодо знахідок і рекомендацій, то в аудиторський звіт вносяться відповідні зміни.

Якщо надані об'єктом аудиту коментарі до проєкту звіту не приймаються, аудиторська група може у формі додатка до звіту представити свої висновки на коментарі. Це повинно допомогти керівництву органу влади ухвалити рішення щодо підтримки чи ні аудиторських знахідок і рекомендацій.

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

Представлення результатів внутрішнього аудиту керівництву державного органу / об'єкта аудиту здійснює керівник підрозділу внутрішнього аудиту (або керівник аудиторської групи). Він доповідає про кінцеві результати аудиту керівництву відповідного органу влади (установи), об'єкта аудиту та (у деяких випадках) зовнішнім зацікавленим сторонам. У разі потреби доведення результатів аудиту до зовнішніх зацікавлених сторін він повинен насамперед оцінити потенційні ризики й обговорити їх із керівництвом відповідного органу влади (установи).

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

− доцільності впровадження аудиторських рекомендацій;

− вжиття інших заходів, передбачених за результатами аудиту.

Після ухвалення відповідного рішення керівництвом органу влади (установи) керівник підрозділу внутрішнього аудиту повинен направити копію та/або презентувати аудиторський звіт об'єкту аудиту та в разі потреби іншим зацікавленим сторонам. Рішення щодо направлення інформації про результати аудиту (або копії аудиторського звіту) іншим зацікавленим сторонам, які зі свого боку повинні гарантувати належне використання аудиторських результатів, є виключно в компетенції керівника органу влади (установи).

Після ознайомлення із аудиторським звітом керівник органу влади має дати вказівку (внутрішньому аудитору, яким підготовлено аудиторський звіт, або іншій посадовій особі) щодо способу їхнього подальшого впровадження. Зазвичай у таких випадках за вказівкою керівника готуються обов'язкові вимоги керівництву об'єкта аудиту або іншим відповідальним посадовим особам. Для зручності під час підготовки обов'язкових вимог рекомендується формувати їх як *План заходів впровадження аудиторських рекомендацій*, зразок якого наведено в додатку 9.

3.3.2. Відстеження результатів впровадження аудиторських рекомендацій

Логічним та остаточним завершенням внутрішнього аудиту є етап відстеження результатів впровадження аудиторських рекомендацій, який забезпечує такі основні цілі:

− підвищує результативність аудиторських звітів;

− стимулює осіб, відповідальних за реалізацію визначених заходів, до практичного впровадження розроблених рекомендацій;

− оцінює діяльність аудиторської групи;

− стимулює ініціативу до навчання та розвитку, оскільки розроблення й практична реалізація заходів із відстеження впровадження рекомендацій сприяють підвищенню фахового рівня та набуттю практичного досвіду.

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

«У процесі звітування за результатами відстеження впровадження аудиторських рекомендацій особлива увага керівництва органу звертається на взаємозв'язок між аудиторськими знахідками та відповідними рекомендаціями» [27, с. 41]. Взаємозв'язок між пріоритезацією рекомендацій та їхнім відстеженням наведено на рисунку 3.10.

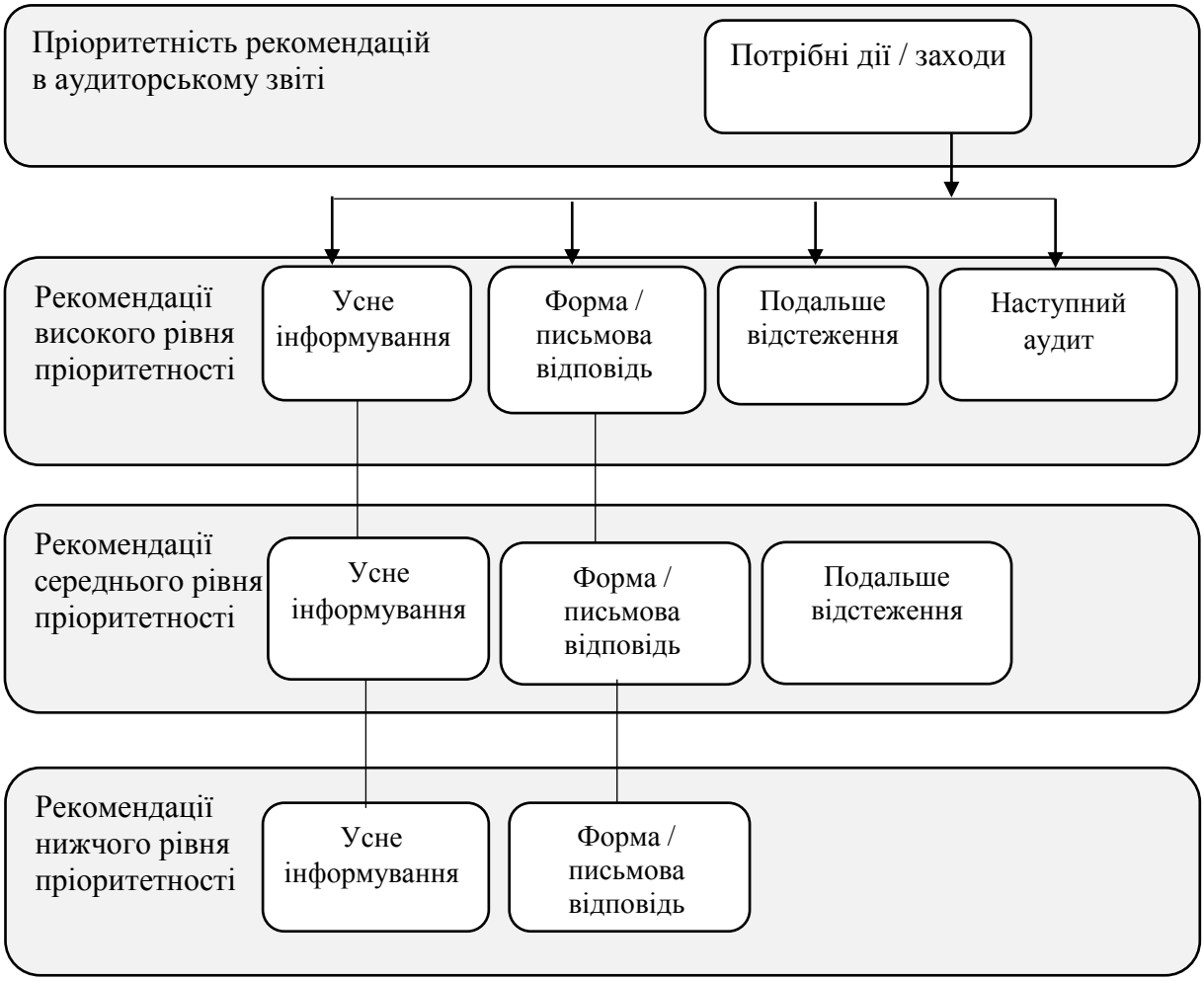


Рисунок 3.10 – Взаємозв'язок між пріоритезацією рекомендацій та їхнім відстеженням

«Виділяють чотири рівні заходів відстеження аудиторських рекомендацій:

− *усне інформування* – найпростіший спосіб відстеження аудиторських рекомендацій, який передбачає регулярне спілкування із відповідальними за впровадження рекомендацій фахівцями об'єкта аудиту, спостереження, аналіз прогресу діяльності тощо. Це може бути зроблено швидко, однак дає обмежені докази вжиття заходів;

− *документальне відстеження* – такий спосіб передбачає офіційне листування із відповідальними за впровадження рекомендацій фахівцями, направлення їм періодичних нагадувань, запитів тощо; застосування форм (опитувальників) для одержання підтвердження від об'єкта аудиту про вжиті заходи. Письмова відповідь забезпечує більш якісні докази вжиття заходів, але все ще потребує незалежної перевірки внутрішніми аудиторами рівня впровадження рекомендацій;

− *фактичне відстеження* – передбачає короткі візити на об'єкт аудиту та прямий зв'язок внутрішніх аудиторів із об'єктом аудиту для збору доказів щодо заходів із впровадження рекомендацій;

− *послідуючий аудит* – проведення досліджень стану впровадження рекомендацій, наданих за результатами попередньо проведених аудитів» [27, с. 42].

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

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

Відстеження та моніторинг результатів впровадження аудиторських рекомендацій є частиною процесу управлінської підзвітності. Адже інформація, отримана за результатами відстеження

результатів впровадження аудиторських рекомендацій, забезпечує регулярний, надійний і важливий внесок у процес управління ризиками в системі відповідного органу влади. Разом з іншими чинниками така інформація формує основу для щорічної актуалізації ризиків у системі відповідного органу влади, на підставі яких зі свого боку формуються плани аудиторської діяльності. Керівник підрозділу внутрішнього аудиту є відповідальним за надання інформації стосовно зміни рівня ризиків у системі органу влади (установи) керівництву.

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

Отже, результати впровадження аудиторських рекомендацій повинні системно відстежуватися, а реалізовані заходи мають оцінюватися й постійно доповідатися керівництву органу влади. Лише такий підхід забезпечує та демонструє керівникові органу влади (установи) ефективність і результативність діяльності підрозділу внутрішнього аудиту.

Питання для самоконтролю

1. Етапи процесу внутрішнього фінансового аудиту та їхня характеристика.
2. Види планування аудиторського дослідження та їхня характеристика.
3. Порядок проведення попереднього дослідження й планування внутрішнього аудиту.

4. Зміст етапу «постановка завдання» внутрішнього аудиту.

5. Збір інформації для попереднього планування внутрішнього аудиту.

6. Мета проведення зустрічі-представлення з представниками об’єкта аудиту під час планування внутрішнього аудиту.

7. Зміст програми з внутрішнього аудиту.

8. Поняття референтних моделей та їхнє використання в плануванні внутрішнього аудиту.

9. Порядок формування референтних моделей для цілей внутрішнього аудиту.

10. Поняття аудиторських доказів та вимоги для їхнього використання в дослідному етапі внутрішнього аудиту.

11. Методи та джерела формування доказової бази внутрішнього аудиту.

12. Традиційні методи отримання аудиторських доказів.

13. Документування робочих матеріалів внутрішнього аудиту.

14. Мета заключної зустрічі внутрішніх аудиторів з керівництвом об’єкта аудиту.

15. Характеристика додаткового інструментарію внутрішнього аудиту для формування доказової бази.

16. Аудиторський звіт: структура, зміст, порядок формування.

17. Види аудиторських висновків за результатами внутрішнього аудиту.

18. Представлення результатів внутрішнього аудиту керівництву об’єкта аудиту.

19. Мета розробки рекомендацій за результатами внутрішнього аудиту та їхня реалізація керівництвом об’єкта внутрішнього аудиту.

20. Процес відстеження результатів впровадження аудиторських рекомендацій.

Практичні завдання та приклади їх вирішення

Завдання 1. Під час проведення внутрішнього аудиту об'єктом дослідження є система управління ризиками державного органу, водночас змінною внутрішнього аудиту може бути визначено «Управління ризиками», а одним із критеріїв оцінки – «Застосування керівництвом на всіх рівнях управління державним органом підходу задокументованої оцінки ризиків».

Потрібно:

1. Визначити операціоналізм змінної та критерію оцінки, тобто розкрити їхнє значення, використовуючи словесний формат.

2. Відповідь оформити у формі таблиці.

Змінна	Критерій	Операціоналізм

Приклад рішення

Змінна	Критерій	Операціоналізм
Управління ризиками	Керівництво на всіх рівнях установи застосовує підхід задокументованої оцінки ризиків	Процес оцінки ризиків на кожному рівні установи є відстежуваним
		Операційне керівництво проводить власний аналіз ризиків
		Результати оцінок ризиків повідомляються й обговорюються
		Відповідні зміни вносяться на основі проведеної оцінки ризиків

Завдання 2. Під час проведення внутрішнього аудиту аудитори, оцінюючи адекватність системи внутрішнього контролю в певному процесі, визначили змінну «Цілі внутрішнього контролю у процесі», а критерії оцінювання «Цілі сформульовані за принципом SMART».

Потрібно:

1. Визначити операціоналізм змінної та критерію оцінки, тобто розкрити їхнє значення, використовуючи словесний формат.

2. Відповідь оформити у формі таблиці.

Змінна	Критерій	Операціоналізм

Примітка. SMART-мета, принцип роботи. SMART (від англ. specific, measurable, achievable, relevant, time bound – конкретика, вимірність, досяжність, актуальність і обмеженість за часом) – це методика цілепокладання, яка допомагає об'єднати бажання, потреби та можливості в конкретну, досяжну мету.

Завдання 3. Під час проведення внутрішнього аудиту досліджується економічність та ефективність процесу закупівель, водночас змінною може бути визначено «Процедури закупівлі», а одним із можливих критеріїв оцінки – «Відсоток загальної вартості договорів, укладених за результатами конкурентних процедур закупівель».

Потрібно:

1. Визначити операціоналізм змінної та критерію оцінки (тобто розкрити значення змінної й критерію оцінки), використовуючи підхід до його визначення у форматі відсоткового співвідношення.

Примітка. Один із показників, який застосовують під час оцінки системи державних видатків та фінансової підзвітності (PEFA).

Завдання 4. Під час проведення внутрішнього аудиту проводилося дослідження оцінки ефективності управління певним процесом.

Потрібно:

1. Використовуючи для порівняння цикл Демінга (цикл PDCA), визначити змінні та критерії оцінки ефективності управління певним процесом.

2. Для кожної змінної та критеріїв визначити операціоналізм (тобто розкрити значення змінної та критерію оцінки) у форматі бальних оцінок. Врахуйте, що у 0–10 балів оцінюються змінні та критерії, якщо немає доказів, лише окремі підтвердження, а у 91–100 балів, якщо є надійні, достатні докази.

Відповідь оформити у формі таблиці.

Змінна	Критерії	Операціоналізм						Разом
		0–10 балів (немає доказів, лише окремі підтвердження)					9–100 балів (надійні, достатні докази)	
Планування								
……..								

Примітка. Цикл (модель) Де́мінга – модель безперервного поліпшення процесів, цикл PDCA – плануй (Plan), роби (Do), перевіряй (Check), впливай (Act).

Завдання 5. Під час проведення внутрішнього аудиту аудитори оцінюють адекватність системи внутрішнього контролю в певному процесі, використовуючи модель COSO як модель для порівняння.

Потрібно:

1. Визначити змінні аудиту відповідно до моделі COSO.

Завдання 6. До функції Міністерства X належить, зокрема, планування, виконання та звітування за такими напрямами політики та пов'язаними із ними завданнями:

1. Будівництво інфраструктури дорожнього господарства.
2. Регулювання руху дорожньою інфраструктурою.
3. Видача прав водія та посвідчень.

Політична ієрархія Міністерства X містить у собі міністра та трьох заступників міністра. Заступникам міністра відведені власні ролі та обов'язки в загальній політиці організації.

Загалом Міністерство X нараховує 165 співробітників, що розподілені так:

Головне управління дорожньої інфраструктури – 80.

Головне управління з регулювання дорожнього руху – 75.

Основними функціями Головного управління дорожньої інфраструктури є:

1) розширення й зміцнення співробітництва в галузі транспорту з метою сприяння розвитку стабільних транспортних систем;

2) організація будівництва, реконструкції, ремонту й утримання автомобільних доріг;

3) забезпечення проведення заходів з підготовки єдиної транспортної системи України та відбудова автомобільних доріг до сталого функціонування в особливий період;

4) забезпечення належної якості робіт з проєктування, будівництва, реконструкції, ремонту й утримання автомобільних доріг загального користування;

5) видання дозволу на розміщення, будівництво споруд, об'єктів дорожнього сервісу, автозаправних станцій, прокладення інженерних мереж і виконання інших робіт у межах смуги відведення автомобільних доріг;

6) ухвалення рішень щодо демонтажу технічних засобів і рекламоносіїв, що встановлені в межах смуги відведення автомобільної дороги з порушенням вимог законодавства.

Основними функціями Головного управління з регулювання дорожнього руху є:

1) удосконалення регулювання дорожнього руху з метою забезпечення безпеки учасників дорожнього руху та підвищення ефективності використання транспортних засобів;

2) визначення основних вимог щодо організації, регулювання й керування дорожнім рухом;

3) здійснення контролю за дотриманням правил утримання автомобільних доріг, вулиць, залізничних переїздів і правил користування ними;

4) регулювання дорожнього руху з використанням технічних засобів та автоматизованих систем;

5) проведення державної реєстрації (перереєстрації) та обліку транспортних засобів усіх типів; прийняття державних іспитів на право керування транспортними засобами всіх категорій;

6) видання реєстраційних і дозвільних документів на транспортні засоби, посвідчення водія, довідки щодо стану безпеки дорожнього руху й обставин дорожньо-транспортних пригод фізичним і юридичним особам;

7) виявлення та ведення обліку аварійно-небезпечних ділянок доріг і вулиць, місць концентрації дорожньо-транспортних пригод.

2020 року Міністерству Х був доведений річний (фактичний) бюджет у розмірі 250 млн євро. Інвестиції, субсидії та регулювання (штрафи) – це найбільш поширені види політики та діяльності Міністерства Х. Найбільш масштабний інвестиційний проєкт – це будівництво нового тунелю через гірський хребет, який відділяє столицю від сільськогосподарських районів у середині країни. Проєкт будівництва розрахований на 5 років (2021–2026 рр.), його оцінна вартість становить 75 млн євро. Підрядник на виконання будівельних робіт був визначений за результатами відкритого міжнародного тендеру.

Найбільш вагомий рівень субсидій здійснюється Міністерством Х власникам земельних ділянок за висаджування дерев уздовж основних доріг для того, щоб компенсувати забруднення навколишнього середовища від дорожнього транспорту.

На ці цілі в рік виділяються субсидії в розмірі 5 млн євро. Однак попит на ці субсидії значно перевищує наявний бюджет. Субсидії розподіляються за принципом: хто перший надає заявку на отримання субсидій, той першим її отримає.

Щорічно міністру доповідають про виконання всіх планових показників. Проте в засобах масової інформації часто критикують Міністерство через те, що воно із затримками видає дозволи на розміщення, будівництво споруд, об'єктів дорожнього сервісу, автозаправних станцій, прокладення інженерних мереж, затягує процес проведення державної реєстрації (перереєстрації) та обліку транспортних засобів, а також здійснює несправедливий розподіл субсидій за принципом «одним – усе, а іншим – нічого».

Рахункова палата регулярно інформує про значні обсяги нецільового використання коштів та зловживань, пов'язаних із цією системою субсидій.

Потрібно:

1. З огляду на описану вище інформацію визначте 1 стратегічну та 2 операційні цілі Міністерства з використанням SMART-підходу.

2. З урахуванням визначених цілей сформулюйте в причинно-наслідковому зв'язку 3–4 ризики.

РОЗДІЛ 4
ОЦІНКА ЯКОСТІ ВНУТРІШНЬОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ В ОРГАНАХ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ

4.1. Передумови та нормативне регулювання оцінки якості внутрішнього фінансового аудиту в державних органах.

4.1.1. Нормативне регулювання оцінки якості внутрішнього фінансового аудиту: міжнародна та вітчизняна практики.

4.1.2. Актуальність і проблеми формування KPI для оцінки якості внутрішнього фінансового аудиту.

4.1.3. Основні етапи розробки збалансованої системи KPI для оцінки якості внутрішнього фінансового аудиту.

4.1.4. Міжнародна практика формування системи KPI для оцінки якості внутрішнього фінансового аудиту (на прикладі аудиторської служби Королівства Нідерланди).

4.2. Основні аспекти внутрішньої оцінки якості внутрішнього фінансового аудиту в державних органах.

4.2.1. Підходи до проведення внутрішньої оцінки якості внутрішнього фінансового аудиту.

4.2.2. Використання результатів оцінки якості внутрішнього фінансового аудиту для формування Програми забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту.

4.3. Зовнішня оцінка якості діяльності підрозділів внутрішнього аудиту в державних органах.

4.3.1. Суб'єктність оцінювання діяльності підрозділів внутрішнього аудиту.

4.3.2. Планування та організаційні аспекти зовнішніх оцінок.

4.3.3. Основні напрями та методи зовнішніх оцінок діяльності підрозділів внутрішнього аудиту.

4.3.4. Оформлення, реалізація та моніторинг результатів зовнішніх оцінок діяльності підрозділів внутрішнього аудиту.

4.1. Передумови та нормативне регулювання оцінки якості внутрішнього фінансового аудиту в державних органах

4.1.1. Нормативне регулювання оцінки якості внутрішнього фінансового аудиту: міжнародна та вітчизняна практики

Забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту є важливим аспектом діяльності з внутрішнього аудиту в державному органі. Постійна та періодична оцінка всього спектра діяльності з внутрішнього аудиту є основою забезпечення його належної якості та розвитку функції внутрішнього аудиту в державних органах відповідно до вимог національного законодавства та кращих вітчизняних і міжнародних практик.

Заходи з гарантування якості внутрішнього аудиту обов'язково *повинні містити як внутрішні, так і зовнішні оцінки якості*. Відповідно до СВА 4 «Забезпечення та підвищення якості» [15] оцінка якості внутрішнього аудиту здійснюється керівником підрозділу внутрішнього аудиту (внутрішня оцінка якості) та Міністерством фінансів через проведення оцінки функціонування системи внутрішнього аудиту (зовнішня оцінка якості). Аналогічні вимоги щодо проведення як внутрішніх, так і зовнішніх оцінок якості внутрішнього аудиту передбачені МСППВА 1311 «Внутрішні оцінки», МСППВА 1312 «Зовнішні оцінки» [17].

«*Внутрішня і зовнішня оцінки якості внутрішнього аудиту* – це процес дослідження й аналізу діяльності з внутрішнього аудиту в державному органі з метою оцінки функції внутрішнього аудиту на предмет відповідності національним стандартам, кодексам, правилам та іншим вимогам нормативно-правових актів у сфері внутрішнього аудиту, оцінки ефективності реалізації функції та визначення заходів з її покращення (рекомендацій щодо вдосконалення системи внутрішнього аудиту)» [66, с. 8].

Основним завданням оцінки якості є визначення сфер діяльності з внутрішнього аудиту, які потребують покращення та вдосконалення.

У п. 4 СВА 4 «Забезпечення та підвищення якості» зазначено, що «внутрішня та зовнішня оцінка якості повинні стосуватись усіх аспектів діяльності з внутрішнього аудиту» [15], зокрема:

− організаційно-правових засад функціонування підрозділу внутрішнього аудиту;

− кадрової політик;

− внутрішньої нормативно-правової бази з питань внутрішнього аудиту;

− системи планування діяльності з внутрішнього аудиту;

− організації та проведення внутрішніх аудитів, документування їхніх результатів;

− результативності внутрішніх аудитів і реалізації їхніх результатів;

− моніторингу впровадження аудиторських рекомендацій;

− звітування про діяльність з внутрішнього аудиту;

− взаємодії з внутрішніми та зовнішніми зацікавленими структурами тощо.

Оцінювання якості стосується як безпосередньо роботи підрозділу внутрішнього аудиту, так і діяльності з внутрішнього аудиту в державному органі загалом, зокрема вищого керівництва та операційних підрозділів. Наприклад, у частині забезпечення керівником державного органу належних умов для проведення внутрішнього аудиту (укомплектування підрозділу, добору кадрів відповідної кваліфікації, забезпечення систематичного підвищення їхньої кваліфікації, вжиття відповідних заходів реагування за результатами проведення внутрішніх аудитів тощо).

Під час проведення оцінок якості доцільно застосовувати також бенчмаркінг, тобто оцінювати діяльність не лише з погляду відповідності національному законодавству та стандартам, але й порівняння з кращими практиками (національними та міжнародними).

За МСППВА 1311 «Внутрішні оцінки» внутрішнє оцінювання якості повинно проводитися як:

− «постійний моніторинг діяльності функції внутрішнього аудиту;

− періодична самооцінка або оцінка, що виконуються іншими співробітниками організації, які володіють достатніми знаннями практики внутрішнього аудиту» [17].

У МСППВА дано роз'яснення, що «постійний моніторинг є невід'ємною частиною повсякденного нагляду, перевірки та оцінки функції внутрішнього аудиту. Постійний моніторинг входить до регулярних політик і практик управління функцією внутрішнього аудиту та передбачає застосування процесів інструментів та інформації, що вважаються вагомими для оцінки відповідності Кодексу етики та Стандартам.

Періодичні оцінки проводяться для визначення відповідності Кодексу етики та Стандартам. Достатні знання практики внутрішнього аудиту передбачають щонайменше розуміння всіх елементів «Основних положень міжнародної професійної практики» [17].

Відповідно до СВА 4 «Забезпечення та підвищення якості» «внутрішня оцінка якості передбачає постійний моніторинг діяльності з внутрішнього аудиту та періодичні оцінки діяльності з внутрішнього аудиту, які проводить керівник підрозділу внутрішнього аудиту». Крім того, п. 5, п. 6 цього Стандарту уточнюють, що «періодична оцінка діяльності з внутрішнього аудиту проводиться не рідше одного разу на рік. Постійний моніторинг діяльності з внутрішнього аудиту та періодичні оцінки діяльності з внутрішнього аудиту повинні мати відповідне документальне підтвердження» [15].

Згідно із МСППВА 1312 «Зовнішні оцінки» зовнішнє оцінювання «повинно проводитися щонайменше один раз на п'ять років кваліфікованим незалежним експертом або групою експертів, які не є співробітниками організації. Керівник внутрішнього аудиту повинен обговорити з радою:

− форму й періодичність зовнішніх оцінок;

− кваліфікацію та незалежність зовнішнього експерта або групи експертів, зокрема будь-який потенційний конфлікт інтересів.

Крім того, цим Стандартом визначено, що «зовнішні оцінки можуть бути проведені за рахунок повної зовнішньої оцінки або самооцінки з незалежною зовнішньою ратифікацією. Зовнішній

експерт повинен зробити висновок щодо відповідності Кодексу етики та Стандартам» [17]. Зовнішня оцінка може також містити операційні або стратегічні коментарі.

Кваліфікований експерт з оцінки або група таких експертів демонструють компетентність у двох сферах: професійній практиці внутрішнього аудиту та проведенні зовнішньої оцінки.

Компетентність може проявлятися в поєднанні досвіду з теоретичними знаннями. Досвід, набутий в організаціях, схожий за розміром, складністю, сектором чи галуззю, а також щодо технічних питань, є ціннішим за менш релевантний досвід. Якщо зовнішню оцінку проводить група експертів з оцінки, тоді не всі члени групи повинні мати всі перераховані компетенції, тому що під час оцінки відповідності вимогам розглядається група загалом.

«Під час оцінки відповідності експерту з оцінки або групи таких експертів вимогам до компетенції керівник внутрішнього аудиту використовує професійне судження. Незалежність експерта з оцінки або групи таких експертів передбачає відсутність фактичного або такого, що сприймається як наявний, конфлікту інтересів, а також відсутність належності або підконтрольності тій організації, до якої належить функція внутрішнього аудиту.

Керівнику внутрішнього аудиту потрібно заохочувати раду здійснювати нагляд за зовнішньою оцінкою для зменшення потенційних конфліктів інтересів або тих, що сприймаються так» [66, с. 41].

Згідно із вітчизняними СВА зовнішня оцінка якості внутрішнього аудиту державного органу здійснюється Міністерством фінансів України у встановленому законодавством порядку.

4.1.2. Актуальність і проблеми формування KPI для оцінки якості внутрішнього фінансового аудиту

Основною умовою розвитку внутрішнього аудиту в державному секторі України є забезпечення підрозділами внутрішнього аудиту досягнення встановлених стратегічних цілей, які відповідають головній меті / місії внутрішнього аудиту, та отримання бажаних результатів своєї діяльності, які демонструватимуть забезпечення її ефективності та результативності.

Безперечно, ефективна діяльність допомагає досягати кращих результатів за коротший проміжок часу й менших зусиль, зберігаючи ресурси та покращуючи якість виконаної роботи. Це є важливою складовою успіху в різних сферах діяльності, включно із внутрішнім аудитом. Тому обізнаність про те, як вимірюється ефективність і результативність внутрішнього аудиту, а також чинники, які потенційно можуть на них вплинути, допомагає підрозділам внутрішнього аудиту розробити чіткий інструмент, який дасть змогу відслідковувати всі ключові показники успіху діяльності, зрозуміти свою поточну ефективність і результативність і зрештою покращити їх у майбутньому. Таким інструментом, який дає змогу досягати стратегічних цілей у процесі щоденної роботи, є розроблений оптимальний (збалансований) набір ключових показників діяльності підрозділу внутрішнього аудиту KPI (*KPI (Key Performance Indicators), ключові показники ефективності) – показники діяльності, які допомагають установі в досягненні стратегічних і тактичних (операційних) цілей).*

Ключові показники діяльності підрозділу внутрішнього аудиту – це набір кількісних і якісних метрик (показників, критеріїв, індикаторів), які використовуються для вимірювання того, наскільки успішно досягаються стратегічні цілі підрозділу внутрішнього аудиту, а також надають керівництву установи чітке уявлення про ефективність, результативність і якість реалізації функції внутрішнього аудиту та є невід'ємною частиною системи управління якістю внутрішнього аудиту [72, с. 9]. KPI мають відображати додану цінність, яку внутрішній аудит забезпечує як для внутрішніх, так і для зовнішніх зацікавлених сторін.

«Основними перевагами введення KPI визначають:

− підвищення рівня досягнень підрозділу внутрішнього аудиту, а також його ефективності та результативності;

− фокусування на тому, що вимагає особливої уваги;

− прозорість, деталізовану, цифрову оцінку бажаного результату;

− відчуття результатів управління підрозділом через формування відповідальності й підзвітності;

− надання об’єктивних даних для вдосконалення діяльності (через самооцінку або бенчмаркінг);

− демонстрацію цінності, яку внутрішній аудит приносить установі та її керівництву;

− допомогу в підвищенні рівня довіри, посилення об’єктивності функції внутрішнього аудиту;

− підвищення рівня розуміння діяльності з внутрішнього аудиту» [72, с. 10].

Водночас забезпечення виконання показників KPI може носити й формальний характер, не впливати на досягнення цілей та не приносити жодної користі для державного органу. Така ситуація загалом виникає, коли сформовані показники не відповідають реальній ситуації, як кажуть «взяті зі стелі» або «підігнані під потрібне значення», або ж під час їхньої розробки упущено важливі етапи процесу вимірювання ефективності та результативності внутрішнього аудиту (формування здійснювалося з недотриманням підходів до управління ефективністю).

Вимірювання ефективності та результативності діяльності з внутрішнього аудиту є важливим, але складним завданням для керівників підрозділів внутрішнього аудиту, виконання якого викликає проблеми та складнощі, зумовлені, ймовірно, відсутністю поглибленого розуміння підходів до управління ефективністю й планування (моделювання) «майбутньої результативності» внутрішнього аудиту, а також чинників і показників, від яких залежить успішність діяльності, яку вони здійснюють.

Підтвердженням існування проблем, пов’язаних з вимірюванням ефективності й результативності внутрішнього аудиту, є результати щорічного аналізу ключових показників діяльності підрозділів внутрішнього аудиту державних органів. Результати аналізу свідчать про потребу в більш детальному розкритті підходів до вимірювання ефективності та результативності внутрішнього аудиту, зокрема формування збалансованої системи ключових показників діяльності (KPI).

Типовими проблемами визначення та формулювання ключових показників діяльності підрозділів внутрішнього аудиту державних органів є:

− відсутність зв’язку між визначеними стратегічними цілями підрозділу внутрішнього аудиту, які зазначені в Планах діяльності з внутрішнього аудиту та КРІ. Наприклад, стратегічна ціль – уніфікація роботи підрозділів внутрішнього аудиту, водночас КРІ визначено як кількість запланованих аудитів не менше двох. Або стратегічна ціль – переорієнтація діяльності на оцінку ефективності, КРІ визначено як проведення п’яти внутрішніх аудитів (фінансовий аудит та аудит відповідності). Очевидно, що вказані КРІ не сприятимуть досягненню стратегічних цілей підрозділу внутрішнього аудиту, оскільки відсутній взаємозв’язок між ними. У першому випадку проведення запланованих двох аудитів не вплине на уніфікацію роботи підрозділу внутрішнього аудиту, а в другому – проведення фінансових аудитів та аудитів відповідності не дадуть змогу здійснити переорієнтацію діяльності на оцінку ефективності, оскільки це завдання аудиту ефективності;

− незабезпечення збалансованості КРІ. Наприклад, одним із підрозділів визначено лише три КРІ, а саме:

1) частка аудитів ефективності в загальній кількості запланованих внутрішніх аудитів становить 50 %;

2) частка аудиторських рекомендацій, прийнятих керівником державного органу від загальної кількості наданих рекомендацій, становить 50 %;

3) частка виконаних рекомендацій становить 50 %» [72, с. 6].

Сформульовані КРІ не дають змогу всебічно виміряти діяльність з внутрішнього аудиту, зокрема таких сфер: професійний розвиток персоналу, задоволеність відповідальних за діяльність осіб результатами роботи підрозділу, продуктивність внутрішнього аудиту тощо, а отже, не дають змогу повною мірою виміряти ефективність і результативність внутрішнього аудиту;

− недосяжність КРІ, тобто визначення КРІ, забезпечення виконання яких виходять за межі повноважень підрозділу внутрішнього аудиту. Наприклад, КРІ – забезпечення внутрішнього контролю на 100 %; КРІ – збільшення кількості об’єктів внутрішнього аудиту на 10 % від рівня попереднього року. Вказані КРІ є недосяжними для виконання, оскільки жодна система внутрішнього контролю не може гарантувати стовідсоткової впевненості

для керівництва державного органу. А також відсутні будь-які гарантії стосовно збільшення кількості об'єктів внутрішнього аудиту порівняно з попереднім роком саме на 10 %;

− відсутність змістовності КРІ. Наприклад, КРІ – охопити 5 % об'єктів, щодо яких виконуються функції з управління об'єктами державної власності. Формулювання такого КРІ ставить під сумнів застосування ризик-орієнтованого підходу до відбору об'єктів внутрішнього аудиту;

− відсутність вимірності КРІ. Наприклад, КРІ – вивчати позиції зацікавлених сторін (анкетування); КРІ – позитивні вибіркові анонімні анкетування. Сформульовані у такий спосіб показники унеможливлюють встановлення ступеня їхнього досягнення;

− відсутність зрозумілості КРІ. Наприклад, підрозділом внутрішнього аудиту одночасно було сформульовано два КРІ: 1) частка внутрішніх аудитів та аудитів відповідності на підприємствах, установах і організаціях, що входять до сфери управління установи, й надання за їхніми результатами керівнику установи об'єктивних і незалежних висновків становить 100 % від загальної кількості запланованих внутрішніх аудитів; 2) частка проведених аудитів ефективності та результативності виконання бюджетних програм становить не менше ніж 50 % від загальної кількості об'єктів аудиту. Відсутність чіткості та зрозумілості у формулюванні вказаних КРІ призводить до неможливості забезпечення їхнього виконання;

− порушення основних підходів до формулювання КРІ. Наприклад, КРІ сформульовані так:

а) проведення внутрішніх аудитів;

б) надання рекомендацій за результатами внутрішніх аудитів;

в) моніторинг впроваджених рекомендацій;

г) заходи з іншої діяльності з внутрішнього аудиту;

д) кадрова політика підрозділу внутрішнього аудиту;

е) внутрішні документи з питань внутрішнього аудиту.

Схоже формулювання стосується здебільшого завдань, заходів, функцій підрозділу внутрішнього аудиту, ніж ключових показників ефективності його діяльності.

Зазначені проблеми свідчать про потребу в заповненні прогалин у знаннях, які допоможуть керівникам і працівникам підрозділів внутрішнього аудиту вимірювати ефективність і результативність внутрішнього аудиту.

4.1.3. Основні етапи розробки збалансованої системи KPI для оцінки якості внутрішнього фінансового аудиту

Перш ніж формулювати KPI, важливо спочатку визначити ключові чинники успіху для державного органу. Ключовими чинниками успіху є ті аспекти, які мають вирішальне значення для досягнення операційних, а отже, і стратегічних цілей державного органу. Прикладами можуть бути: якість, собівартість, задоволення клієнтів, своєчасність, фінансова стабільність, безперервність процесу тощо. Після визначення цих ключових чинників успіху KPI можна пов'язати з ключовими чинниками успіху (рисунок 4.1).

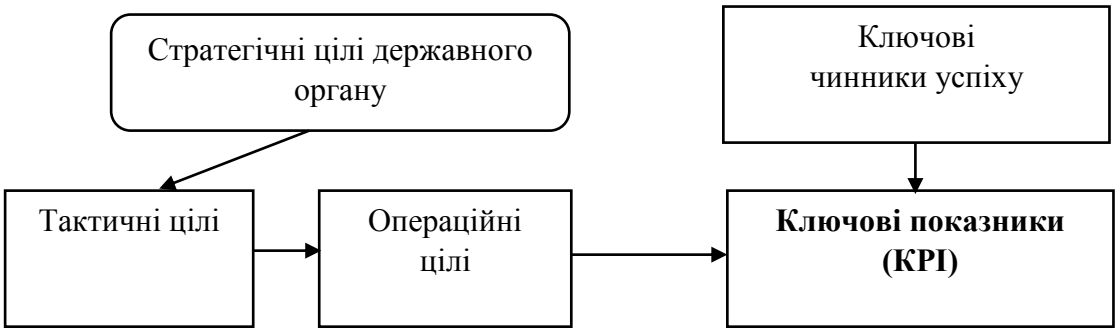


Рисунок 4.1 – Взаємозв'язок ключових чинників успіху державного органу та KPI

KPI роблять вимірюваними ключові чинники успіху, водночас для одного ключового чинника успіху може бути кілька KPI, які вимірюються за рахунок прив'язки норми або цільового значення до них.

Належні KPI мають кілька спільних характеристик:

− KPI мають забезпечувати суттєве розуміння: KPI є відображенням установи для її вищого керівництва. Важливо, щоб вони надавали цінну інформацію та були пов'язані зі стратегічними й операційними цілями установи;

− KPI мають бути прийнятими: зрозумілими для користувачів;

− KPI повинні бути легкими для повідомлення: легкими для розуміння та повідомлення того, що планується досягнути;

− KPI потребує відповідальних осіб: встановлюються відповідальні за їхнє досягнення. Для цього залучається перша / операційна лінія, тобто працівники, які найбільш тісно пов'язані з досягненням таких KPI. Функції другої лінії періодично збирають інформацію про стан досягнення KPI та консолідують її у відповідній звітності установи;

− KPI потребують визначень: кожен KPI має бути, з одного боку, амбіційним, а з іншого – досяжним. Визначені KPI не повинні бути «легкими цілями», проте мають відображати гнучкість і можливості установи. *KPI повинні бути реальними й досяжними. Якщо «норма» показника виходить за межі розумних значень, працівники будуть їх ігнорувати, розуміючи, що досягти мети їм все одно неможливо. Такий підхід стає демотивацією для працівників. Він може принести непоправної шкоди діяльності й розвитку установи;*

− *KPI повинні бути за SMART: (SMART-методика використовується для встановлення цілей, завдань і їх досягнення. Типова постановка цілей за SMART передбачає виконання певних завдань за пунктами. Вони зашифровані в самій абревіатурі назви цієї методики. SMART: S – Specific (конкретика); M – Measurable (вимірність); A – Achievable (досяжність); R – Realistic (реалістичність, значимість); T – Timed (часовий відрізок).* Тобто KPI повинні бути конкретними, вимірюваними, досяжними, відповідними та визначеними в часі;

− кількість KPI має бути незначною: занадто багато KPI спричиняють ризик втратити «К», що означає «Ключові», тобто для інформування вищого керівництва використовуються лише основні, важливі показники. Достатньо збалансованому набору показників, що охоплюють ключові чинники успіху, сприяє використання перевіреної інформації» [71]. *(Збалансована система показників – це управлінський інструмент стратегічної діяльності, який може використовуватися керівниками для відстеження*

виконання заходів працівниками та здійснення моніторингу наслідків цих заходів).

KPI використовуються для оцінки вхідних даних, процесів, результатів діяльності державного органу. Зазвичай вони узгоджуються з вирішальними етапами операційних процесів, тобто процесів, які є основними для досягнення цілей державного органу (рис. 4.2);



Рисунок 4.2 – Узгодження KPI з вирішальними етапами операційних процесів державного органу

− вхідні KPI: вимірювання кількості, обсягу та виду ресурсів, як-от персонал, гроші, час, обладнання тощо, які установа використовує для досягнення конкретної цілі / мети;

− KPI процесів: стосуються відповідних фактичних процесів, що використовуються, часто з оцінкою ефективності окремих працівників і залучених ресурсів;

− вихідні KPI: стосуються кількості, виду та якості надання установою публічних послуг;

− KPI результату / впливу (ефекту): стратегічний ефект від діяльності установи. Показники результату зазвичай належать до короткострокового / миттєвого ефекту, тоді як показники впливу стосуються довготривалого ефекту. Хоча відповідна інформація щодо набору KPI загалом використовується вищим керівництвом, інші рівні управління також можуть отримати користь від їхнього періодичного перегляду. Операційне керівництво (перша лінія), відповідальне за реалізацію операційних процесів, може, наприклад,

завдяки KPI отримати інформацію про ті сфери, де вони можуть бути неефективними. Вище керівництво може бути більш зацікавлене у стратегічних KPI, які вимірюють результати та вплив діяльності установи. На рисунку 4.3 наведено приклад перегляду управлінських ліній стосовно KPI:

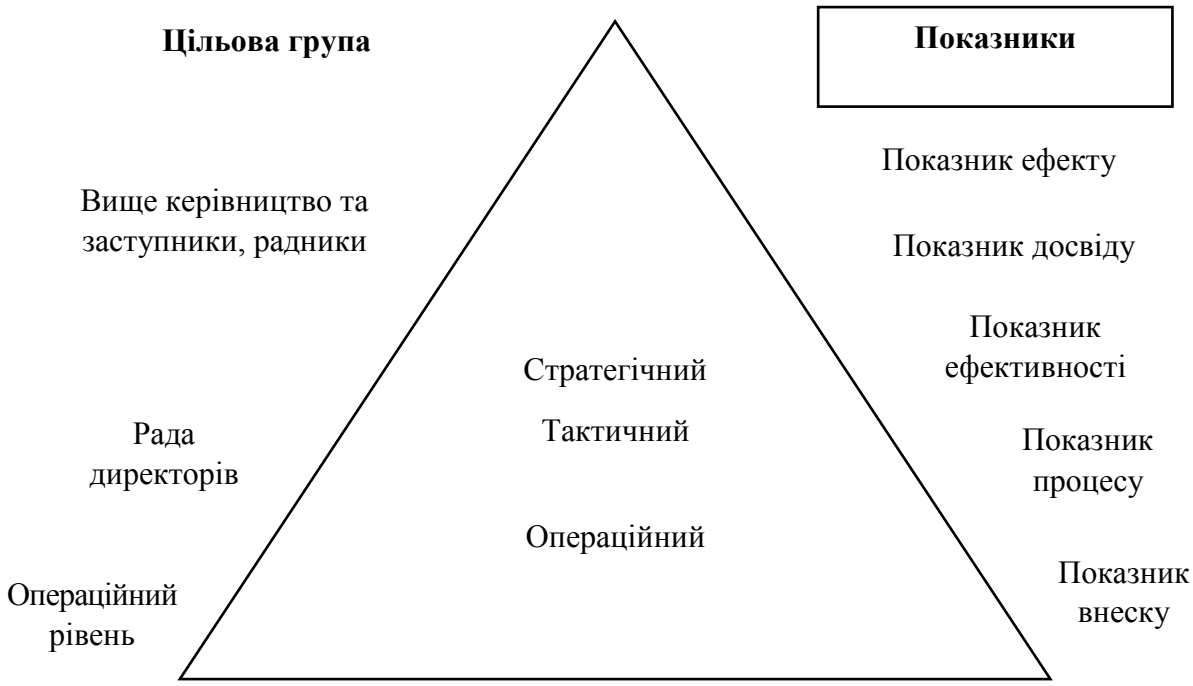


Рисунок 4.3 – Приклад відповідності KPI управлінським лініям державного органу

Процес вимірювання ефективності та результативності внутрішнього аудиту передбачає декілька етапів (рис. 4.4):

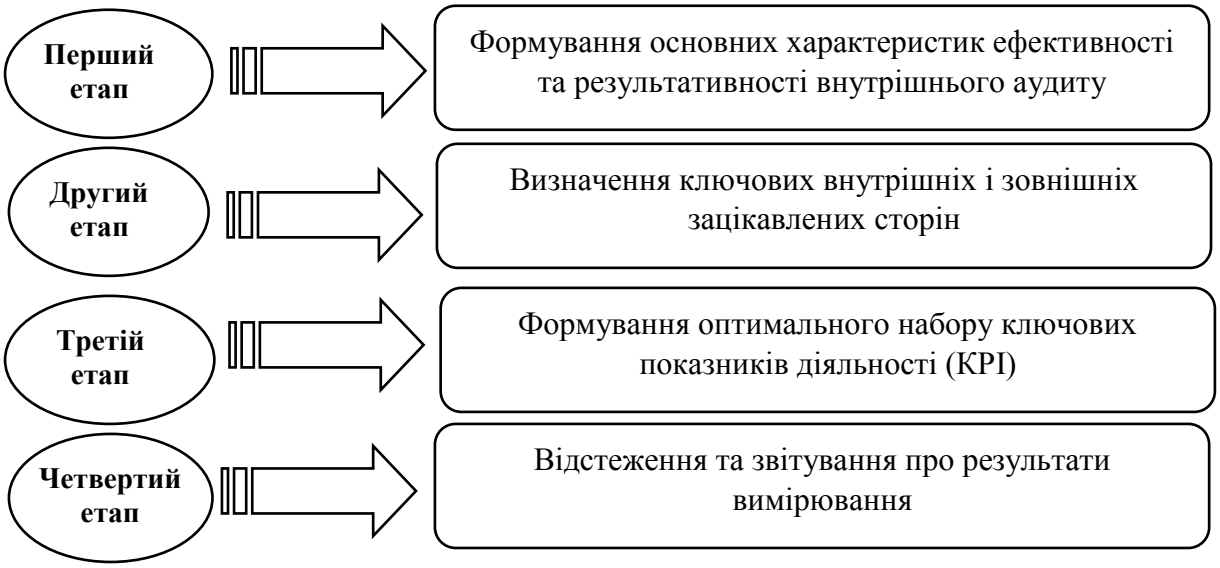


Рисунок 4.4 – Етапи процесу вимірювання ефективності та результативності внутрішнього аудиту

На першому етапі процесу, перш ніж формувати інструмент вимірювання діяльності з внутрішнього аудиту (KPI), потрібно чітко зрозуміти, що вимірювання й досягнення показників буде свідчити про забезпечення ефективності та результативності реалізації функції внутрішнього аудиту в державному органі.

Ефективність і результативність функції внутрішнього аудиту ґрунтується на трьох ключових вимірах:

− послідовне задоволення потреб ключових заінтересованих сторін;

− діяльність у спосіб, який охоплює провідні (кращі) практики;

− дотримання професійних стандартів аудиту й пов'язаних нормативних вимог.

СВА 6 «Управління діяльністю підрозділу внутрішнього аудиту» визначає основні характеристики, забезпечення яких свідчитиме про ефективне управління діяльністю підрозділу внутрішнього аудиту, зокрема:

− підрозділ внутрішнього аудиту забезпечує виконання основних завдань, визначених Порядком № 1001 та внутрішніми документами з питань внутрішнього аудиту;

− підрозділ внутрішнього аудиту забезпечує досягнення цілей і результатів, визначених планом діяльності з внутрішнього аудиту;

− діяльність підрозділу внутрішнього аудиту здійснюється відповідно до СВА, Порядку № 1001 та внутрішніх документів з питань внутрішнього аудиту;

− працівники підрозділу внутрішнього аудиту дотримуються Кодексу етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту;

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

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

− забезпечується постійний професійний розвиток працівників підрозділу внутрішнього аудиту;

– діяльність із внутрішнього аудиту сприяє вдосконаленню системи управління, внутрішнього контролю й управління ризиками, запобіганню фактам незаконного, неефективного й нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності державного органу, підприємств, установ та організацій, що належать до сфери його управління [15].

У переважній більшості для вимірювання досягнень (результатів) діяльності із внутрішнього аудиту застосовують економічні категорії: ефективність (продуктивність) функції внутрішнього аудиту та результативність. У деяких країнах, наприклад Австрії, для вимірювання діяльності з внутрішнього аудиту може окремо застосовуватись і категорія економічності. Проте для вимірювання економічності використання ресурсів на реалізацію функції внутрішнього аудиту в державних органах потрібно мати дані про запланований і фактичний обсяг витрат фінансових ресурсів безпосередньо на утримання підрозділу внутрішнього аудиту. Оскільки в більшості установ державного сектору України облік витрат фінансових ресурсів здійснюється загалом в установі (без розподілу на підрозділи), надзвичайно складно виміряти економічність використаних фінансових ресурсів на реалізацію функції внутрішнього аудиту.

Ефективність і результативність – досить взаємопов'язані категорії, проте це дещо різні поняття. Оскільки ці терміни часто використовуються як взаємозамінні, потрібно спочатку набути спільного розуміння щодо їхнього значення.

Вітчизняні науковці тлумачать економічну ефективність як відносний показник, що є результатом співвідношення між отриманим ефектом і витратами, а результативність як сукупний результат функціонування системи, представлений кількісними та якісними показниками, що характеризує відповідність результатів діяльності до її цілей, а також накопичений потенціал для подальшого розвитку.

Водночас у наукових розробках Інституту внутрішнього аудиту королівства Нідерландів схожі категорії тлумачаться так: «…результативність – це ступінь досягнення поставлених цілей, а

ефективність – обсяг використаних ресурсів для досягнення певної мети» [72, с. 15].

Як уже зазначалось, більшість підрозділів внутрішнього аудиту через відсутність даних не можуть виміряти свою ефективність використання фінансових ресурсів, проте можуть виміряти продуктивність, тобто ефективність використання трудових ресурсів. Загалом продуктивність внутрішнього аудиту відображає його здатність виконувати свої завдання швидко і з високою якістю.

Для вимірювання продуктивності функції внутрішнього аудиту можуть застосовуватись такі характеристики (таблиця 4.1):

Таблиця 4.1 – Характеристики для вимірювання ефективності внутрішнього аудиту державного органу

Характеристика	Зміст характеристики
Виконання плану діяльності з внутрішнього аудиту	Підрозділ внутрішнього аудиту має виконувати заплановані аудиторські завдання вчасно та повним обсягом
Використання ресурсів	Підрозділ внутрішнього аудиту повинен ефективно використовувати доступні ресурси, як-от: бюджет, персонал, технології та інструменти для досягнення поставлених цілей
Ефективність процесів	Під час планування й виконання аудиторських завдань аудиторами застосовуються ефективні методи, прийоми й процедури, а також методологія проведення внутрішніх аудитів
Управління часом	Функція внутрішнього аудиту повинна ефективно управляти часом, забезпечуючи вчасне виконання аудиторських завдань і дотримання запланованих (встановлених) строків
Якість результатів	Підрозділ внутрішнього аудиту має забезпечувати високу якість аудиторських звітів, особливо висновків і рекомендацій, що в них містяться
Внутрішня ефективність	Функція внутрішнього аудиту повинна мати ефективну організаційну структуру, комунікацію, координацію та управління для забезпечення злагодженої роботи й співпраці всередині установи
Професіоналізм	Команда внутрішніх аудиторів залучає та розвиває найкращі таланти

З урахуванням СВА загалом результативність функції внутрішнього аудиту вимірюється здатністю забезпечувати незалежну, об'єктивну оцінку та додаткову цінність для державних органів через сприяння вдосконаленню системи управління, внутрішнього контролю й управління ризиками. Тому для її вимірювання можуть застосовуватися такі характеристики (таблиця 4.2):

Таблиця 4.2 – Характеристики для вимірювання результативності внутрішнього аудиту державного органу

Характеристика	Зміст характеристики
Досягнення цілей	Функція внутрішнього аудиту має враховувати стратегічні цілі установи та сприяти їхньому досягненню
Покриття ризикових сфер діяльності державного органу	Підрозділом внутрішнього аудиту має забезпечуватися виконання плану діяльності з внутрішнього аудиту, що охоплює ключові аспекти діяльності установи та ризикові сфери
Якість аудиторських дій	Внутрішні аудитори мають здійснювати діяльність з внутрішнього аудиту відповідно до прийнятих стандартів, дотримуючись принципів незалежності, об'єктивності й компетентності
Внесок у покращення діяльності	Підрозділ внутрішнього аудиту має розробляти рекомендації, направлені на вдосконалення системи управління, внутрішнього контролю й управління ризиками, а також вживати заходів, направлених на забезпечення їхнього виконання
Взаємодія з усіма заінтересованими сторонами	Функція внутрішнього аудиту має встановлювати й підтримувати ефективну комунікацію як із внутрішніми, так і зовнішніми заінтересованими сторонами
Спроможність реагувати на зміни	Функція внутрішнього аудиту має бути гнучкою для забезпечення реагування на зміну пріоритетів, потреб і ризиків установи
Відповідність нормативним вимогам	Діяльність з внутрішнього аудиту має здійснюватися з урахуванням вимог законодавства

Наступним етапом розробки ключових показників діяльності підрозділу внутрішнього аудиту (KPI) є визначення всіх ключових зацікавлених сторін, а також потрібно набути розуміння

про їхні потреби й очікування. *Зацікавленою стороною* функції внутрішнього аудиту є кожна особа, установа / організація, яка впливає на діяльність із внутрішнього аудиту, зазнає впливу або вважає себе такою, що на неї впливає ця діяльність.

Цей етап є потрібним для:

− складання повного їхнього переліку зацікавлених сторін;

− ґрунтовного та якісного аналізу інтересів і потреб, що є відправною точкою в процесі формування стратегічних цілей;

− кращого розуміння очікувань зацікавлених сторін.

Визначення ключових зацікавлених сторін (осіб) у діяльності з внутрішнього аудиту наведено на рисунку 4.5.



Рисунок 4.5 – Визначення ключових зацікавлених сторін (осіб) у діяльності з внутрішнього аудиту

Визначення зацікавлених сторін є важливим з огляду на те, що діяльність внутрішнього аудиту безпосередньо пов'язана з інтересами та потребами цих установ / осіб і направлена на зміну їхнього становища.

«Без розуміння їхніх чітких очікувань немає чіткого визначення цінності функції внутрішнього аудиту для установи. Внутрішнім аудиторам потрібно доводити зацікавленим особам (сторонам) свою корисність. Тому з метою кращого розуміння контексту та цілей установи важливо знати їхні потреби. Розуміння цих потреб допомагає аудиторам зорієнтуватися на найбільш суттєвих

аспектах діяльності, забезпечуючи цілеспрямовані й ефективні аудиторські процедури. Крім того, врахування потреб допомагає аудиторам оцінювати ризики та можливості з погляду впливу на всіх зацікавлених сторін.

Сприйняття того, що є «додатковою цінністю» в аудиторів, керівництва, інших зацікавлених сторін буде відрізнятися» [72, с. 21]. Тому з метою визначення потреб / очікувань зацікавлених сторін у діяльності з внутрішнього аудиту проводиться їхня оцінка (приклад наведено в таблиці 4.3).

Таблиця 4.3 – Приклад проведення оцінки інтересів ключових зацікавлених сторін (осіб) у сфері внутрішнього аудиту державного органу

Зацікавлені сторони (особи)	Потреби / очікування
1	2
Внутрішні аудитори	− отримувати підтримку керівництва державного органу у впровадженні діяльності з внутрішнього аудиту; − мати можливість постійного професійного розвитку; − отримувати стабільний і високий дохід за свою роботу; − працювати в безпечних умовах; − отримувати підтримку від ЦПГ як навчання, роз'яснення, нормативні документи тощо
Керівник державного органу	− досягати цілей державного органу; − бути впевненим, що бюджетні кошти використовуються в законний та ефективний спосіб; − забезпечувати прогрес розвитку державного органу через удосконалення різних сфер діяльності; − бути впевненим, що в державному органі забезпечується своєчасне реагування на існуючі проблеми й ризики; − володіти актуальною та релевантною інформацією
Відповідальні за діяльність особи	− мати впевненість щодо високого професіоналізму внутрішніх аудиторів і дотримання ними СВА; − отримувати якісні результати внутрішнього аудиту; − швидко та вчасно вирішувати існуючі питання й проблеми; − мати впевненість, що виконані ними рекомендації принесуть очікуваний результат; − уникнути відповідальності та критики за недоліки в роботі; − тощо

Продовження таблиці 4.3

1	2
Аудиторський комітет	− своєчасно та повним обсягом отримувати відповідну інформацію; − отримувати підтримку керівництва державного органу у впровадженні напрацьованих ним рекомендацій; − відчувати важливість свого внеску в розвиток діяльності з внутрішнього аудиту в державному органі; − та інше
Центральний підрозділ гармонізації	− прогресу в розвитку внутрішнього аудиту в державному секторі країни відповідно до взятих зобов'язань, визначених Угодою про асоціацію; − своєчасно та повним обсягом виконувати заходи, передбачені стратегічними документами країни; − отримувати високі оцінки від міжнародних експертів; − відчувати себе важливою складовою державного управління фінансами; − та інше
Громадські професійні організації внутрішніх аудиторів	− підвищувати статус та важливість професії внутрішнього аудитора; − залучати додаткових членів, які братимуть участь у діяльності організації; − поширювати нові тенденції розвитку внутрішнього аудиту та кращі світові практики в цій сфері; − тощо

Для отримання інформації під час проведення такої оцінки підрозділом внутрішнього аудиту можуть проводитись опитування, анкетування (табл. 4.4).

На основі наведеної інформації підрозділ внутрішнього аудиту може зрозуміти, що від нього очікують зовнішні та внутрішні зацікавлені сторони чи особи. Крім того, завдяки цій інформації керівник підрозділу внутрішнього аудиту може оцінити внутрішні та зовнішні проблеми, які впливають на те, щоб результати діяльності очолюваного ним підрозділу відповідали очікуванням зацікавлених сторін. Ця інформація також може бути використана для визначення будь-яких конкретних цілей діяльності з внутрішнього аудиту для відстеження прогресу (успіху) в задоволенні цих очікувань.

Таблиця 4.4 – Основні KPI для зовнішніх і внутрішніх зацікавлених сторін (осіб) у сфері внутрішнього аудиту державного органу

<table>
<tr><th>Зацікавлена сторона (особа)</th><th>Показники KPI</th></tr>
<tr><td colspan="2">Зовнішні зацікавленні сторони (особи)</td></tr>
<tr><td>Аудиторський комітет</td><td rowspan="3">− оцінка, виставлена Аудиторським комітетом;
− % прийнятих або неприйнятих рекомендацій;
− показник незалежності внутрішнього аудиту;
− % об’єктів аудиту із високим ризиком, охоплених упродовж року;
− результати опитування з ціллю виявлення рівня задоволення клієнтів;
− результати внутрішніх і зовнішніх оцінок якості ВА</td></tr>
<tr><td>Центральний підрозділ гармонізації</td></tr>
<tr><td>Громадські професійні організації внутрішніх аудиторів</td></tr>
<tr><td>Об’єкти аудиту</td><td>− оцінка за результатами опитування щодо рівня задоволення;
− % прийнятих або неприйнятих рекомендацій;
− кількість повторних висновків;
− кількість звернень щодо підтримки / консультацій зі сторони операційного керівництва</td></tr>
<tr><td colspan="2">Внутрішні зацікавленні сторони (особи)</td></tr>
<tr><td>Керівник державного органу</td><td rowspan="2">− суттєвість аудиторських висновків;
− % незадовільних оцінок за результатами внутрішніх аудитів;
− виконання річного плану аудиту, %;
− % рекомендацій, виконаних через впровадження коригувальних заходів;
− кількість зауважень зі сторони контролюючих органів;
− економія коштів, отримана за результатами впровадження наданих рекомендацій</td></tr>
<tr><td>Відповідальні за діяльність особи</td></tr>
<tr><td>Внутрішні аудитори</td><td>− кількість проведених аудитів порівняно із запланованими;
− середній час на виконання аудиторського завдання;
− досвід роботи у сфері аудиту, років;
− % сертифікованих аудиторів;
− % планової / позапланової зміни працівників підрозділу внутрішнього аудиту;
− кількість годин навчання на одного внутрішнього аудитора на рік</td></tr>
</table>

Перевагами проведення оцінки потреб зацікавлених сторін є:

− сприяння отриманню подальшої підтримки та схвалення від керівництва державного органу;

− створення умов для забезпечення планування заходів із здійснення діяльності з внутрішнього аудиту, що сприятимуть покращенню становища ключових зацікавлених сторін;

− забезпечення аналітичними даними для розробки цілей підрозділу внутрішнього аудиту.

Наступний етап процесу вимірювання ефективності та результативності внутрішнього аудиту пов'язаний із формуванням оптимального набору КРІ діяльності з внутрішнього аудиту. Цей етап охоплює такі кроки (рис. 4.6):

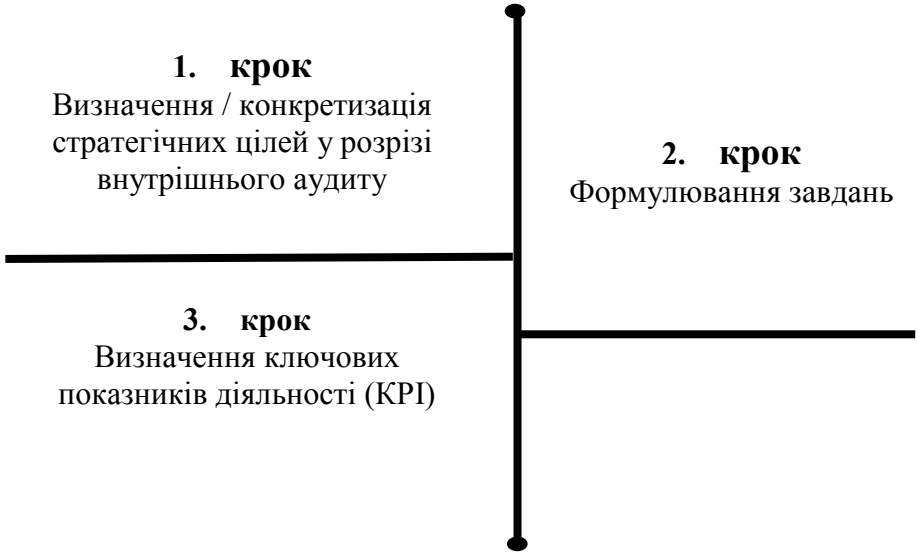


Рисунок 4.6 – Послідовність формування оптимального набору КРІ діяльності з внутрішнього аудиту

Перший крок передбачає: чітко визначити, які потреби варто задовільнити й чому; визначити пріоритети та цілі; визначити чинники / умови, які найбільше сприяють досягненню позитивних результатів у рамках кожної стратегічної цілі.

Другий крок передбачає: планування порядку відповідних завдань на шляху до досягнення цілі, визначення часових рамок.

Третій крок передбачає: розробку якісних і кількісних показників; встановлення цільового (базового) виміру показників.

Сформовані КРІ будуть якісними й ефективними за умови, що в підрозділі визначена мета (місія), чітко встановлені стратегічні

цілі, які допомагають підрозділу досягнути визначеної мети, а також розроблені релевантні завдання для досягнення конкретних цілей.

Стратегічні цілі – це важливі довгострокові цілі, які підрозділ внутрішнього аудиту ставить перед собою для досягнення успіху [72, с. 24]. Вони визначають напрям розвитку, допомагають встановити пріоритети, спрямовують зусилля на досягнення важливих результатів у майбутньому.

Важливими умовами формування стратегічних цілей підрозділу внутрішнього аудиту установи є розуміння та врахування:

− стратегічних цілей установи;

− основних потреб / очікувань заінтересованих сторін;

− мети (місії) та важливих характеристик ефективного й результативного внутрішнього аудиту;

− пріоритетів розвитку внутрішнього аудиту в країні;

− методології SMART.

Визначені в підрозділі внутрішнього аудиту стратегічні цілі дають змогу в подальшому мати чіткий орієнтир, який вказує, чого саме потрібно досягти, щоб наблизитися до реалізації мети діяльності підрозділу.

Зі свого боку для досягнення цілей розробляються завдання, які являють собою конкретні дії, що треба здійснити у визначений період часу для того, щоб досягнути запланованих цілей. На етапі визначення стратегічних цілей типовими помилками, які допускають підрозділи внутрішнього аудиту, є:

− визначення лише однієї «комплексної» стратегічної цілі діяльності підрозділу внутрішнього аудиту, до якої додаються різні напрями розвитку підрозділу, що ускладнює можливість визначення досягнення цілі за допомогою конкретних KPI. Наприклад, стратегічна ціль: «Ефективне функціонування системи внутрішнього контрою, здійснення оцінки ефективності, результативності та якості виконання завдань, функцій, бюджетних програм, надання адміністративних послуг здійснення контрольно-наглядових функцій, ступеня виконання та досягнення цілей. Забезпечення вдосконалення системи управління, внутрішнього контролю, запобігання фактам незаконного, неефективного й нерезультативного використання бюджетних коштів та інших активів,

запобігання виникненню помилок і недоліків у діяльності установ». Сформульована в такий спосіб стратегічна ціль складається з кількох різних цілей, досягнення яких вимагає будь-яких підходів, а визначення рівня їхнього досягнення можливе за допомогою окремих KPI;

− формування стратегічних цілей діяльності підрозділу, які не мають тісного зв'язку або ж опосередковано пов'язані із цілями установи. Наприклад, стратегічна ціль установи: «Створення в Україні інклюзивного та інноваційного суспільства освітнього загалу, в якому кожний громадянин має рівні можливості для розвитку свого таланту впродовж життя заради формування згуртованої спільноти громадян, спроможних до активної творчої співучасті в стійкому розвитку України». Водночас стратегічна ціль підрозділу внутрішнього аудиту визначена як: «Зміна пріоритетів під час проведення внутрішнього аудиту від орієнтації та виявлення фінансових порушень до здійснення оцінки ефективності, результативності та якості виконання завдань і функцій, визначених законодавством. Створення підґрунтя для здійснення внутрішнього аудиту й підвищення якості внутрішнього аудиту». Вочевидь, що визначені стратегічні цілі не узгоджуються» [72, с. 25–26].

Правильно сформульовані стратегічні цілі діяльності підрозділу внутрішнього аудиту повинні відповідати таким характеристикам:

− ціль описує зміни в поведінці, практиці, діяльності застосування підходу SMART;

− стратегічна ціль визначена одним реченням як уже досягнутий результат, а не як процес;

− для досягнення мети (місії) визначена не одна загальна стратегічна ціль, а 3–5 стратегічних цілей, кожна з яких описує одну зміну;

− прослідковується чіткий зв'язок між реалізацією стратегічних цілей підрозділу внутрішнього аудиту, його місією та стратегічними цілями установи.

Складовими в досягненні кожної з цілей є завдання, тому наступним кроком є визначення завдань (не менше 2 завдань до

кожної цілі). Якщо ціль є сутністю вирішення однієї із найважливіших проблем, то завдання є однією із кількох складових розв'язання цієї проблеми. Зазвичай для досягнення цілі потрібно реалізувати декілька паралельних або послідовних завдань. Формулювання завдання повинно починатися дієсловом «здійснити», «провести», «впровадити», «надати» тощо, але не «здійснювати», «проводити», «впроваджувати», «надавати».

Підрозділи / служби внутрішнього аудиту в європейських країнах (наприклад, Королівство Нідерланди, Австрія) визначають завдання до цілей, тому в посібниках, розроблених Інститутом внутрішніх аудиторів Королівства Нідерланди, Світовим банком наводиться досвід розроблення KPI саме для вимірювання цілей, а не завдань.

Формулювання завдань значно спрощує розуміння працівників, що потрібно зробити для досягнення цілі, а в разі невиконання завдання – над чим треба працювати та що вдосконалювати. Завдання, як і ціль, приносять найбільшу користь, коли вони чітко сформульовані й відповідають певним вимогам, наприклад:

− завдання є чітким, конкретним і дієвим;

− завдання відповідає на запитання: «Що потрібно зробити?»;

− результати виконання завдання можна виміряти;

− завдання є не надто складним, але вагомим, а також таким, яке можна виконати за допомогою наявних ресурсів;

− завдання відповідає потребам заінтересованих сторін.

Приклади правильно сформульованих завдань: забезпечити охоплення внутрішнім аудитом високоризикових об'єктів державного органу; підвищити частку впроваджених рекомендацій, наданих за результатами проведених внутрішніх аудитів; виконати заплановані внутрішні аудити своєчасно; забезпечити раціональне використання робочого часу; забезпечити високу якість роботи; підвищити розуміння заінтересованих сторін щодо цінності, яку додає внутрішній аудит.

Після того, як цілі діяльності підрозділу внутрішнього аудиту та завдання визначені, можна робити третій крок – переходити до формування показників вимірювання їхнього досягнення / виконання. Визначення показників до цілей є запорукою можливості виміряти ступінь досягнення запланованих результатів.

Формуючи KPI, потрібно враховувати не тільки їх кількість, але і якість, оскільки вона є набагато важливішою. За методологією BSC, розробниками якої є Д. Нортон та Р. Каплан, оптимальна кількість KPI має становити до 20 показників [43] (рис. 4.7).



Рисунок 4.7 – Схема формування KPI діяльності з внутрішнього аудиту

«Під час формулювання найменування показників важливо дотримуватись основних рекомендацій:

− найменування показників має бути нейтральними та не вказувати напрям зміни. Такий підхід дає змогу диференціювати KPI та цілі / завдання);

− у найменуванні показника не зазначається його цільове (базове) значення. Такий підхід дає змогу встановлювати для одного KPI різні цільові значення впродовж звітного періоду. Наприклад, показник може встановлюватися на три роки, а його цільове значення змінюватиметься (зростатиме / зменшуватиметься) з кожним роком» [72, с. 31].

Одиниця вимірювання показника може наводитись як у найменуванні показника, так і зазначатися в окремому рядку.

(Приклад деталізації (розкриття) стратегічної цілі через KPI наведено в практичних завданнях цього розділу).

Досить важливо, щоб KPI містили як кількісні, так і якісні критерії. Типи кількісних та якісних показників наведено в таблиці 4.5.

Таблиця 4.5 – Типи кількісних та якісних KPI діяльності з внутрішнього аудиту

Тип	Опис	Приклад
Кількісні показники	Вимірюють кількість, обсяг досягнутих результатів, добре зрозумілі, часто ґрунтуються на легкодоступних даних. Їх досить просто можна порівнювати з аналогічними даними інших підрозділів внутрішнього аудиту. Вони можуть визначатися в абсолютних і відносних величинах	1. Частка здійснення внутрішніх аудитів, спрямованих на оцінку ефективності діяльності, яка є об'єктом внутрішнього аудиту в загальній кількості проведених аудитів на рік. 2. Коефіцієнт участі в проведенні внутрішніх аудитів на рік у середньому на одного працівника підрозділу внутрішнього аудиту. 3. Середня кількість проведених внутрішніх аудитів на рік на одного працівника підрозділу
Якісні показники	Вимірюють якість або характеристики результатів, а не їх кількість, часто ґрунтуються на даних, які потрібно зібрати через проведення дослідження або опитування. Вони дають більш широке уявлення про результативність за різними аспектами діяльності, які можуть поглибити інформацію, що відображена кількісними показниками. Зазвичай є досить суб'єктивними	1. Частка відповідальних за діяльність осіб, які задоволені якістю проведеного внутрішнього аудиту. 2. Відсоток непродуктивних витрат робочого часу, пов'язаних з проблемами організації діяльності

Для набуття розуміння того, як можна застосувати підхід збалансованого вимірювання ефективності та результативності внутрішнього аудиту, ЦПГ розроблено приклад (додаток 10), в якому наведено KPI, за допомогою яких можна виміряти результати за чотирма важливими аспектами діяльності підрозділу внутрішнього аудиту й отримати загальне уявлення про поточну ефективність і результативність роботи підрозділу:

− навчання та розвиток – забезпечення операційної стабільності, розвиток підрозділу внутрішнього аудиту, професійний розвиток персоналу;

− взаємодія з відповідальними за діяльність особами – задоволеність відповідальних осіб за діяльність, що підлягає внутрішньому аудиту;

− результативність – забезпечення «доданої цінності» діяльності установи;

− внутрішні процеси – підвищення продуктивності та ефективності процесів.

«Для контролю відповідності визначених КРІ відповідним характеристикам можна використовувати чек-лист (*у перекладі з англійської мови checklist – «перевірочний (контрольний) список», тобто список, за яким можна звірити або перевірити виконані завдання)* для правильності їхнього формулювання:

− КРІ дають збалансоване уявлення про ефективність і результативність діяльності підрозділу;

− КРІ порівнювані з показниками інших схожих підрозділів, КРІ є амбітними, тобто їхнє досягнення вимагає певних зусиль, КРІ є актуальними, тобто ключовими для вимірювання стратегічних цілей;

− КРІ є практичними (з погляду прийняття відповідних рішень) і будуть важливими впродовж тривалого часу;

− КРІ відповідають рівню зрілості підрозділу внутрішнього аудиту;

− КРІ максимально точно вимірюють досягнення цілі;

− КРІ мають обмежену кількість (до 20);

− КРІ легкі для розуміння та контролю;

− КРІ є раціональними щодо наявності ресурсів на збір відповідних даних;

− методи збору даних залишаються незмінними для всього періоду визначення фактичних значень КРІ (щоб отримані дані були повністю однотипні та зіставні);

− назва КРІ є нейтральною (не містить напряму змін: збільшення / зменшення);

− встановлені нормативні значення КРІ;

− визначені надійні джерела даних для моніторингу;

− встановлена оптимальна періодичність збору даних» [72, с. 26].

Останнім етапом процесу вимірювання ефективності й результативності внутрішнього аудиту є відстеження результатів і звітування про виконання KPI, яке полягає в тому, щоб забезпечити процес збору інформації та звітування. Отримана інформація повинна показувати, чи вдалося досягнути поставлених цілей. Тип звіту, формат звіту та частота звітування зазвичай залежить від одержувача звіту та його потреб. Наприклад, звіт про KPI для вищого керівництва установи буде відрізнятися від звіту, що подається ЦПГ.

Основними кроками на цьому етапі є:

− моніторинг досягнення цілей (ключових показників діяльності);

− звітування про результати моніторингу ключових показників діяльності.

Моніторинг має визначати стан досягнення цілей, виконання запланованих завдань / заходів і діяльності з управління ризиками, а також чи відбувається очікувана (бажана) зміна значень показників. Моніторинг може здійснюватися на двох рівнях:

− керівником підрозділу внутрішнього аудиту щодо цілей, заходів і показників, які безпосередньо стосуються його діяльності;

− керівництвом щодо здійснення загального контролю за досягненням ключових результатів діяльності державного органу.

«Моніторинг має відповідати трьом основним принципам:

− безперервність – моніторинг проводиться згідно із визначеним графіком з метою вимірювання прогресу досягнення запланованих результатів;

− надійність зібраних даних – ретельність підбору методів і джерел збору даних впливає на достовірність, обґрунтованість та актуальність даних;

− швидкість збору даних – використання менш витратних і більш швидких методів збору даних.

Види моніторингу досягнення цілей (KPI) внутрішнього аудиту наведено на рисунку 4.8» [72, с. 39].

Для якісного здійснення моніторингу досягнення цілей (показників) він має бути детально спланованим і визначеним

за часом та відповідними ресурсами. Для цього доречно використовувати План моніторингу, який має вигляд таблиці, яка складається з метою систематизації всіх показників, їхніх базових, проміжних і цільових значень, а також джерел, методів та відповідальних за збір даних.

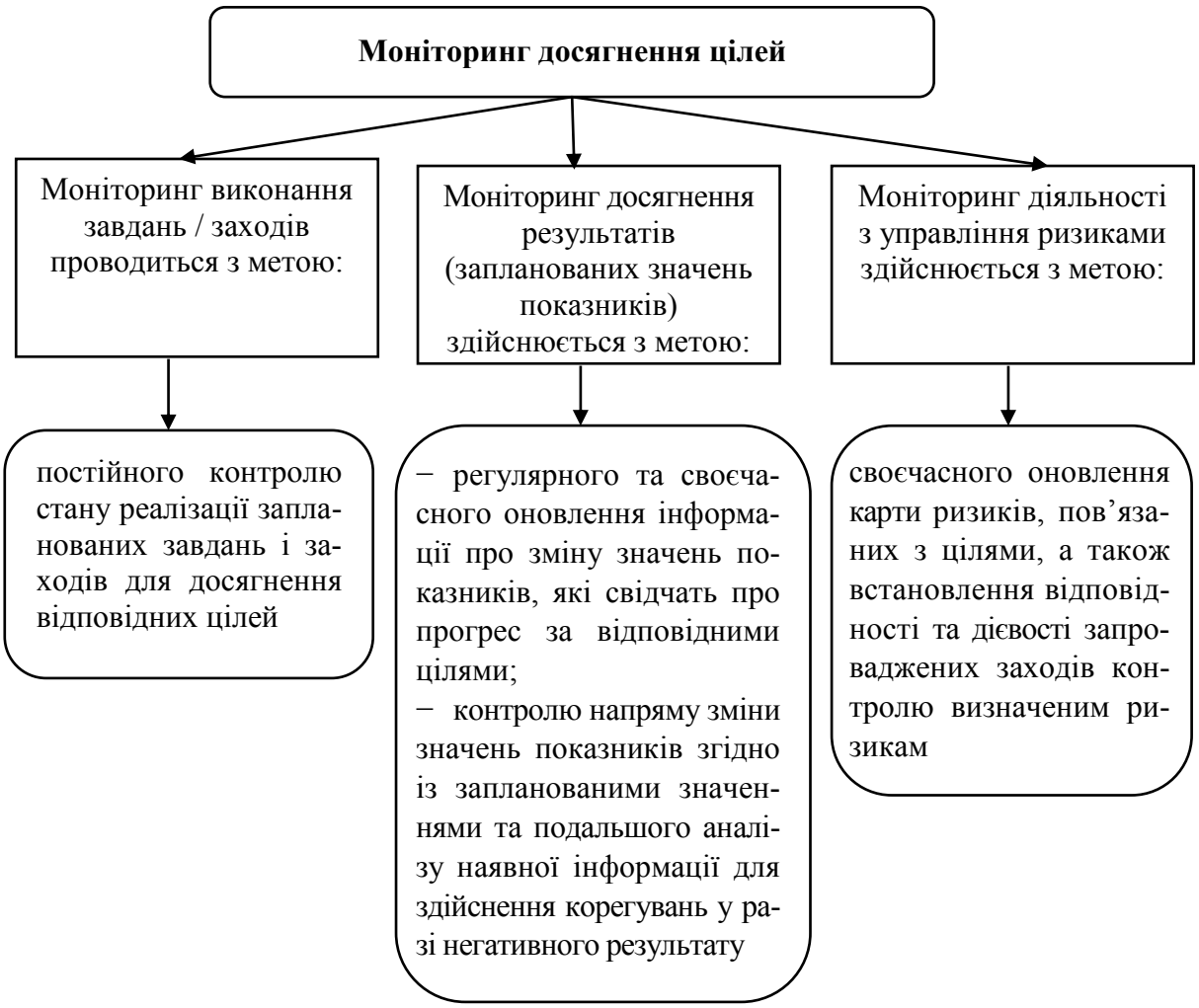


Рисунок 4.8 – Види моніторингу досягнення цілей внутрішнього аудиту

Унаслідок проведення моніторингу отримуються дані, які є констатацією ступеня досягнення / недосягнення запланованих результатів. Така інформація не дає розуміння про причинно-наслідкові зв'язки, які існували в процесі досягнення результату. Тому для отримання достовірних та актуальних даних про результати діяльності підрозділу внутрішнього аудиту й чинники, які їх зумовили, проводиться оцінювання досягнення ключових показників діяльності в рамках проведення періодичної оцінки діяльності з внутрішнього аудиту.

Оцінювання та моніторинг значною мірою можуть ґрунтуватися на одних і тих самих даних, але якщо моніторинг просто констатує факт досягнення / недосягнення плану діяльності з внутрішнього аудиту, то оцінювання передбачає аналіз причин успіхів і невдач у досягненні результатів діяльності, описує, чи могли б результати бути іншими і що саме треба для цього змінити.

Якщо за рік КРІ не були досягнуті, потрібно проаналізувати причини їхнього невиконання. Водночас досягнення абсолютно всіх КРІ може вказувати на те, що перед підрозділом не ставилися достатньо амбіційні цілі. Саме під час оцінювання проводиться аналіз, який дасть змогу розробити заходи, направлені на підвищення ефективності та результативності діяльності з внутрішнього аудиту.

Наступним кроком на етапі відстеження результатів і звітування про виконання КРІ є звітування про результати моніторингу ключових показників діяльності (КРІ), яке має охоплювати актуальну інформацію про стан виконання ключових показників діяльності підрозділу внутрішнього аудиту, аналіз причин невиконання завдань та іншу актуальну й важливу інформацію для зацікавлених сторін. Тому й інформативне наповнення звітності зазвичай змінюється залежно від їхніх потреб (табл. 4.6) [72, с. 24].

Таблиця 4.6 – Періодичність подання звітів про виконання КРІ залежно від потреб зацікавлених сторін

Зацікавлені сторони / користувачі	Періодичність подання
ЦПГ	Звіти подаються один раз на рік або, в разі виникнення нагальної потреби, за запитом ЦПГ
Вище керівництво державного органу	Звіти подаються один раз на рік або, в разі виникнення нагальної потреби, за запитом керівника державного органу
Аудиторський комітет	Звіти подаються до кожного засідання (у разі потреби)
Керівник підрозділу внутрішнього аудиту	Інформація за результатами моніторингу КРІ подається щомісяця

Метою звітування керівнику державного органу про досягнення цілей (KPI) є аналіз фактичного стану виконавської дисципліни та/або досягнення цілей у певний обмежений період часу й на основі цього підготовка обґрунтованих пропозицій щодо прийняття управлінських рішень (у разі потреби), зокрема про:

− потребу в перерозподілі наявних ресурсів (матеріальних, фінансових, людських) та залученні додаткових ресурсів;

− проведення додаткових консультацій із заінтересованими сторонами, організацію інформаційно-роз'яснювальних заходів;

− впровадження методів стимулювання та застосування механізмів стягнень для забезпечення відповідного рівня виконавської дисципліни;

− потребу у внесенні змін у графіки виконання заходів, перенесенні у часі чи скасуванні некритичних заходів з метою збереження термінів виконання завдання загалом;

− потребу в зміні параметрів заходів: предмета, обсягу, характеру, цільового охоплення тощо;

− кадрові питання щодо зміни посад (підвищення чи звільнення співробітників);

− потребу в перегляді визначених цілей внутрішнього аудиту в державному органі тощо.

Факти з практики підрозділів внутрішнього аудиту державних органів свідчать про згубну практику, коли цілі та KPI розробляються один раз на рік і про їхнє існування також згадується лише один раз на рік, коли приходить час звітування. Такий підхід призводить до того, що діяльність підрозділу стає відірваною від задекларованих на початку року цілей, а мотивація працівників у досягненні цілей діяльності підрозділу знижується через втрату усвідомлення зв'язку між їхньою індивідуальною повсякденною роботою та досягненням стратегічних цілей діяльності підрозділу. Найгіршим, що може статися, це розробка непотрібних KPI, які не будуть використовуватися для моніторингу досягнення цілей, виявлення недоліків, слабких сторін і можливостей для підрозділу.

Тому на цьому етапі важливо пам'ятати, що KPI – це не просто елемент процесу планування та звітування, а дієвий інструмент, який можна використовувати для налагодження ефективної роботи підрозділу внутрішнього аудиту.

4.1.4. Міжнародна практика формування системи КРІ для оцінки якості внутрішнього фінансового аудиту (на прикладі аудиторської служби Королівства Нідерланди)

(Для підготовки цього параграфа використано практичний досвід Центральної урядової Агенції внутрішнього аудиту Великої Британії та Центральної урядової аудиторської служби Королівства Нідерланди).

У регламентуючих документах Центральної урядової Агенції внутрішнього аудиту Великої Британії чітко визначено вимоги щодо формування збалансованої системи КРІ, основними серед яких є:

- КРІ повинні бути обов'язково пов'язані із цілями та ключовими завданнями внутрішнього аудиту;
- з кожним зі своїх клієнтів Агенція внутрішнього аудиту Великої Британії складає детальний меморандум про взаєморозуміння, який, по суті, визначає ключові показники, найбільш актуальні для внутрішніх і зовнішніх зацікавлених сторін внутрішнього аудиту. Крім того, в меморандумі про взаєморозуміння конкретизуються види робіт, що підлягають виконанню та вказуються ключові цільові показники:

− Агенція внутрішнього аудиту постійно інформує об'єкт аудиту про будь-які зміни в плані аудиту;

− розпорядження щодо виконання аудиторського завдання видається за 5 днів до початку його проведення;

− робота щодо виконання розпорядження здійснюється відповідно до визначених термінів.

Багато КРІ генеруються автоматично з використанням програмного забезпечення для внутрішнього аудиту [55].

Для оцінки якості внутрішнього аудиту, відповідно до встановленої системи КРІ, Агенція внутрішнього аудиту Великої Британії використовує два види опитувань об'єктів аудиту:

− опитування клієнтів за допомогою анкети, яка розсилається всім клієнтам у кінці кожного аудиторського завдання;

− опитування серед усіх клієнтів, що проводиться щорічно та ставить за мету визначення якісного рівня відносин між функцією внутрішнього аудиту й керівництвом державного органу, а

також ступеня сприяння стратегічному розвитку державного органу [55].

Більш детально систему оцінки якості внутрішнього аудиту, яка ґрунтується на збалансованій системі KPI, розглянуто на прикладі діяльності Центральної урядової аудиторської служби (CGAS) Королівства Нідерланди. Для розробки такої системи збалансованих показників (KPI) використовують ряд етапів (рисунок 4.9).

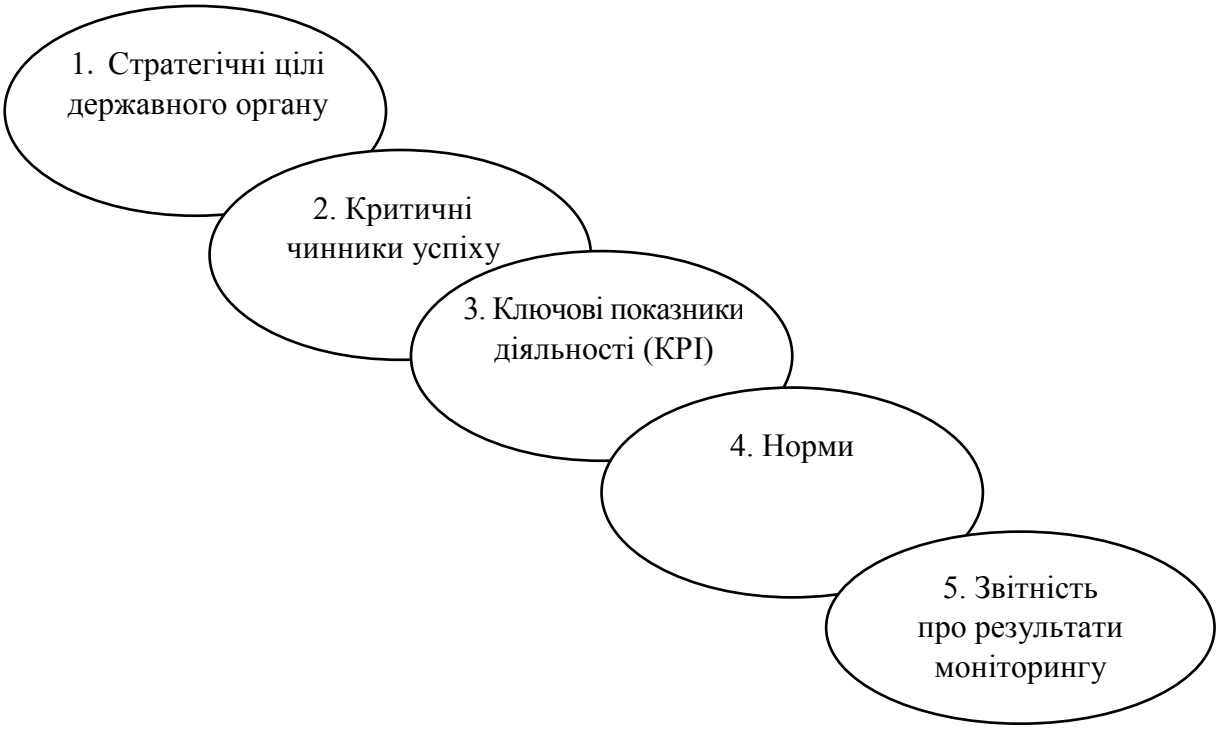


Рисунок 4.9 – Етапи процесу розробки збалансованої системи KPI Центральною урядовою аудиторською службою (CGAS) Королівства Нідерланди

«Центральна урядова аудиторська служба (CGAS) Королівства Нідерланди керується в своїй діяльності 5 стратегічними цілями, які формують основу збалансованих показників, а саме:

− задоволення клієнтів;
− професійна якість;
− належне внутрішнє управління та контроль;
− вмотивований персонал;
− гнучкість» [72].

До кожної з цих п’яти цілей встановлені в сукупності 10 критичних чинників успіху. У подальшому для вимірювання критичних чинників успіху застосовують 21 ключовий показник ефективності (KPI).

Розроблені KPI дають керівництву чітке уявлення про результативність і якість роботи підрозділу внутрішнього аудиту та є невід'ємною частиною системи внутрішнього аудиту. Вони відповідають вимогам збалансованої системи показників і насамперед зосереджені на додатковій вартості, що створюється внутрішнім аудитом для зацікавлених сторін.

Приклади KPI, які застосовуються Центральною урядовою аудиторською службою (CGAS) Королівства Нідерланди, наведені в таблиці 4.7 [72, с. 43].

Таблиця 4.7 – Приклади KPI, які застосовуються Центральною урядовою аудиторською службою (CGAS) Королівства Нідерланди

Стратегічний напрям	Критичний чинник успіху	KPI	Нормативне значення
1	2	3	4
Задоволення клієнтів	Додана цінність	Оцінка клієнтами наданих послуг	7 або вище балів за 10-бальною шкалою
		Своєчасність надання послуг	80 % своєчасно
		Своєчасність надання послуг	щонайменше 25 % результатів завдання вирішуються впродовж трьох років
	Залучення	Спроможність в центральних урядових органах	щонайменше 50 % працівників працюють у межах облікового запису (за місцем розташування міністерства)
		Сприйняття залучення керівництвом	7 або вище
Професійна якість	Незалежність	Підписані декларації про незалежність	понад 95 %
		Довгострокове залучення	достатній бал
	Надана якість	Зовнішня оцінка якості	достатній бал
		Внутрішня оцінка якості	80 % аудиторських справ на достатньому рівні

Продовження таблиці 4.7

1	2	3	4
Гнучкість	Експертиза (спеціальні знання)	Працівники зареєстровані в професійному реєстрі	1/3 працівників зареєстровані
		Відповідність вимогам безперервної освіти	95 % працівників дотримуються вимог безперервної освіти
	Внутрішня мобільність	Внутрішня мобільність	у межах 10–20 % персоналу змінюють об’єкт аудиту
		Приплив нових працівників	приплив на рівні 5 %
Вмотивований персонал	Адекватні умови	Освітні години на працівника	принаймні 40 годин на працівника
		Витрати на освіту / навчання	принаймні 2 % бюджету на персонал виділяється на навчання
	Задоволення від роботи	Відсоток лікарняних	максимум 4 %
		Задоволення працівників	7 або вище
Адекватне внутрішнє управління та контроль	Ефективність	Продуктивність на аудитора	у середньому 70 %
		Результати виконання бюджету	не більше ніж 0,5 % (дефіцит або профіцит) наприкінці року
	Доброчесність	Порушення доброчесності	Х

Моніторинг за ключовими чинниками успіху та KPI здійснює офіс відповідності через систему управління аудиту (СУА / Teammate). Звітування про стан виконання KPI здійснюється один раз на рік і відображається в додатку до щорічного звіту. Це вся інформація, яку отримує вище керівництво (міністр і аудиторський комітет) і на підставі якої вони керують діяльністю в сфері внутрішнього аудиту.

4.2. Основні аспекти внутрішньої оцінки якості внутрішнього фінансового аудиту в державних органах

4.2.1. Підходи до проведення внутрішньої оцінки якості внутрішнього фінансового аудиту

Невід'ємною частиною процесу підвищення якості внутрішнього аудиту та визначення внутрішньої стратегії розвитку підрозділу внутрішнього аудиту є оцінювання діяльності з внутрішнього аудиту. Проводиться таке оцінювання відповідно до норм МСППВА 1311 «Внутрішні оцінки» [17] та СВА 4 «Забезпечення та підвищення якості» [15].

Внутрішня оцінка якості – це процес аналізу діяльності з внутрішнього аудиту в державному органі з метою забезпечення (гарантій) відповідності діяльності СВА, кодексам, правилам та іншим вимогам нормативно-правових актів у сфері внутрішнього аудиту, оцінки ефективності реалізації функції та визначення заходів із забезпечення й підвищення ефективності виконання підрозділом внутрішнього аудиту своїх завдань, а також реалізації функції внутрішнього аудиту в державному органі загалом [66, с. 11].

Внутрішня оцінка якості повинна носити цілісний характер, тобто бути вбудована в усі етапи й процедури внутрішнього аудиту та стосуватись усіх аспектів діяльності з внутрішнього аудиту в державному органі.

У малочисельних підрозділах внутрішнього аудиту (або утворення самостійної посади спеціаліста з питань проведення внутрішнього аудиту) внутрішні оцінки якості реалізуються таким працівником за рахунок самооцінки та/або залучення до внутрішніх оцінок інших працівників установи, що володіють практичними знаннями у сфері внутрішнього аудиту.

Підходи проведення внутрішніх оцінок якості мають бути визначені внутрішніми документами державного органу з питань здійснення внутрішнього аудиту. Конкретні вимоги, порядок, процедури, критерії оцінки, періодичність, форми організації та інші аспекти внутрішньої оцінки реалізації функції внутрішнього

аудиту також визначаються у внутрішніх документах державного органу.

Організація та проведення внутрішніх оцінок якості забезпечується керівником підрозділу внутрішнього аудиту. Під час проведення внутрішніх оцінок якості важливим є дотримання принципів: об'єктивності, незалежності, достовірності, доступності, прозорості, взаємодії та поваги до державного службовця.

Внутрішня оцінка якості реалізується на двох рівнях:

– постійний моніторинг і підтримка реалізації функції внутрішнього аудиту в процесі організації, проведення та реалізації результатів аудиторських досліджень;

– періодичні оцінки діяльності підрозділу внутрішнього аудиту (зокрема, через самооцінку, оцінку іншими працівниками, що володіють практичними знаннями у сфері внутрішнього аудиту тощо).

МСППВА 1311 «Внутрішні оцінки» тлумачить *постійний моніторинг* як «невід'ємну частину повсякденного нагляду, перевірки й оцінки функції внутрішнього аудиту. Постійний моніторинг входить до регулярних політик і практик управління функцією внутрішнього аудиту й передбачає застосування процесів, інструментів та інформації, що вважаються потрібними для оцінки відповідності Кодексу етики та Стандартам» [17], і зазначає, що «періодичні оцінки проводяться для визначення відповідності Кодексу етики та Стандартам. Достатні знання практики внутрішнього аудиту передбачають щонайменше розуміння всіх елементів Основних положень міжнародної професійної практики» [17].

Постійний моніторинг і підтримка реалізації функції внутрішнього аудиту безпосередньо під час організації, проведення та реалізації результатів аудиторських досліджень здійснюється на рівні:

− керівника підрозділу внутрішнього аудиту;

− керівника аудиторської групи;

− кожного внутрішнього аудитора, його безпосереднього керівника тощо в процесі виконання завдань [51, с. 64].

Основні характеристики моніторингу якості організації, проведення та реалізації результатів аудиторських досліджень на вказаних рівнях наведено в таблиці 4.8.

Таблиця 4.8 – Рівні та основні характеристики моніторингу якості організації, проведення та реалізації результатів аудиторських досліджень

Рівень моніторингу	Характеристика моніторингу	Мета моніторингу	Завдання моніторингу
1	2	3	4
Керівник підрозділу внутрішнього аудиту	Здійснюється як загальний нагляд за плануванням, організацією та проведенням внутрішніх аудитів, своєчасністю та якістю складання аудиторських звітів, наданих рекомендацій, моніторингом їхнього впровадження	Створення відповідних умов для результативної роботи підрозділу внутрішнього аудиту та якісного проведення й реалізації результатів аудиторських досліджень	– оцінка якості складання плану діяльності з внутрішнього аудиту; – аналіз завантаженості працівників підрозділу внутрішнього аудиту та забезпечення її рівномірності; – контроль за своєчасністю та повнотою виконання підрозділом внутрішнього аудиту плану діяльності з внутрішнього аудиту; – визначення відповідальних осіб за здійснення постійного загального нагляду за виконанням програми аудиту; – запровадження систематичного інформування керівником аудиторської групи керівника підрозділу внутрішнього аудиту про хід проведення аудиту; – обговорення з керівником аудиторської групи проблемних питань, що виникають під час проведення дослідження, та їхнього вирішення; – та інші

Продовження таблиці 4.8

1	2	3	4
Керівник аудиторської групи	Здійснюється як нагляд під час планування та проведення аудиторського дослідження	Досягнення цілей і забезпечення належної якості аудиторського дослідження	− розподіл завдань і обсягів роботи між членами аудиторської групи та за потреби – їх корегування; – контроль ходу виконання завдань кожним членом аудиторської групи, стану виконання ними програми, надання їм потрібної допомоги; – вжиття в межах повноважень заходів для забезпечення об'єктивності та незалежності членів аудиторської групи; – оцінка відповідності обраних членами аудиторської групи методів внутрішнього аудиту цілі, обсягу, термінам і розподілу трудових ресурсів та за потреби – вжиття потрібних заходів; − та інші
Виконавці аудиторського завдання	Здійснюється як поточна самооцінка внутрішніми аудиторами, причетними до виконання аудиторського завдання	Забезпечення якості виконання аудиторського завдання та об'єктивності висновків в офіційній документації	− дотримання СВА, Кодексу етики, вимог інших нормативно-правових актів, а також внутрішніх документів з питань внутрішнього аудиту; − виконання своїх обов'язків на високому професійному рівні та із належною професійною ретельністю; − та інші

Отже, моніторинг повинен здійснюватися як щодо безпосередньо виконання аудиторських завдань, так і щодо загальних організаційних аспектів діяльності підрозділу внутрішнього аудиту та заходів з професійного розвитку внутрішніх аудиторів. Так, усі працівники підрозділу внутрішнього аудиту в межах визначених повноважень відповідальні за забезпечення якості внутрішнього аудиту, яка реалізується через запровадження постійного моніторингу функції внутрішнього аудиту.

«Здійснення постійного моніторингу діяльності з внутрішнього аудиту в ході виконання аудиторських завдань повинно мати відповідне документальне підтвердження», що передбачено п. 6 СВА 4 «Забезпечення та підвищення якості» [15].

Основним підтвердженням здійснення постійного моніторингу діяльності з внутрішнього аудиту (його безперервності, комплексності) зазвичай слугують відповідні шаблони, які заповнюються особою, відповідальною за здійснення моніторингу, та працівниками, щодо яких здійснювався такий моніторинг. Такі шаблони повинні бути формалізовані на рівні державного органу (затверджені внутрішніми документами) та можуть мати форму:

− таблиці / довідки / контрольні листи про здійснення моніторингу, які заповнюються в міру виконання заходів постійного моніторингу (додаток 11) ;

− висновків до аудиторських звітів / матеріалів аудиту, які складаються керівником аудиторської групи та/або керівником підрозділу внутрішнього аудиту за наслідками кожного внутрішнього аудиту (додаток 12);

− анкети з чітко визначеним переліком питань, відповіді на які надаються під час виконання заходів постійного моніторингу. Розроблення таких анкет дає змогу не лише задокументувати процес здійснення моніторингу відповідальною особою, але й самостійно контролювати якість виконання аудиторських завдань працівниками підрозділу внутрішнього аудиту (орієнтуючись на відповідні питання для гарантування якості виконання аудиторських завдань) (додаток 13);

− таблиці встановленої форми про хід виконання аудиторських завдань, які заповнюються працівниками підрозділу внутрішнього аудиту (наприклад, в електронному вигляді із оперативним внесенням основної інформації про виконаний етап завдання) та дають змогу здійснювати моніторинг повноти та своєчасності виконання аудиторських завдань тощо.

Відповідно до п. 5 СВА «Забезпечення та підвищення якості» періодична оцінка діяльності з внутрішнього аудиту проводиться керівником підрозділу внутрішнього аудиту не рідше одного разу на рік [15].

Періодичні оцінки можуть проводитись на декількох рівнях (у декілька етапів), наприклад:

− періодичні самооцінки працівників;

− періодичний аналіз та оцінка діяльності з внутрішнього аудиту (з охопленням усіх аспектів такої діяльності).

Основні характеристики періодичної оцінки діяльності з внутрішнього аудиту на вказаних рівнях наведено в таблиці 4.9.

Таблиця 4.9 – Рівні та основні характеристики періодичної оцінки діяльності з внутрішнього аудиту

Рівень періодичної оцінки	Характеристика / сутність періодичної оцінки	Мета періодичної оцінки	Способи проведення періодичної оцінки
Періодичні самооцінки працівників підрозділу внутрішнього аудиту	Оцінка якості тих аспектів діяльності внутрішнього аудиту, до реалізації яких залучалися працівники підрозділу внутрішнього аудиту	Покращення власної діяльності кожного працівника підрозділу внутрішнього аудиту	− за рахунок проведення самостійного аналізу якості власної діяльності кожним працівником підрозділу внутрішнього аудиту (аналізу складених документів, результатів проведених аудитів, якості планування аудиторського дослідження тощо); − за рахунок аналізу результатів проведеного опитування зацікавлених осіб щодо дотримання національних стандартів та інших документів з питань внутрішнього аудиту
Періодична оцінка діяльності з внутрішнього аудиту	Оцінка всіх аспектів діяльності підрозділу внутрішнього аудиту	Досягнення відповідності встановленим критеріям діяльності підрозділу внутрішнього аудиту	−за рахунок аналізу результатів постійного моніторингу якості організації, проведення та реалізації результатів аудиторських досліджень; −за рахунок аналізу результатів проведених працівниками підрозділу внутрішнього аудиту самооцінок

Напрями діяльності з внутрішнього аудиту в державному органі, які мають бути охоплені періодичними оцінками, наведено в додатку 14. Оцінка за вказаними напрямами передбачає надання відповідей на ряд питань за кожним ключовим та другорядним критерієм й надання висновку щодо відповідності або невідповідності цих критеріїв.

Під час проведення періодичних оцінок діяльності з внутрішнього аудиту доцільно користуватись критеріями оцінки якості внутрішнього аудиту (додаток 15).

Відповідні критерії оцінки поділяються на:

− ключові критерії оцінки – невідповідність такому критерію суттєво впливає на підсумкову оцінку;

− другорядні критерії оцінки – невідповідність такому критерію впливає на підсумкову оцінку за наявності декількох випадків невідповідності.

Оцінка здійснюється зазвичай за кожним із вказаних у додатку 15 аспектів діяльності з внутрішнього аудиту та передбачає надання відповідей на ряд питань за кожним ключовим та другорядним критерієм (надання висновку щодо відповідності або невідповідності критерію).

За результатами дослідження кожного з напрямів визначається підсумковий загальний рівень (оцінка) діяльності з внутрішнього аудиту в державному органі, який оцінюється за п’ятибальною шкалою, залежно від отриманих результатів оцінювання (відповідності / невідповідності) визначених критеріїв. Рівні зрілості діяльності з внутрішнього аудиту в державному органі, визначені за результатами оцінки, наведені на рисунку 4.10.

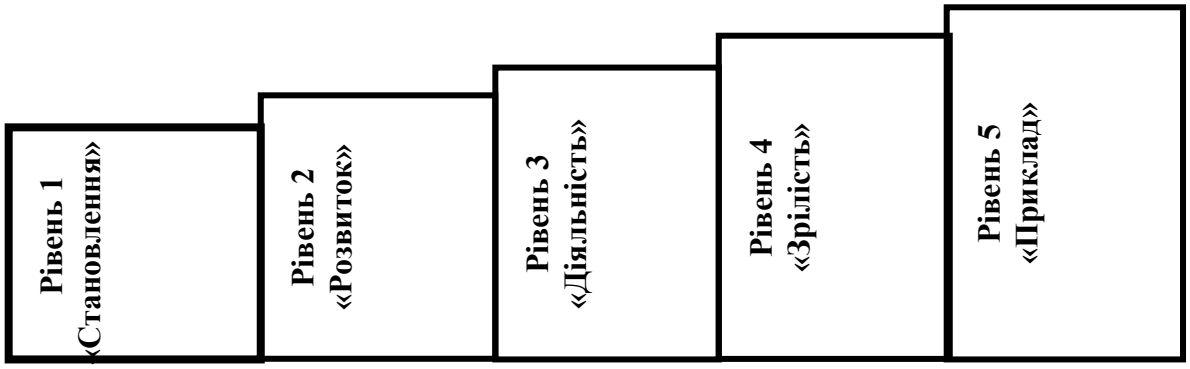


Рисунок 4.10 – Рівні оцінки діяльності з внутрішнього аудиту в державному органі

«Рівень 1 «Становлення» свідчить про невідповідність діяльності з внутрішнього аудиту за дослідженим аспектом встановленим вимогам (повністю не відповідає всім або більшості з визначених критеріїв оцінки).

Рівень 2 «Розвиток» зазначає, що діяльність з внутрішнього аудиту за дослідженим аспектом суттєво не відповідає встановленим вимогам (суттєва невідповідність за багатьма критеріями) та потребує налагодження.

Рівень 3 «Діяльність» наголошує, що діяльність з внутрішнього аудиту за дослідженим аспектом частково не відповідає встановленим вимогам (часткова невідповідність за декількома критеріями), це перешкоджає повноті реалізації та розвитку функції внутрішнього аудиту.

Рівень 4 «Зрілість» свідчить, що діяльність з внутрішнього аудиту за дослідженим аспектом загалом здійснюється на належному рівні, проте наявні окремі несуттєві випадки недоліків або невідповідності встановленим вимогам (які не є критичними та не впливають суттєво на ефективність реалізації функції).

Рівень 5 «Приклад» вказує, що діяльність з внутрішнього аудиту за дослідженим аспектом повністю відповідає як встановленим вимогам, так і найкращій практиці» [15].

Під час проведення наступних періодичних оцінок діяльності з внутрішнього аудиту доцільно здійснювати порівняння оцінок (рівнів) як за кожним досліджуваним аспектом, так і загального рівня розвитку з метою встановлення динаміки покращення / погіршення діяльності з внутрішнього аудиту й отримання підтвердження того, що в установі відбувається постійний розвиток функції внутрішнього аудиту.

Крім того, за результатами оцінки кожного з аспектів мають бути визначені заходи щодо вдосконалення діяльності з внутрішнього аудиту за відповідним напрямом (з чітким зазначенням строків, відповідальних виконавців та очікуваних результатів від їхньої реалізації), які в подальшому також будуть основою для розроблення програми забезпечення й підвищення якості.

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

4.2.2. Використання результатів оцінки якості внутрішнього фінансового аудиту для формування Програми забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту

СВА 4 «Забезпечення та підвищення якості» в п. 7 вказує, що «керівник підрозділу внутрішнього аудиту щороку складає за своїм підписом Програму забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту, яку затверджує керівник державного органу» [15].

Фактично Програма забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту є комплексом логічних і послідовних заходів, визначених за результатами щорічної оцінки якості внутрішнього аудиту. Це документ, який передбачає перелік заходів, спрямованих на покращення якості внутрішнього аудиту та виправлення й недопущення недоліків.

Метою складання Програми забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту є безперервний розвиток, удосконалення діяльності підрозділу внутрішнього аудиту та підвищення ефективності реалізації функції внутрішнього аудиту в установі.

Програма якості містить формалізовані заходи з оцінки та постійного вдосконалення діяльності з внутрішнього аудиту, тому вона має надати керівникові певної міри впевненості (гарантії) в тому, що в державному органі постійно вживається комплекс заходів з удосконалення функції внутрішнього аудиту та забезпечення її відповідності нормам законодавства й кращим міжнародним практикам.

Керівник підрозділу внутрішнього аудиту в межах компетенції забезпечує виконання Програми забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту.

Програма забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту охоплює заходи за результатами проведення внутрішніх і зовнішніх оцінок якості внутрішнього аудиту (рисунок 4.11).

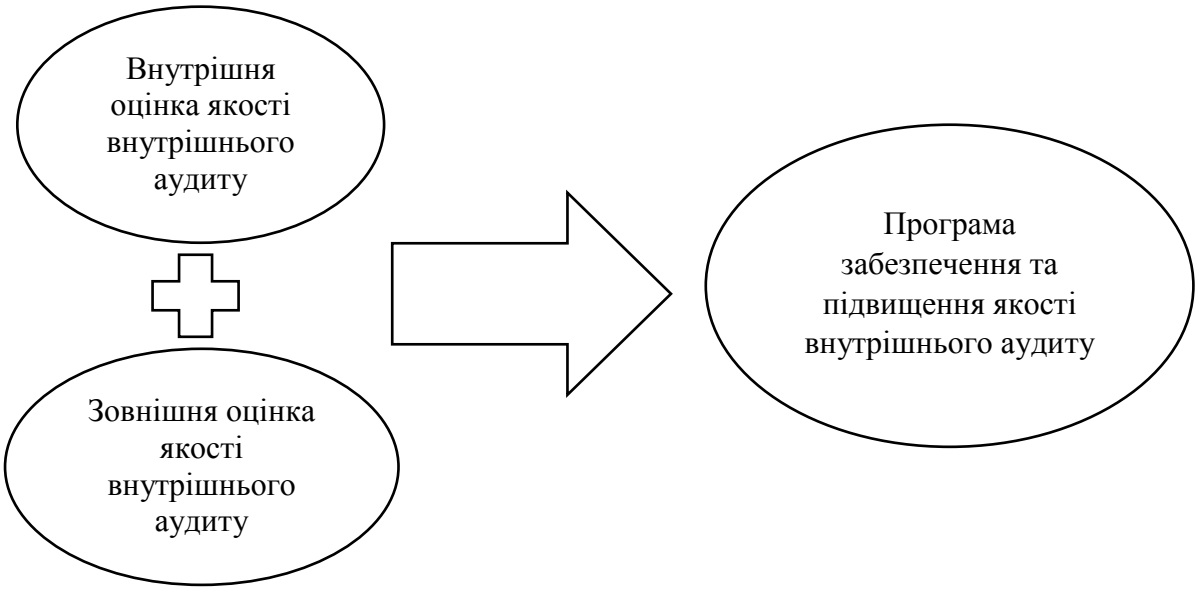


Рисунок 4.11 – Основа для формування Програми забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту державного органу

Щорічна Програма забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту формується за результатами періодичних оцінок і постійного моніторингу діяльності з внутрішнього аудиту, а також з урахуванням вивчення позиції заінтересованих сторін.

Основу Програми становлять заходи, спрямовані на вдосконалення діяльності з внутрішнього аудиту, усунення та недопущення в подальшому встановлених недоліків, зокрема:

− недоліків, встановлених під час проведення постійного моніторингу діяльності з внутрішнього аудиту (зокрема, за рахунок перегляду існуючих і запровадження нових системних заходів контролю);

− недоліків, встановлених за результатами періодичних оцінок;

− порушень і недоліків, встановлених за результатами проведених зовнішніх оцінок якості;

− впровадження заходів із виконання рекомендацій, наданих за результатами зовнішніх оцінок якості;

− впровадження інших заходів з удосконалення функції внутрішнього аудиту (наприклад, проходження працівниками

навчань і підвищення кваліфікації; налагодження системи внутрішнього контролю в підрозділі внутрішнього аудиту тощо) [66, с. 27].

Програма забезпечення та підвищення якості має містити конкретні заходи, терміни їхнього виконання й відповідальних виконавців. Конкретність заходів полягає в тому, що за наслідками їхнього виконання повинні бути досягнуті вимірювані результати.

Вимоги до форми складання Програми не визначено нормативно-правовими актами. Підготовка відповідного документа має здійснюватися у формі, визначеній внутрішніми документами. Водночас зручним варіантом є складання Програми в табличній формі (як план заходів). Такий спосіб дає нагоду в різних графах таблиці окремо виділяти зміст заходів, виконавців, терміни, очікувані результати, а також групувати відповідні заходи за різними критеріями. Належна форма також дає змогу контролювати повноту, своєчасність виконання заходів і досягнення очікуваних результатів (додаток 16).

Відповідно до МСППВА 1320 «Звітність за програмою забезпечення та підвищення якості» [17] керівник підрозділу внутрішнього аудиту повинен звітувати про результати програми забезпечення та підвищення якості вищому керівництву. Інформація, яка доводиться, повинна охоплювати:

− обсяг і частоту внутрішніх і зовнішніх оцінок;

− кваліфікацію та незалежність експерта(ів), зокрема щодо потенційних конфліктів інтересів;

− висновки експертів;

− плани заходів щодо усунення недоліків.

Згідно із СВА 4 «Забезпечення та підвищення якості» керівник підрозділу внутрішнього аудиту також повинен із встановленою періодичністю звітувати керівнику державного органу про стан виконання програми забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту [15]. Водночас доцільно надавати інформацію про конкретні факти, які підтверджують виконання передбачених програмою заходів, досягнуті результати (зокрема, щодо визначених індикаторів виконання), їхній вплив на вдосконалення діяльності з внутрішнього аудиту.

4.3. Зовнішня оцінка якості діяльності підрозділів внутрішнього аудиту в державних органах

4.3.1. Суб'єктність оцінювання діяльності підрозділів внутрішнього аудиту

Відповідно до частини третьої статті 26 Бюджетного кодексу України організаційно-методологічні засади здійснення внутрішнього контролю й внутрішнього аудиту визначаються Міністерством фінансів України, яке забезпечує формування та реалізацію державної політики у сфері державного внутрішнього фінансового контролю, зокрема здійснює оцінку функціонування систем внутрішнього контролю й внутрішнього аудиту [1].

Зовнішня оцінка якості внутрішнього аудиту – це періодичні дослідження функціонування системи внутрішнього аудиту, що проводяться не частіше одного разу на три роки згідно з планами роботи відповідального структурного підрозділу Мінфіну, які складаються і затверджуються в установленому порядку [51, с. 70].

Порядком № 1001 п. 18 і СВА 4 «Забезпечення та підвищення якості» визначено, що Міністерство фінансів України проводить оцінку функціонування системи внутрішнього аудиту (зовнішню оцінку якості) державного органу, його територіального органу та бюджетної установи не частіше ніж один раз на три роки в порядку, встановленому Міністерством фінансів України. Зазначена оцінка проводиться у формі дослідження та не є контрольним заходом [5, с. 15].

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

Предметом оцінки функціонування системи внутрішнього аудиту державного органу є планування, організація та проведення внутрішнього аудиту, моніторинг врахування рекомендацій за результатами його проведення, дотримання посадовими особами підрозділів внутрішнього аудиту вимог СВА та інших нормативно-правових актів з відповідних питань.

Ціллю зовнішньої оцінки якості внутрішнього аудиту є аналіз та оцінка функціонування системи внутрішнього аудиту в державному органі, зокрема щодо відповідності вимогам нормативно-правових актів у сфері внутрішнього аудиту, а також надання рекомендацій щодо вдосконалення системи внутрішнього аудиту.

Механізм організації, проведення, оформлення й реалізації результатів зовнішньої оцінки функціонування системи внутрішнього аудиту врегульовано «Порядком здійснення Міністерством фінансів України оцінки функціонування системи внутрішнього аудиту» [14].

У міжнародній практиці зовнішня оцінка внутрішнього аудиту врегульована нормами МСППВА 1312 «Зовнішні оцінки», в якому зазначено, що «зовнішнє оцінювання повинно проводитися «кваліфікованим незалежним експертом або групою експертів, які не є співробітниками організації, щонайменше один раз на п’ять років. Водночас керівник внутрішнього аудиту повинен обговорити з радою:

− форму й періодичність зовнішніх оцінок;

− кваліфікацію та незалежність зовнішнього експерта або групи експертів, зокрема будь-який потенційний конфлікт інтересів» [17].

«Міністерство фінансів України здійснює оцінку діяльності з внутрішнього аудиту в державних органах за допомогою:

− постійного моніторингу та координації діяльності підрозділів внутрішнього аудиту;

− проведення періодичних досліджень (зовнішніх оцінок) якості внутрішнього аудиту в конкретних державних органах;

− проведення періодичних оглядів загального стану розвитку та функціональної спроможності підрозділів внутрішнього аудиту» [14].

Зовнішня оцінка якості в інших країнах може реалізуватися через:

− повноцінну зовнішню оцінку (однак, враховуючи те, що її здійснюють незалежні організації (експерти), вона може бути дороговартісною);

− внутрішню оцінку із незалежним зовнішнім підтвердженням;

− колегіальне дослідження (оцінку), яке проводять два керівника підрозділу внутрішнього аудиту інших установ (але за підтримки Центрального підрозділу гармонізації);

− оцінку ЦПГ, який щорічно відслідковує окремі аспекти щодо ефективності діяльності внутрішніх аудиторів, утім цей контроль не замінює незалежну зовнішню експертизу;

− перевірку зі сторони Вищого органу аудиту (ВОА, на кшталт Рахункової палати в Україні); ВОА щорічно перевіряє деякі аспекти діяльності внутрішніх аудиторів, але знову ж таки ця перевірка не замінює незалежну зовнішню експертизу.

У вітчизняній практиці постійний моніторинг і координація діяльності підрозділів внутрішнього аудиту державних органів здійснюється Центральним підрозділом гармонізації (Департаментом гармонізації державного внутрішнього фінансового контролю Міністерства фінансів України) в поточному режимі та передбачає виконання певних дій (таблиця 4.10).

Таблиця 4.10 – Процедури постійного моніторингу та координації діяльності підрозділів внутрішнього аудиту державних органів

Процедури	Зміст процедур
1	2
Опрацювання проєктів штатних розписів апаратів державних органів	Встановлення дотримання вимог законодавства щодо утворення самостійного підрозділу внутрішнього аудиту або призначення посадової особи, на яку покладаються повноваження щодо здійснення внутрішнього аудиту (з урахуванням граничної чисельності апарату державного органу), забезпечення їхньої організаційної та функціональної незалежності

Продовження таблиці 4.10

1	2
Аналіз планів діяльності з внутрішнього аудиту	Встановлення зв'язку між стратегією (пріоритетами) й цілями діяльності державного органу та стратегічними цілями й завданнями внутрішнього аудиту, запланованими об'єктами аудиту, внесення об'єктів аудиту до планів на підставі ризик-орієнтованого відбору, розрахунків завантаженості внутрішніх аудиторів тощо, стану виконання планів з метою визначення проблемних питань та недоліків за відповідним аспектом діяльності з внутрішнього аудиту та надання рекомендацій для їхнього усунення
Аналіз звітності про результати діяльності підрозділів внутрішнього аудиту	Узагальнення інформація про результати діяльності підрозділів внутрішнього аудиту за даними форми № 1-ДВА та інформування Кабінету Міністрів України про стан функціонування внутрішнього аудиту в державних органах і надання пропозицій щодо вдосконалення такої діяльності
Періодичний аналіз якості внутрішніх документів державних органів, що регулюють певні аспекти діяльності з внутрішнього аудиту	Встановлення відповідності вимогам СВА та адекватності визначених методологічних підходів, виявлення проблемних питань за відповідними аспектами діяльності з внутрішнього аудиту й надання рекомендацій щодо їхнього врегулювання, а також визначення та поширення кращих практик за відповідними напрямами діяльності
Періодичні камеральні дослідження й аналіз матеріалів, складених за результатами здійснення внутрішніх аудитів	Встановлення якості й результативності проведення заходів внутрішнього аудиту
Аналіз результатів внутрішніх оцінок якості, проведених підрозділами внутрішнього аудиту державних органів	Встановлення відповідності вимогам нормативно-правових актів у сфері внутрішнього аудиту, а також надання рекомендацій щодо вдосконалення системи внутрішнього аудиту
Моніторинг впровадження рекомендацій ЦПГ	Визначення стану виконання та впровадження рекомендацій, наданих ЦПГ за результатами проведених зовнішніх оцінок якості внутрішнього аудиту

Продовження таблиці 4.10

1	2
Аналіз матеріалів перевірок зовнішніх контролюючих органів	Виявлення фактів, які можуть свідчити про проблемні питання у функціонуванні внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в державних органах
Надання методологічної, консультаційної та роз'яснювальної підтримки підрозділам внутрішнього аудиту державних органів	Через направлення інформаційних, оглядових листів про типові недоліки в здійсненні діяльності з внутрішнього аудиту з наданням рекомендацій щодо вдосконалення діяльності за окремими аспектами, рекомендаційних листів щодо можливих підходів до діяльності з внутрішнього аудиту за окремими напрямами, поширення відповідних кращих практик тощо

Результати такого моніторингу враховуються ЦПГ під час планування, організації та проведення періодичних зовнішніх оцінок якості внутрішнього аудиту в конкретних державних органах.

4.3.2. Планування та організаційні аспекти зовнішніх оцінок

У процесі планування зовнішніх оцінок якості застосовується ризик-орієнтований підхід до відбору об'єктів для проведення таких оцінок, який передбачає здійснення аналізу й оцінювання ризиків у діяльності підрозділів внутрішнього аудиту з метою відбору об'єктів з найвищими ризиками в їхній діяльності. З метою аналізу й оцінювання ризиків відповідальний структурний підрозділ Міністерства фінансів України здійснює постійний камеральний моніторинг діяльності підрозділів внутрішнього аудиту за рахунок:

− опрацювання звітів про результати діяльності підрозділів внутрішнього аудиту;

− аналізу планів (змін до них);

− контролю виконання рекомендацій, наданих за результатами зовнішніх оцінок якості внутрішнього аудиту;

− аналізу інформації контролюючих органів про результати контролю за станом внутрішнього аудиту;

− опрацювання звернень або скарг щодо недоліків і порушень у діяльності підрозділів внутрішнього аудиту;

− моніторингу іншої інформації про функціонування внутрішнього аудиту в державних органах.

Оцінювання ризиків у діяльності підрозділів внутрішнього аудиту, відповідно до ризик-орієнтованого підходу, здійснюється за чинниками ризику, що характеризують основні аспекти діяльності підрозділів внутрішнього аудиту, та критеріями чинників ризику, за якими оцінюється кожний об’єкт.

«Відповідні чинники ризиків та їхні критерії можуть охоплювати такі питання:

− незабезпечення організаційної та/або функціональної незалежності підрозділу;

− структура й чисельність працівників підрозділу внутрішнього аудиту (у співвідношенні до об’єктів внутрішнього аудиту), укомплектованість підрозділу та стабільність кадрового складу;

− наявність недоліків у плануванні діяльності з внутрішнього аудиту;

− непроведення внутрішніх аудитів у державному органі за наявності та укомплектованості підрозділу внутрішнього аудиту;

− спрямування внутрішніх аудитів (зокрема, частка внутрішніх аудитів з оцінки ефективності);

− низька результативність проведених внутрішніх аудитів;

− відхилення значної кількості аудиторських рекомендацій, низький рівень впровадження аудиторських рекомендацій тощо;

− непроведення внутрішніх оцінок якості;

− невиконання рекомендацій за результатами зовнішніх оцінок якості, неодноразові факти ігнорування звернень / запитів ЦПГ, подання формальної, неякісної інформації на такі запити;

− низька якість звітності про результати діяльності підрозділу внутрішнього аудиту;

− наявність звернень, скарг та іншої інформації про ймовірні порушення в діяльності з внутрішнього аудиту тощо» [14].

Проведення оцінки якості діяльності з внутрішнього аудиту здійснюється за рахунок проведення камерального дослідження (в окремих випадках за місцем розташування державного органу), наданих внутрішніх документів, а саме:

− наказів про затвердження структури та штатного розпису державного органу, про розподіл функціональних повноважень між керівником органу та його заступниками (за період, що підлягає дослідженню, та актуальні станом на момент подання інформації);

− наказів про призначення / звільнення працівників підрозділу внутрішнього аудиту (за період, що підлягає дослідженню);

− затверджених внутрішніх документів з питань внутрішнього аудиту (які діяли в період, що підлягає дослідженню, а також актуальні документи станом на момент подання інформації):

− декларації внутрішнього аудиту;

− положення про підрозділ внутрішнього аудиту (та його підрозділи); посадових інструкцій працівників підрозділу внутрішнього аудиту;

− внутрішніх документів з питань здійснення внутрішнього аудиту (порядок планування й проведення внутрішніх аудитів, документування, реалізації їхніх результатів, порядок формування справ, порядок здійснення внутрішніх оцінок якості, документи, що регулюють інші аспекти внутрішнього аудиту);

− документального підтвердження щорічної оцінки ризиків для планування діяльності із внутрішнього аудиту (за період, що підлягає дослідженню);

− розрахунків обсягів часу на здійснення внутрішніх аудитів та виконання заходів з іншої діяльності з внутрішнього аудиту; планів (плани зі змінами); пропозицій керівника підрозділу внутрішнього аудиту з обґрунтованими розрахунками потреби в ресурсах (фінансові, технічні, ІТ, потреба в залученні профільних спеціалістів / експертів тощо) для забезпечення виконання планів, інформування керівником підрозділу внутрішнього аудиту про наявність обмежень у ресурсах для виконання запланованої діяльності (за період, що підлягає дослідженню);

− документального звітування про результати діяльності підрозділу внутрішнього аудиту керівнику державного органу (за період, що підлягає дослідженню);

− документів, які стосуються надання інформації про результати внутрішніх аудитів органам державної влади та передачі матеріалів внутрішніх аудитів до правоохоронних органів (за період, що підлягає дослідженню);

− матеріалів внутрішніх оцінок якості внутрішнього аудиту, зокрема документів, які підтверджують інформування керівника державного органу про їхні результати (за період, що підлягає дослідженню);

− копій затверджених програм забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту (за період, що підлягає дослідженню).

Посадові особи державного органу можуть надавати додаткову письмову інформацію з питань, що виникли під час проведення оцінки якості, як на письмовий запит (з відповідним переліком питань і строком надання такої інформації) посадових осіб відповідального структурного підрозділу Міністерства фінансів України, так і з власної ініціативи. Така інформація складається в довільній формі та підписується працівником установи.

У разі ненадання державним органом запитуваної Міністерством фінансів України інформації, потрібної для проведення дослідження та здійснення оцінки за визначеними критеріями, діяльність з внутрішнього аудиту за відповідним аспектом / напрямом / критерієм оцінюється як така, що не відповідає критерію / критеріям.

4.3.3. Основні напрями та методи зовнішніх оцінок діяльності підрозділів внутрішнього аудиту

Під час зовнішньої оцінки якості посадовими особами відповідального структурного підрозділу Міністерства фінансів України досліджується дотримання керівником і працівниками підрозділу внутрішнього аудиту вимог Порядку № 1001, СВА та інших нормативно-правових актів з питань внутрішнього аудиту, а також може здійснюватися оцінка ефективності й результативності діяльності з внутрішнього аудиту в державному органі.

Відповідно до пункту 4 розділу ІІ «Порядку здійснення Міністерством фінансів України оцінки функціонування системи внутрішнього аудиту» [14] під час оцінки досліджуються:

− структура підрозділу, його організаційна та функціональна незалежність, чисельність працівників підрозділу внутрішнього аудиту та стан його укомплектування;

− наявність внутрішніх документів з питань внутрішнього аудиту, їхня відповідність СВА;

− планування діяльності з внутрішнього аудиту;

− організація внутрішніх аудитів, зокрема розподіл трудових ресурсів, планування внутрішнього аудиту та складання за його результатами програми;

− документування ходу діяльності з внутрішнього аудиту та його результатів;

− моніторинг врахування рекомендацій і результатів їхнього впровадження; результати внутрішніх оцінок якості внутрішнього аудиту;

− врахування рекомендацій за результатами проведення попередніх оцінок якості;

− достовірність, повнота та своєчасність подання звітності про результати діяльності підрозділу внутрішнього аудиту;

− стан взаємодії підрозділу внутрішнього аудиту із структурними підрозділами установи;

− наявність програми забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту та стан її виконання;

− інші питання діяльності з внутрішнього аудиту.

Крім того, «Порядком здійснення Міністерством фінансів України оцінки функціонування системи внутрішнього аудиту» [14] визначено основні аспекти та питання для оцінки діяльності з внутрішнього аудиту в державному органі (додаток 17). Дослідження здійснюється відповідно до критеріїв внутрішньої оцінки якості внутрішнього аудиту, наведених у додатку 15.

Оцінка проводиться зазвичай за кожним із десяти аспектів діяльності з внутрішнього аудиту (додаток 19) та передбачає надання відповідей на ряд питань щодо ключових і другорядних критеріїв (надання висновку щодо відповідності або невідповідності

критерію). Критерії оцінювання (та відповідні запитання) стосуються як діяльності підрозділу внутрішнього аудиту, так і діяльності з внутрішнього аудиту в державному органі загалом.

Водночас дослідження може бути комплексним (за повним переліком вищезазначених аспектів і питань) або ж з окремих питань діяльності з внутрішнього аудиту (досліджуються лише аспекти та питання, за якими встановлені високі ризики, тощо).

Для проведення дослідження за відповідним аспектом можуть застосовуватись усі передбачені в додатку 19 критерії оцінювання або ж окремі з таких критеріїв (наприклад, лише ключові критерії) залежно від мети зовнішньої оцінки ризиків, які існують у діяльності підрозділу внутрішнього аудиту.

Основними методами проведення дослідження є:

− дослідження, аналіз і оцінка основних внутрішніх документів з питань внутрішнього аудиту та інших внутрішніх розпорядчих документів;

− аналіз матеріалів (справ) внутрішніх аудитів;

− опитування (інтерв'ю, анкетування) керівництва та працівників підрозділу внутрішнього аудиту;

− опитування (інтерв'ю, анкетування) вищого керівництва, посадових осіб, відповідальних за діяльність, що охоплювалась внутрішнім аудитом, а також інших користувачів результатів внутрішніх аудитів.

Підсумковий загальний рівень (оцінка) діяльності з внутрішнього аудиту в державному органі визначається за п'ятибальною шкалою аналогічно до внутрішньої оцінки (*п. 4.2 цього розділу*).

Під час проведення наступних зовнішніх оцінок якості в конкретному державному органі доцільно здійснювати порівняння оцінок (рівнів) як за кожним досліджуваним аспектом, так і загального рівня розвитку з метою встановлення динаміки покращення / погіршення діяльності з внутрішнього аудиту й отримання підтвердження того, що в органі відбувається розвиток функції внутрішнього аудиту.

4.3.4. Оформлення, реалізація та моніторинг результатів зовнішніх оцінок діяльності підрозділів внутрішнього аудиту

За результатами проведення зовнішньої оцінки якості складається звіт і надаються рекомендації керівнику державного органу щодо вдосконалення системи внутрішнього аудиту. Звіт оформляється на паперових носіях відповідно до правил діловодства в органах державної влади.

«Відповідно до вимог «Порядку здійснення Міністерством фінансів України оцінки функціонування системи внутрішнього аудиту» у звіті зазначаються:

− найменування установи, щодо якої проводилась оцінка якості;

− обґрунтування потреби в проведенні оцінки якості;

− період діяльності підрозділу внутрішнього аудиту, що підлягав дослідженню;

− прізвища, ініціали та посади працівників відповідального структурного підрозділу Міністерства фінансів України, які проводили оцінку якості;

− прізвища, ініціали та посади працівників підрозділу внутрішнього аудиту, які забезпечували здійснення внутрішнього аудиту у відповідний період;

− інформація та висновки за результатами дослідження питань із зазначенням відповідності / невідповідності вимогам нормативно-правових актів з питань внутрішнього аудиту (з посиланням на їх назву, номер і дату);

− загальні висновки за результатами проведення оцінки якості;

− рекомендації щодо вдосконалення системи внутрішнього аудиту» [14].

Доцільно здійснювати написання звіту за такою структурою:

− резюме;

− вступ;

− основні результати дослідження;

− висновки;

− рекомендації;

− перелік скорочень;

− додатки.

Звіт підписують працівники відповідального структурного підрозділу Міністерства фінансів України, які проводили оцінку якості.

За результатами зовнішньої оцінки якості Міністерство фінансів України надає керівнику державного органу рекомендації щодо вдосконалення функціонування системи внутрішнього аудиту.

Рекомендації повинні містити конструктивні пропозиції щодо вдосконалення досліджених аспектів діяльності з внутрішнього аудиту. Вони мають бути адекватними та чітко сформульованими.

Рекомендації щодо вдосконалення системи внутрішнього аудиту за результатами оцінки якості надсилають керівнику установи листом Міністерства фінансів України із зазначенням строку інформування щодо їхнього врахування.

У разі недотримання керівником і працівниками підрозділу внутрішнього аудиту установи Порядку № 1001, СВА та Кодексу етики Міністерство фінансів України повідомляє керівника державного органу про негативний вплив на якість внутрішнього аудиту.

У строк, визначений Міністерством фінансів України, керівник державного органу інформує про стан і спосіб врахування наданих рекомендацій за рекомендованою Міністерством фінансів України формою, яку розміщено на офіційному вебсайті Міністерства фінансів України в рубриці «Діяльність» / «Розвиток державного внутрішнього фінансового контролю» / «Зразки документів з внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту». Водночас доцільно надавати також копії розпорядчих та інших документів, які підтверджують впровадження рекомендацій.

Відповідальний структурний підрозділ Міністерства фінансів України здійснює моніторинг стану впровадження рекомендацій, наданих за результатами зовнішніх оцінок якості, до повного їхнього впровадження. Відстеження врахування рекомендації відбувається через постійний моніторинг діяльності підрозділів внутрішнього аудиту. З цією метою, зокрема, здійснюється поточний нагляд за станом впровадження рекомендацій, аналіз діяльності підрозділу внутрішнього аудиту для оцінки прогресу в діяльності за відповідними аспектами тощо.

Джерелами отримання інформації щодо стану врахування рекомендацій є листи, плани, звіти, внутрішні документи з питань внутрішнього аудиту тощо.

Відповідальним структурним підрозділом Міністерства фінансів України забезпечується відстеження та ведення (в електронному вигляді) бази даних стану впровадження рекомендацій, наданих Міністерством фінансів України за результатами проведення зовнішньої оцінки якості внутрішнього аудиту в розрізі державних органів, керівникам яких надано рекомендації щодо вдосконалення функціонування системи внутрішнього аудиту.

Оцінка стану врахування рекомендацій здійснюється за такими критеріями:

− державним органом забезпечується виконання рекомендацій;

− інформування про врахування рекомендацій є неповним;

− інформування про врахування рекомендацій свідчить про формальне їхнє виконання;

− рекомендації виконуються частково;

− рекомендації не виконуються;

− інформацію про врахування рекомендацій не надано або ж поінформовано про неврахування рекомендацій;

− неможливо оцінити стан врахування рекомендацій (у такому разі стан врахування рекомендацій визначається за результатами проведення наступної оцінки якості);

− рекомендації втратили актуальність (наприклад, унаслідок внесення відповідних змін до нормативно-правових актів з питань внутрішнього аудиту).

У разі незабезпечення впровадження рекомендацій та/або неподання інформації про стан їхнього впровадження керівнику державного органу направляються відповідні листи-нагадування.

Крім того, стан впровадження рекомендацій, наданих за результатами попередніх оцінок якості, досліджується під час проведення наступних зовнішніх оцінок якості в конкретному державному органі.

Питання для самоконтролю

1. Потреба в проведенні оцінки якості внутрішнього фінансового аудиту в державних органах.
2. Міжнародна та вітчизняна практика регулювання оцінки внутрішнього фінансового аудиту в державних органах.
3. Поняття KPI та проблеми їхнього формування для оцінки діяльності підрозділу внутрішнього аудиту державного органу.
4. Взаємозв'язок ключових чинників успіху державного органу та KPI.
5. Спільні характеристик KPI.
6. Узгодження KPI з вирішальними етапами операційних процесів і відповідність KPI управлінським лініям державного органу.
7. Етапи процесу вимірювання ефективності й результативності внутрішнього аудиту.
8. Розуміння понять «ефективність» і «результативність» діяльності з внутрішнього аудиту.
9. Характеристики для вимірювання ефективності та результативності діяльності з внутрішнього аудиту державного органу.
10. Поняття «заінтересованих» сторін від діяльності з внутрішнього аудиту та розуміння їхніх потреб.
11. Оцінка потреб «заінтересованих» сторін від діяльності з внутрішнього аудиту.
12. Послідовність формування оптимального набору KPI діяльності з внутрішнього аудиту.
13. Вимоги та структура формування KPI діяльності з внутрішнього аудиту.
14. Поняття кількісних та якісних KPI діяльності з внутрішнього аудиту.
15. Моніторинг досягнення KPI з діяльності внутрішнього аудиту.
16. Звітування про виконання KPI діяльності з внутрішнього аудиту.
17. Міжнародна практика формування системи KPI для оцінки якості внутрішнього фінансового аудиту.

18. Підходи та методика проведення внутрішньої оцінки якості внутрішнього фінансового аудиту.

19. Основні характеристики періодичної оцінки діяльності з внутрішнього аудиту.

20. Основні характеристики моніторингу якості організації, проведення та реалізації результатів аудиторських досліджень.

21. Механізм визначення рівня оцінки діяльності з внутрішнього аудиту в державному органі.

22. Програми забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту.

23. Суб'єкти та процедури зовнішньої оцінки якості внутрішнього аудиту.

24. Планування, організація та напрями оцінки якості внутрішнього аудиту.

25. Оформлення, реалізація та моніторинг результатів зовнішніх оцінок діяльності підрозділів внутрішнього аудиту.

Практичні завдання та приклади їх вирішення

Завдання 1. Однією із стратегічних цілей підрозділу внутрішнього аудиту державного органу визначено «Забезпечення високого рівня задоволення відповідальних за діяльність осіб результатами проведених внутрішніх аудитів».

Потрібно:

1. Вказати, чи правильно сформульована стратегічна ціль. Якщо ні, сформулювати відповідно до вимог. Відповідь обґрунтувати.

2. До вказаної цілі розробити 2 релевантні завдання, які б дали змогу цю ціль досягнути.

3. Сформулювати KPI (не менше 3-х) для вимірювання й оцінки досягнення стратегічної цілі / виконання завдань.

4. Встановити цільові значення KPI та терміни виконання.

5. Відповідь оформити як рисунок.

Приклад рішення

1. Стратегічна ціль підрозділу внутрішнього аудиту державного органу, визначена як «Забезпечення високого рівня задоволення відповідальних за діяльність осіб результатами проведених внутрішніх аудитів», сформульована неправильно, оскільки вказує на процес (дію) «***Забезпечення…***…», а потрібно, щоб свідчила, чого саме треба досягти, щоб наблизитися до реалізації мети діяльності підрозділу. Отже, правильно сформулювати стратегічну ціль потрібно так: «***Забезпечено*** високий рівень задоволення відповідальних за діяльність осіб результатами проведених внутрішніх аудитів».

2.



Завдання 2. В інтернеті обрати Положення про підрозділ внутрішнього аудиту будь-якої реальної державної установи та, використовуючи п'ятибальну шкалу оцінювання, визначити загальний рівень діяльності з внутрішнього аудиту за такими аспектами:

− організаційно-правові засади функціонування підрозділу внутрішнього аудиту;

− кадрова політика підрозділу внутрішнього аудиту.

Водночас використати критерії внутрішніх і зовнішніх оцінок якості внутрішнього аудиту, які подані в таблицях 1 та 2. Підсумкові результати дослідження за цими аспектами діяльності з внутрішнього аудиту установи відобразити в таблиці 3. Реалізацію результатів дослідження функціонування підрозділу внутрішнього аудиту установи вказати в таблиці 4.

Таблиця 1 – Дослідження організаційно-правових засад функціонування підрозділу внутрішнього аудиту

Критерії	Так / ні (за потреби дати короткі пояснення)
1	2
А1: Взаємозв'язок керівника підрозділу внутрішнього аудиту із керівником установи	
Чи підпорядкований підрозділ внутрішнього аудиту безпосередньо керівнику установи	
Чи своєчасно керівник підрозділу внутрішнього аудиту отримує інформацію щодо всіх нових організаційних змін, інших ключових питань установи	
Чи прописані в Положенні про підрозділ внутрішнього аудиту (інших внутрішніх документах) взаємозв'язки між керівником установи та керівником підрозділу внутрішнього аудиту; мета повноваження та сфери відповідальності підрозділу	
Чи затверджено Положення про підрозділ внутрішнього аудиту керівником установи; чи регулярно воно переглядається та в належний спосіб уточнюється	
Чи затверджує керівник установи плани роботи підрозділу внутрішнього аудиту, Програму забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту	

Продовження таблиці 1

1	2
Чи звітує керівник підрозділу внутрішнього аудиту напряму керівнику установи про результати діяльності підрозділу	
Чи здійснює керівництво установи належні кроки щодо запровадження аудиторських рекомендацій	
А2: Структура та чисельність підрозділу внутрішнього аудиту, його незалежність	
Чи має змогу наявна структура та чисельність підрозділу внутрішнього аудиту забезпечити ефективність реалізації функції внутрішнього аудиту з огляду на її співвідношення із кількістю підконтрольних об’єктів відповідно до п. 3 Порядку № 1001	
Чи є підрозділ внутрішнього аудиту самостійним структурним підрозділом установи	
Чи містяться в Положенні про підрозділ внутрішнього аудиту закріплені за підрозділом функції, які непритаманні та/або несумісні із діяльністю внутрішнього аудиту	
Чи завантажується фактично підрозділ внутрішнього аудиту або окремі його працівники функціями, які непритаманні та/або несумісні із діяльністю внутрішнього аудиту	
Чи передбачено Положенням або іншими внутрішніми документами з питань діяльності внутрішнього аудиту заходи реагування (захисту) внутрішніх аудиторів від втручання третіх осіб у їх діяльність	
Чи існують докази втручання третіх осіб у діяльність підрозділу внутрішнього аудиту	
Чи передбачені у внутрішніх документах заходи щодо уникнення конфлікту інтересів під час виконання окремими аудиторами покладених на них завдань	
Чи існують на практиці факти наявності конфлікту інтересів та чи вживає керівник підрозділу внутрішнього аудиту заходи щодо уникнення таких фактів	

Таблиця 2 – Дослідження кадрової політики підрозділу внутрішнього аудиту установи

Критерії	Так / ні (за потреби дати короткі пояснення)
В1: Оцінка внутрішнього середовища установи на предмет дотримання вимог Кодексу етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту	
Чи передбачені у внутрішніх документах вимоги щодо дотримання Кодексу етики внутрішніми аудиторами	
Чи весь персонал підрозділу внутрішнього аудиту знайомий із основними положеннями Кодексу етики	
Чи дотримуються внутрішні аудитори Кодексу етики під час виконання своїх обов'язків	
Чи передбачений у внутрішніх документах порядок розгляду недотримання працівниками вимог Кодексу етики та реагування на скарги	
Чи мають місце скарги на дії працівників підрозділу щодо недотримання ними вимог Кодексу етики під час виконання своїх обов'язків	
Чи здійснюється (фіксується документально) моніторинг фактичного недотримання працівниками підрозділу вимог Кодексу етики та чи ухвалюються рішення в разі будь-яких порушень	
В2: Рівень розвитку підрозділу, стабільність кадрової політики, стан укомплектування підрозділів, відповідність персоналу кваліфікаційним вимогам	
Чи прописана у внутрішніх документах процедура призначення керівника підрозділу внутрішнього аудиту та персоналу; чи визначені вимоги щодо професіоналізму, навичок і досвіду, потрібних для займання посади; чи визначені заходи заохочення та підстави для звільнення; чи відповідають вони вимогам визначеним у Порядку № 1001	
Чи відповідає досвід роботи, освіта працівників підрозділу внутрішнього аудиту кваліфікаційним вимогам	
Чи достатньо укомплектований підрозділ внутрішнього аудиту; якщо ні, то чи є план заходів щодо укомплектування підрозділу	
Чи ефективно та пропорційно кадрові ресурси підрозділу залучаються до виконання аудиторських завдань	
Чи змінюється керівний склад підрозділу частіше одного разу на півроку	

Таблиця 3 – Підсумкова оцінка за аспектами: організаційно-правові засади функціонування підрозділу внутрішнього аудиту; кадрова політика підрозділу внутрішнього аудиту

Рівні	Оцінювання за відповідними рівнями	Підсумкова оцінка установи з відповідним обґрунтуванням *(у рядку, що відповідає обраному рівню, стисло зазначається загальний висновок щодо оцінки діяльності установи за вказаними аспектами та причини віднесення установи до обраного рівня)*
1	2	3
Рівень 1 «Становлення» (0–29 %)	Невідповідність діяльності з внутрішнього аудиту за дослідженим аспектом встановленим вимогам (повністю не відповідає всім або більшості з визначених критеріїв оцінки)	
Рівень 2 «Розвиток» (30–49 %)	Діяльність з внутрішнього аудиту за дослідженим аспектом суттєво не відповідає встановленим вимогам (суттєва невідповідність за багатьма критеріями) та потребує налагодження й значного вдосконалення	
Рівень 3 «Діяльність» (50–69 %)	Діяльність з внутрішнього аудиту за дослідженим аспектом частково не відповідає встановленим вимогам (часткова невідповідність за декількома критеріями), що перешкоджає повноті реалізації та розвитку функції внутрішнього аудиту. Існує потреба в подальшому вдосконаленні діяльності з внутрішнього аудиту	
Рівень 4 «Зрілість» (70–89 %)	Діяльність з внутрішнього аудиту за дослідженим аспектом загалом здійснюється на належному рівні, проте мають місце окремі несуттєві випадки недоліків або невідповідності встановленим вимогам (які не є критичними та не впливають на ефективність реалізації функції). В установі існують резерви для подальшого розвитку функції внутрішнього аудиту	

Продовження таблиці 3

1	2	3
Рівень 5 «Приклад» (90–100 %)	Діяльність з внутрішнього аудиту за дослідженим аспектом повністю відповідає як встановленим вимогам, так і найкращій практиці та може слугувати прикладом для інших підрозділів внутрішнього аудиту	

Примітка. Під час визначення підсумкової оцінки потрібно враховувати відсоток критеріїв, за якими діяльність з внутрішнього аудиту відповідає встановленим вимогам.

Таблиця 4 – Реалізація результатів дослідження кадрової політики підрозділу внутрішнього аудиту установи

Рекомендовані заходи	Відповідальні виконавці	Терміни реалізації	Очікувані результати
1.			

РОЗДІЛ 5
ВНУТРІШНІЙ ФІНАНСОВИЙ АУДИТ У ПОПЕРЕДЖЕННІ КОРУПЦІЇ ТА ШАХРАЙСТВА В ОРГАНАХ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ

5.1. Корупція та шахрайство: поняття, форми, види, прояви в державних органах.

5.2. Стан корупції та шахрайства в бюджетній сфері.

5.3. Роль внутрішнього фінансового аудиту в попередженні корупції та шахрайства в державних органах.

5.1. Корупція та шахрайство: поняття, форми, види, прояви в державних органах

Корупція, шахрайство у фінансовій сфері – це тема, яка впродовж останнього десятиліття не сходить зі шпальт світової, вітчизняної преси та експертних досліджень. Було б неправильно думати, що під ризик шахрайських і корупційних схем потрапляють усі, крім публічних фінансів чи бюджетної сфери, навпаки, саме вони є найбільш сприйнятливими через постійний дефіцит ресурсів для їхнього запобігання й понесення значних втрат від цього виду злочинів. Крім того, бюджетний сектор економіки є особливо вразливим через відсутність або низьку ефективність внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту. Вітчизняна практика свідчить, що кошти бюджетів різних рівнів є привабливим об’єктом уваги фінансових шахраїв і корупціонерів, а злочини в цій сфері посідають значну частку в структурі економічної злочинності.

Для розуміння ролі внутрішнього фінансового аудиту в попередженні фактів корупції та шахрайства в державних органах потрібно уточнити дефініції цих понять, оскільки чітке розуміння їхньої сутності, ознак, форм, видів допомагає внутрішнім аудиторам у встановленні підозр або фактів корупції та шахрайства.

Термін «корупція» (від лат. corrumpere – псувати) в «Словнику іншомовних слів» визначається як «протиправна діяльність, яка полягає у використанні службовими особами їхніх прав і посадових можливостей для особистого збагачення» [74, с. 426].

У «Великому тлумачному словнику сучасної української мови» корупція (лат. підкуп) розуміється як «використання посадовою особою свого службового становища з метою особистого збагачення. Підкупність, продажність урядовців і громадських діячів» [33, с. 578].

«Практичний словник синонімів української мови» пояснює корупцію як «продажність, хабарництво, нечесність, деморалізація» [47, с. 183].

Вітчизняну термінологічну базу у сфері запобігання корупції визначено Законом України «Про запобігання корупції», в якому корупція розглядається як «використання особою наданих їй службових повноважень чи пов'язаних з ними можливостей з метою одержання неправомірної вигоди або прийняття такої вигоди чи прийняття обіцянки / пропозиції такої вигоди для себе чи інших осіб або, відповідно, обіцянка / пропозиція чи надання неправомірної вигоди особі, або на її вимогу іншим фізичним чи юридичним особам з метою схилити цю особу до протиправного використання наданих їй службових повноважень чи пов'язаних з ними можливостей» [3].

В антикорупційних міжнародних договорах, зокрема в «Цивільній конвенції про боротьбу з корупцією» статтею 2 поняття «корупція» тлумачиться як «прямі чи опосередковані вимагання, пропонування, дача або одержання хабаря чи будь-якої іншої неправомірної вигоди або можливості її отримання, що порушують належне виконання будь-якого обов'язку особою, яка отримує хабаря, неправомірну вигоду чи можливість мати таку вигоду, або поведінку такої особи» [77].

Вітчизняні науковці розглядають поняття «корупція» по-різному, зосереджуючись на окремих аспектах явища та підходах до її вивчення. І хоча більшість визначень поняття «корупція» достатньо обґрунтовані, враховують специфічні особливості окремих економічних і соціальних систем, не суперечать один одному,

проте вони нерідко відображають лише окремі сторони об'єкта, що вивчається. Це пояснюється тим, що корупція є багатоаспектним соціально-економічним, політичним і моральним явищем, що складається з комплексу протиправних дій і неетичних вчинків, а отже, досить складно дати єдине, вичерпне визначення цього поняття, яке б відрізняло корупційні явища від таких, що не є корупційними в усіх випадках.

Багатогранність прояву корупційних взаємовідносин породжує існування різних її видів (додаток 18). Науковці виокремлюють види корупції, які притаманні бюджетній сфері за такими ознаками (таблиця 5.1):

Таблиця 5.1 – Основні види корупції, притаманні бюджетній сфері

Ознака виокремлення	Вид	Характеристика
1	2	3
За напрямом корупційних діянь	Внутрішня	Корупція спостерігається в межах однієї організації чи установи. Водночас і корупціонер, і особа, яка пропонує чи в якої вимагають певні матеріальні або нематеріальні вигоди, є співробітниками однієї установи
	Зовнішня	Корупція передбачає, що домовленість укладається між посадовою та приватною особою
Залежно від мети хабародавача	Прискорювальна	Якщо потрібно вирішити певне питання з позитивним результатом
	Гальмівна	Коли просять створити перешкоди для вирішення певної справи або заради «добрих відносин» (трапляються випадки, коли ініціатор корупційних взаємовідносин намагається «прикормити», «навести мости» з можливим корупціонером і для цього надає йому матеріальні чи нематеріальні вигоди, послуги тощо)

Продовження таблиці 5.1

1	2	3
За ступенем регулярності	Епізодична або одинична	Виникає рідко: один раз або час від часу
	Систематична або інституційна	Відбувається постійно, носить регулярний характер
За формою вигоди	Обмін послугами	З метою отримання прибутку або зниження витрат
	У грошовій формі	
За ступенем централізації	Децентралізована	Хабародавці діють на власний розсуд
	Централізована «знизу-вгору»	Посадовці нижчих ешелонів влади збирають хабарі й діляться ними з керівництвом
	Централізована «згори-вниз»	Керівник встановлює підвищені оклади та видає премії «в конвертах» своїм підлеглим, щоб «купити» їхнє мовчання про його службові злочини
За сферою прояву	Побутова	Виникає у взаємовідносинах громадян з державними службовцями чи іншими посадовими особами, які можуть приймати важливі для особи рішення (менеджери різних рівнів, лікарі, вчителі, викладачі тощо)
	Ділова	Існує у взаємовідносинах між бізнесом і владними структурами
	Корупція верховної влади	Виникає у вищих ешелонах влади, коли підкупляють політичних діячів чи депутатів з метою отримання голосів за певний законопроєкт або з інших причин

«Крім видів корупції, науковці виділяють і її форми:

– хабарництво, тобто отримання матеріальної, грошової чи іншої користі за сприяння хабародавцеві чи іншій особі, використовуючи службове становище чи надану владу;

– розкрадання, що передбачає привласнення чужого майна або використання його для забезпечення власних інтересів чи інших осіб, використовуючи службове становище чи надані посадові повноваження;

– шахрайство, або введення в оману юридичних чи приватних осіб задля власної вигоди чи вигоди третіх осіб;

– вимагання, тобто примушування юридичної або приватної особи до надання матеріальних чи нематеріальних цінностей або послуг в обмін на певні дії чи бездіяльність посадовця;

– зловживання, що характеризується використанням влади чи службового становища або посадових можливостей для задоволення особистих інтересів чи інтересів інших осіб;

– кумівство, а саме надання переваг, пільг, послуг, грошових коштів, матеріальних чи нематеріальних активів родичам, наближеним особам та ін.;

– інше, пов'язане із використанням службового становища для задоволення власних інтересів чи інших осіб унаслідок використання службової інформації не за призначенням, відмови в її наданні, затримання надходження відповідної інформації, спотворення даних; неправомірного втручання в діяльність інших посадових осіб чи державних органів задля перешкоджання їм виконувати свої службові обов'язки або спонукання їх до прийняття незаконного рішення» [28, с. 76].

Під час вивчення корупції науковці виділяють не лише її види та форми, а ще й моделі, які відображають особливості суспільного життя, історичні витоки становлення країни чи континенту, географічні особливості, специфіку корупційних проявів тощо. Так, автори виділяють західноєвропейську, азіатську, африканську та латиноамериканську моделі корупції (додаток 19).

В Україні корупція має свої особливості: зростання політичної корупції; широке залучення в корупційні взаємовідносини працівників правоохоронних органів і судів; тісний зв'язок з економічною злочинністю та «тіньовою» економікою, які стали джерелом зростання масштабів корупції; створення потужних фінансово-політичних груп з кримінальною складовою; проникнення корупції в усі сфери життя суспільства й перетворення її на важливий елемент їхнього функціонування; формування в суспільстві терпимого ставлення до корупційних проявів і надання переваги неправовим методам вирішення своїх проблем тощо.

Для усвідомлення ролі, повноважень і відповідальності підрозділу внутрішнього аудиту в разі встановлення підозр щодо корупції, крім видів, форм, моделей, потрібно розуміти причини її виникнення. Науковці окреслюють надзвичайно широке коло причин виникнення корупції, наголошуючи, що виділити основну причину досить складно, оскільки вони тісно взаємопов'язані між собою. Водночас усі вчені сходяться на думці, що причин виникнення корупції є надто багато, усі вони різняться між собою за інтенсивністю та екстенсивністю впливу, сферою прояву тощо (таблиця 5.2) [28, с. 78].

Таблиця 5.2 – Причини виникнення корупції в бюджетній сфері

Сфера поширення	Причини
1	2
Правова	недосконаліть законодавчої бази
	наявність суб'єктивізму в трактуванні нормативних документів
	неефективність судової системи
	неефективність антикорупційних заходів
	неадекватні міри покарання за корупцію
	недосконаліть системи контролю за декларуванням доходів державних службовців
	лобізм у законодавчих органах
	орієнтація правоохоронних органів на захист інтересів держави й витіснення на другий план прав та інтересів приватних власників і громадян
Політична	нестабільність політичної системи
	надмірний вплив політичної еліти на суспільні процеси
	недосконаліть механізму взаємодії різних інститутів влади
	злиття влади й економіки
	зростання ролі держави в суспільстві
	державне регулювання економіки
	монополія держави на ряд послуг
	громіздка система документообігу та неефективний бюрократичний апарат
	значна кількість посадовців, розширення їхнього впливу й можливість приймати рішення на власний розсуд
	тиск вищого керівництва й традиція беззаперечного підпорядкування начальству
	зростання кумівства та протекціонізму на всіх рівнях державного управління й у всіх сферах суспільного життя
	низька управлінська культура поведінки державних службовців
	недостатній рівень участі громадян у державному управлінні

Продовження таблиці 5.2

1	2
Економічна	бажання отримати грошову, матеріальну чи нематеріальну вигоду
	занепад економіки, зростання інфляції та безробіття
	масштабність «тіньової» економіки
	монополізація окремих секторів економіки
	зловживання бюджетними коштами
	тіньові схеми приватизації державного й комунального майна
	високі податки та ставки за кредитами
	несприятливий інвестиційний клімат
	торговельний протекціонізм
Інформаційна	непрозорість процесів прийняття та реалізації управлінських рішень
	недостатність досліджень корупції в різних сферах її прояву
	відсутність потрібної інформації або її спотворення
Соціально-культурна	втрата моральних цінностей
	низький рівень правової грамотності громадян
	зростання соціальної нерівності в суспільстві, наявність кланів
	терпиме ставлення до корупції й перетворення її на повсякденну звичку
	прийняття корупції як засобу швидшого та легшого вирішення своїх проблем
	наявність звички «дякувати» за сприяння у вирішенні побутових проблем
	недостатнє усвідомлення або ігнорування ризику покарання за корупційні діяння

Шахрайство в широкому розумінні відображає обманну діяльність, спрямовану на незаконне збагачення. Це може охоплювати різноманітні форми – від шахрайства в інтернеті та кредитних карт до шахрайства з використанням особистих даних. Ці дії зазвичай характеризуються маніпуляціями, фальшивими претензіями та використанням підроблених документів з метою досягнення неправомірної вигоди. У контексті пізнання шахрайства варто зазначити, що воно належить суто до майнового посягання без зазіхання на інші об’єкти кримінально-правової охорони (наприклад, здоров’я, безпека громадян).

Статтею 190 КК України визначено, що шахрайство – це заволодіння чужим майном або придбання права на майно через

обман чи зловживання довірою [2]. Крім того, стаття 222 КК України тлумачить термін «шахрайство з фінансовими ресурсами» як «надання завідомо неправдивої інформації органам державної влади, органам влади Автономної Республіки Крим чи органам місцевого самоврядування, банкам або іншим кредиторам з метою одержання субсидій, субвенцій, дотацій, кредитів чи пільг щодо податків у разі відсутності ознак злочину проти власності» [2].

Зміст поняття «шахрайство», який законодавець вклав у склад злочину «шахрайство з фінансовими ресурсами», є значно вужчим, ніж зміст шахрайства як форми заволодіння чужим майном (ст. 190 КК України). Шахрайство з фінансовими ресурсами належить до злочинної діяльності, спрямованої на незаконне отримання фінансових коштів або цінних активів. Це може охоплювати махінації з бухгалтерським обліком, фінансовий обман, відмивання грошей та інші види фінансових злочинів. Важливо вміти їх відрізняти, оскільки не кожен фінансовий злочин є шахрайством, і навпаки. Наприклад, відмивання грошей може бути спрямоване на легалізацію незаконних доходів, але воно не обов'язково передбачає обман чи підступні дії, які характеризують шахрайство.

Міжнародні нормативні документи, зокрема глосарій МСППВА, визначає шахрайство як «будь-які незаконні дії, що характеризуються обманом, приховуванням або зловживанням довіри. Такі дії не є результатом загрози насилля або використання фізичної сили. Шахрайство здійснюється фізичними або юридичними особами з метою отримання грошових коштів, майна або послуг для ухилення від оплати або неотримання послуг або отримання власної або комерційної вигоди» [17].

У статті 3 розділу II «Кримінальні правопорушення у сфері шахрайства, що завдає шкоди фінансовим інтересам Союзу» Директиви (ЄС) 2017/1371 Європейського парламенту та Ради від 5 липня 2017 року «Про боротьбу з шахрайством, спрямованим проти фінансових інтересів Союзу, кримінально-правовими засобами» [11] зазначено, що шахрайство, яке завдає шкоди фінансовим інтересам Союзу, становить кримінальне правопорушення в разі умисного вчинення. Цим самим документом встановлено

перелік дій (бездіяльності), які вважаються шахрайством і завдають шкоди фінансовим інтересам Союзу (додаток 20).

Міжнародна аудиторська компанія «PricewaterhouseCoopers» (далі – аудиторська фірма PwC) трактує шахрайство як навмисний обман з метою розкрадання грошових коштів, майна або законних прав [32, с. 2].

«Конвенція про захист фінансових інтересів Європейських співтовариств, укладена на основі статті K. 3 Договору про Європейський Союз» [10] розглядає фінансове шахрайство окремо за видатками й окремо за доходами.

Так, «шахрайство в частині видатків – це навмисна дія або бездіяльність, що стосується:

− використання або надання неправдивих, неправильних або неповних заяв або документів, що мають наслідком незаконне привласнення або неправомірне утримання коштів із загального бюджету Європейських співтовариств або з бюджетів, управління якими здійснюється Європейськими співтовариствами або від їхнього імені;

− нерозголошення інформації в порушення конкретного зобов'язання, що призводить до таких самих наслідків; неправомірного використання таких коштів для інших цілей, ніж ті, для яких вони були призначені.

Шахрайство в частині доходів – це будь-яка навмисна дія або бездіяльність, що стосується:

− використання або надання неправдивих, неправильних або неповних заяв або документів, що мають наслідком незаконне зменшення ресурсів загального бюджету Європейських співтовариств або бюджетів, управління якими здійснюється Європейськими співтовариствами або від їхнього імені;

− нерозголошення інформації в порушенні конкретного зобов'язання, що призводить до таких самих наслідків;

− неправомірне використання законно отриманої вигоди, що призводить до тих самих наслідків» [10].

Вітчизняні науковці, крім понять «шахрайство», «фінансове шахрайство», наголошують на потребі у виокремленні поняття «фінансове шахрайство в бюджетний сфері», яке має цільову

спрямованість на заволодіння бюджетними коштами (розкрадання) через порушення бюджетного законодавства (в окремих випадках без ознак розкрадання). Водночас зміст фінансового шахрайства в бюджетній сфері пропонують розуміти «як допущені порушення законодавства та бюджетної дисципліни з метою отримання власної вигоди чи третіх осіб, що призвели до втрати / чи недоотримання коштів у бюджет і розкрадання державного й комунального майна» [26, с. 337]. А також тлумачать фінансове шахрайство в бюджетній сфері як «вчинення дій, які порушують бюджетне законодавство для отримання у власне розпорядження бюджетних коштів для нецільового їхнього використання, що спричиняє недоотримання відповідним бюджетом доходів або спрямування видатків з бюджетів не за цільовим призначенням» [29, с. 83]. Отже, фінансове шахрайство з бюджетними коштами можна визначити як сукупність економічних відносин між певним суб'єктом і державою в бюджетному процесі, які вчинюються за рахунок обману, або зловживання довірою, а також з використанням службового становища, маючи за мету отримати економічну вигоду.

Термін «фінансове шахрайство в бюджетній сфері» (незаконне привласнення активів, фальсифікація обліку та звітності) застосовується щодо таких дій, як хабарництво, фальсифікація, вимагання, крадіжка, розтрати, незаконне привласнення, обман, укривання фактів. Такі незаконні дії мають матеріальне підґрунтя. Наприклад, можуть містити навмисне викривлення фінансової звітності та інших облікових записів, а також незаконне заволодіння майном. Ці дії можуть бути вчинені працівниками державного органу, третьою стороною або двома чи більше учасниками за домовленістю.

Шахрайство може вчинятися з вигодою для державного органу або приносити шкоду людям / особам як у середині установи, так і ззовні.

Приклади шахрайства, що несуть вигоду для установи: фіскальне шахрайство, комерційна діяльність, заборонена законодавством, навмисний пропуск облікових записів для створення враження про позитивну фінансову ситуацію в установі.

Прикладами шахрайства, які негативно впливають на діяльність установи є: одержання хабарів, пред'явлення рахунків на непоставлені товари чи послуги, незаконне заволодіння майном чи товарами, формування системи обліку для приховування дій (зокрема, несанкціоноване виправлення документів, приховування компрометувальної інформації, знищення документів).

Асоціація сертифікованих експертів із шахрайств (Association of Certified Fraud Examiners – ACFE) [65] визначила складові шахрайства та зобразила їх схематично як так зване «Дерево шахрайства» (рисунок 5.1).

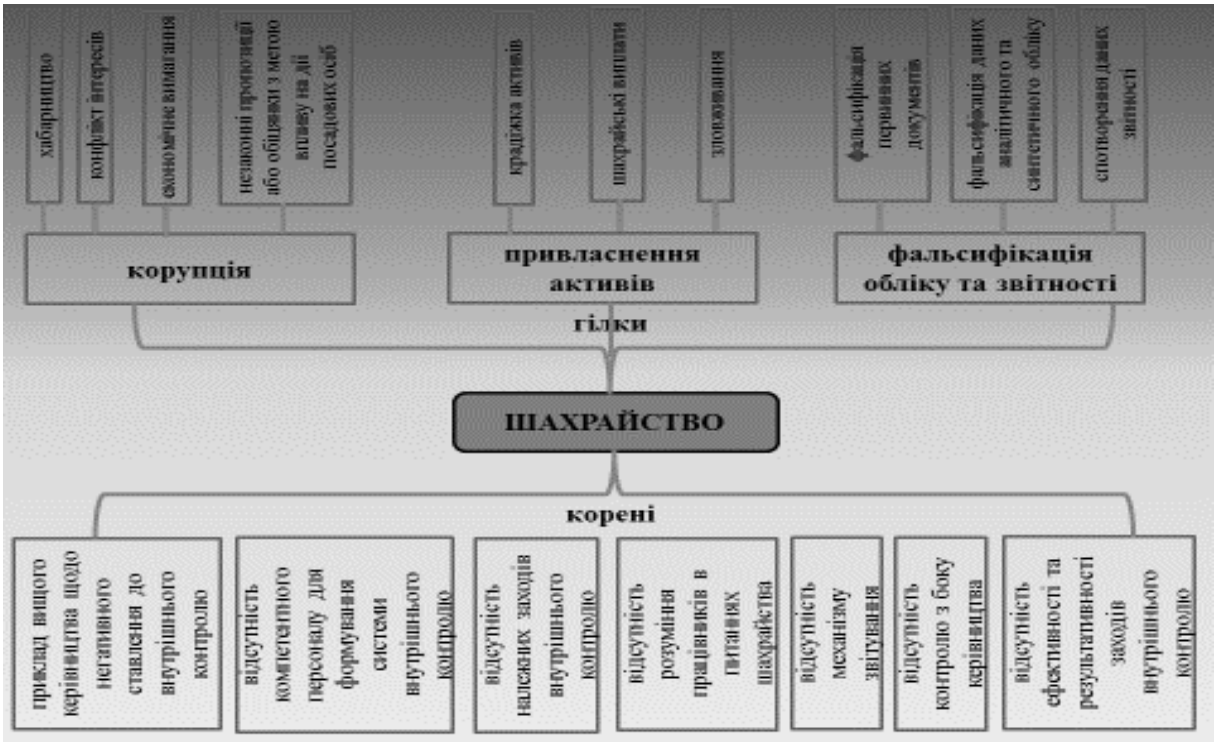


Рисунок 5.1 – «Дерево шахрайства»

Згідно із вказаною моделлю шахрайство проявляється в трьох основних формах, які схематично зображені як гілки «Дерева шахрайства»:

− корупція (хабарництво, конфлікт інтересів, вимагання, незаконні пропозиції або обіцянки з метою впливу на посадових осіб);

− привласнення активів (крадіжки, шахрайські виплати, зловживання);

− фальсифікація обліку та звітності (фальсифікація первинних документів, фальсифікація аналітичного та синтетичного обліку, спотворення звітності).

Водночас коренями «Дерева шахрайства» (підґрунтям для його виникнення) є недоліки, пов’язані з організацією внутрішнього контролю, а саме:

− приклад вищого керівництва щодо негативного ставлення до внутрішнього контролю (10 %);

− відсутність компетентного персоналу для формування системи внутрішнього контролю (8 %);

− відсутність належних заходів внутрішнього контролю (29 %);

− відсутність розуміння працівників у питаннях шахрайства (3 %);

− відсутність механізму звітування (< 1 %);

− відсутність контролю з боку керівництва державного органу (16 %);

− нестача чіткого розподілу повноважень (2 %);

− відсутність ефективності та результативності заходів внутрішнього контролю (20 %);

− інше (7 %).

Шахраї, мотивовані миттєвим збагаченням чи отриманням інших переваг, насамперед користуються існуючими можливостями оминути певні правила та процедури, обійти внутрішній контроль, а це може призвести до виникнення корупції (рисунок 5.2).

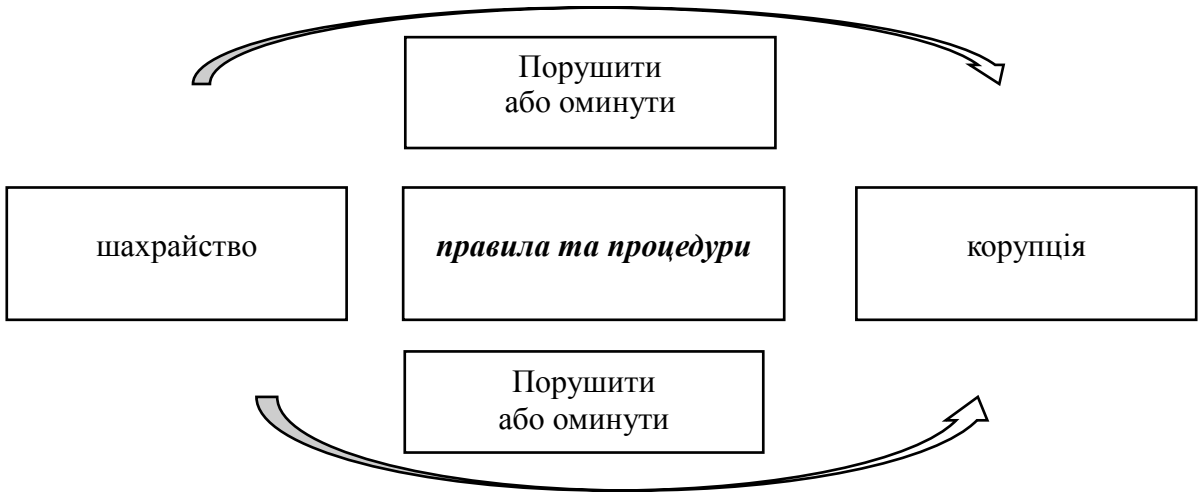


Рисунок 5.2 – Шлях від шахрайства до корупції

Джерело: [51].

Американським соціологом і криміналістом Дональдом Р. Кресі була розроблена гіпотеза, яка визначає умови виникнення шахрайства, й більш відома як модель «Трикутник шахрайства» (рисунок 5.3).

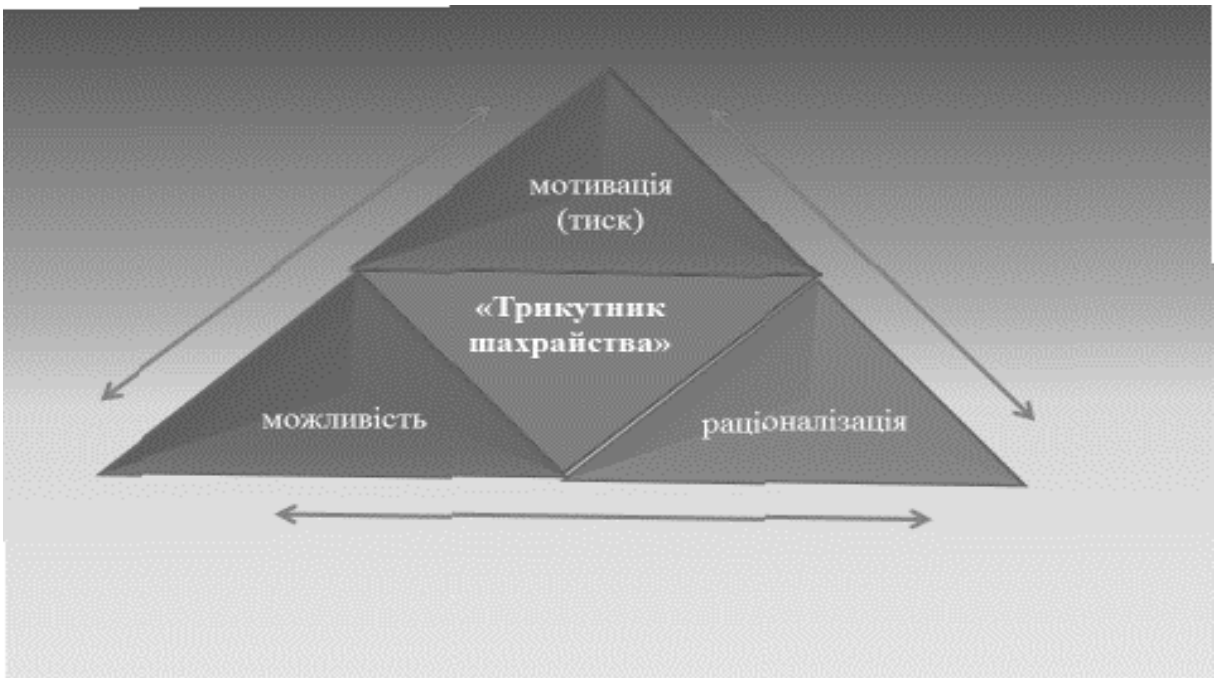


Рисунок 5.3 – Модель «Трикутник шахрайства»

Сенс моделі «Трикутник шахрайства» зводиться до такого: «довірені особи стають «злочинцями на довірі» в тому разі, якщо починають відчувати скрутне матеріальне становище, про яке не можуть говорити відкрито, можливим рішенням вважають здійснення таємних фінансових махінацій і здатні застосовувати до своєї поведінки в цій ситуації пояснення, що дають змогу замирити уявлення про себе як про наділених довірою осіб і як про користувачів, яким ввірено кошти або майно» [80].

Згідно з моделлю для виникнення шахрайства відповідними умовами є:

− тиск (мотивація) – розуміють події, які виникають в установі чи особистому житті посадової особи. Під тиском шахрайства особисті потреби посадової особи стають більш важливі, ніж етика поведінки чи цілі діяльності установи. Тиск є результатом значних фінансових потреб чи проблем. Зокрема, це може бути потреба в грошах, бонус або збереження робочого місця, бажання одержати вищу посаду або досягнути кращих стандартів життя;

− раціоналізація – розуміють усвідомлене рішення посадової особи ставити особисті інтереси вище державних потреб, цілей діяльності установи. Шахрай лише «позичає» кошти та/або їх використовує для особистої «мети», вищої, ніж мета установи. Водночас він зазвичай розвиває раціоналізацію своїх дій, щоб почувати себе виправданим («вони зобов'язані мені», «я запозичую гроші», «ніхто не постраждав», «вони б зрозуміли, якби знали мою ситуацію», «це для гарної мети», «всі інші це роблять», «я не отримую ту оплату, якої я вартий») у тому, що він робить. Важливим аспектом раціоналізації є приклад вищого керівництва щодо культури поведінки в установі;

− можливість – означає, що посадові особи мають доступ до фінансових ресурсів, товарів і майна, управління системою чи заходів контролю та володіють можливістю для покриття шахрайства. Такі можливості виникають унаслідок відсутності в установі надійної системи внутрішнього контролю, наприклад слабкість системи управління, відсутність розподілу повноважень і відповідальності, перевищення / зловживання службовими повноваженнями.

«Жодна з наявних умов виникнення шахрайства: мотивація, раціоналізація чи можливість, сама собою не є достатньою для здійснення шахрайства. Мотивація та раціоналізація є умовами, які навряд чи вдасться установі контролювати, а ось можливість перебуває безпосередньо в сфері контролю державної установи. Тому більшість заходів щодо запобігання шахрайства, які застосовує установа, направлені саме на мінімізацію можливості здійснення шахрайства» [51, с. 77].

Для запобігання випадкам шахрайства керівництву державного органу потрібно усунути чинники, які підштовхують співробітників на протиправні дії, приділивши особливу увагу зміцненню й підвищенню ефективності системи внутрішнього контролю, тобто приборканню можливості здійснення шахрайства. Адже керівник установи несе пряму відповідальність за побудову ефективної та результативної системи внутрішнього контролю.

Основними напрямами боротьби із шахрайством у державному органі (елементами антикорупційного циклу) є:

− запобігання (попередження): зниження ризиків виникнення шахрайства через запровадження кодексу етики, проведення навчань з питань протидії шахрайству, розподілу повноважень між співробітниками, управління доступом до інформаційних систем і конфіденційної інформації, прозорість процесів, запровадження політик і процедур, які структурують процеси та встановлюють межі дозволеного. Запобіжні заходи є найбільш ефективним підходом для попередження втрат від шахрайських дій і ключем до успішного управління ризиками шахрайства;

− виявлення: своєчасне розкриття фактів шахрайства та інших неправомірних дій за рахунок оцінки на постійній основі ризику шахрайства, використання анонімних опитувань, контрольних перевірок, проведення зовнішніх аудиторських перевірок, планування та бюджетування діяльності установи, пошук відхилень від планових показників тощо;

− реагування: вжиття заходів щодо виправлення ситуації, яка склалася, та усунення наслідків шахрайства через проведення внутрішніх розслідувань, залучення зовнішніх експертів з метою проведення незалежного фінансового аналізу неправомірних дій та оцінки матеріальної шкоди, завданої установі, консультування стосовно санкцій і штрафів до винних осіб;

− притягнення до відповідальності: положеннями ч. 1 ст. 65 Закону України «Про запобігання корупції» [3] встановлено правило, згідно з яким за вчинення корупційних або пов’язаних із корупцією правопорушень відповідальні особи підлягають притягненню до кримінальної, адміністративної, цивільно-правової та дисциплінарної відповідальності.

Отже, розуміння понять «корупція», «шахрайство», знання їхніх форм, видів, проявів у бюджетній сфері позитивно впливатимуть на дії внутрішніх аудиторів у разі виявлення ними підозри щодо фактів корупції та шахрайства в державних органах.

5.2. Стан корупції та шахрайства в бюджетній сфері

Дослідження стану корупції та шахрайства в країні постійно проводять представники антикорупційного експертного сектору України, громадські організації за участю іноземних партнерів, соціологічні компанії, засоби масової інформації тощо.

Так, на початку 2024 року соціологічною компанією Info Sapiens на замовлення НАЗК та за фінансової підтримки Антикорупційної Ініціативи Європейського Союзу в Україні European Union Anti-Corruption Initiative (EUACI) було проведене експертне опитування щодо оцінки рівня корупції в Україні з метою отримання оцінок щодо змін рівня й поширеності корупції в державі та визначених сферах, реалізації державної антикорупційної політики. За результатами дослідження отримано зріз думок фахівців з питань формування, реалізації та аналізу антикорупційної політики щодо загальних показників сприйняття корупції наприкінці 2023 року.

Основні результати дослідження свідчать, що:

− політична корупція на найвищому рівні (наприклад, в уряді чи у Верховній Раді України) є найбільш серйозною проблемою для України – це визнає 86 % експертів, про серйозність проблеми корупції в бізнесі зазначили 80 % опитаних; повсякденної побутової корупції – 43 %;

− більше ніж половина представників антикорупційного середовища визнають суттєву поширеність корупції (надто або дещо поширена) – 65 %, значення Індексу сприйняття поширеності корупції в Україні (за 5-бальною шкалою) становить 3,86;

− щодо оцінки динаміки рівня корупції, то думки експертів розділилися порівну між тими, хто бачить зростання чи зменшення її рівня: 30 % експертів вважають, що він зріс, стільки ж – знизився, ще 36 % – не змінився.

Також оцінки експертів щодо зміни рівня корупції в Україні 2023 року суттєво відрізняються від оцінок населення та бізнесу: якщо про зростання рівня корупції свідчать 30 % представників антикорупційного сектору, то таких серед підприємців – 46 %, а серед населення – вдвічі більше (61 %);

− на думку більшості експертів (54 %), тенденції, що розвиваються в Україні, дають змогу припустити очікування зниження рівня корупції [46].

У рамках дослідження було розраховано Індекс сприйняття поширеності корупції у сферах (за 5-бальною шкалою) та сформовано загальний рейтинг сфер щодо рівня поширеності корупції. За оцінками представників експертного антикорупційного сектору до 10 сфер з найвищим рівнем поширеності корупції ввійшли такі сфери [46] (таблиця 5.3).

Таблиця 5.3 – 10 сфер з найвищим рівнем поширеності корупції в Україні на початок 2024 року

№ в рейтингу	Сфера поширення корупції	Індекс сприйняття поширеності корупції у сферах
1	Митниця (для суб'єктів господарювання)	4,23
2	Військова сфера (використання та розпорядження нерухомим майном і землями, пально-мастильними матеріалами тощо; питання призову, просування військовослужбовців по службі, забезпечення їх житлом)	4,16
3	Публічні закупівлі робіт і послуг з будівництва, ремонту й утримання автомобільних доріг державного та місцевого значення	4,15
4	Архітектурно-будівельний контроль	4,06
5	Надання дозволів і видобування корисних копалин	4,05
6	Лісове господарство	4,04
7	Публічні закупівлі для потреб оборони й національної безпеки, модернізація військової техніки, торгівля зброєю	4,04
8	Судова система (зокрема, виконання судових рішень)	4,02
9	Земельні відносини, землеустрій	4
10	Публічні закупівлі робіт і послуг з реалізації інших великих інфраструктурних проєктів	3,94

Джерело: складено за матеріалами [46].

Крім того, за результатами експертного опитування було визначено три найбільш ефективних напрями для зменшення рівня корупції: забезпечення невідворотності відповідальності за корупцію (зазначили 47 % опитаних); реформування правосуддя (47 %); забезпечення автоматизації процедур надання державних послуг (45 %), що повністю відповідає заходам, визначеним Державною антикорупційною програмою [46].

Результати загальнонаціонального опитування «Стан корупції в Україні 2024: сприйняття, досвід, ставлення», проведене в рамках Програми сприяння громадській активності «Долучайся!», свідчить, що з 2021 по 2024 роки зафіксоване суттєве збільшення випадків хабарництва в кількох ключових бюджетних сферах. Зокрема, громадяни частіше стикалися з корупцією у сфері середньої освіти – з 22 % 2023 року до 29 % 2024 року, хоча цей показник усе ще нижчий за 44 % 2021 року. У сфері охорони здоров'я рівень корупції зріс до 26 % 2024 р. порівняно з 24 % 2021 р., хоча свого піку в 39 % цей показник досягнув 2023 р. Випадки корупції в Національній поліції також зросли – з 18 % 2023 р. до 25 % 2024 р. Послуги із землекористування зазнали одного з найбільших стрибків – з 14 % 2023 р. до 25 % 2024 р. Збільшення випадків корупції зафіксовано також у податковій сфері – із 6 % 2023 р. до 13 % 2024 р. Найбільше від корупції страждають міські жителі й особи віком 30–44 роки [73].

Шахрайство є одним із найпоширеніших фінансових злочинів, зокрема в бюджетній сфері, про що свідчать статистичні дані, які щорічно публікуються в ЗМІ, інтернет-виданнях, статистичних дайжестах тощо.

Динаміку кримінальних проваджень за ст. 190 КК України «Шахрайство» за період 2013–2024 рр. наведено в таблиці 5.4.

За даними Офісу генерального прокурора, 2023 року зафіксована аномальна активність шахраїв в Україні. Упродовж 2023 р. було відкрито 82 609 кримінальних проваджень за шахрайство (ст. 190 КК України), це найбільше за останні роки. Попри сплеск, лише 18 % від цих справ дійшло до суду – вдвічі менше, ніж 2021 р. (33,6 %). Майже 52 тисячі кримінальних проваджень за ст. 190 КК України «Шахрайство» було відкрито за 8 місяців 2024 року.

Це на 13 % менше, ніж за відповідний період 2023 року. Натомість побільшало справ, які доходять до суду – 12 572 справи. Це 24,1 % від усіх відкритих справ 2024 року. Порівняно з 2023 роком цей показник становив лише 18 % [62].

Таблиця 5.4 – Динаміка кримінальних проваджень за ст. 190 КК України «Шахрайство» за період 2013–2024 рр.

Рік	Відкрито проваджень	Надійшло до суду	% кримінальних проваджень, що надійшли до суду
2013	47 142	11 617	24,6
2014	41 963	9 115	21,7
2015	45 904	8 370	18,2
2016	46 019	6 508	14,1
2017	37 014	8 831	23,8
2018	33 290	7 204	21,6
2019	32 358	7054	21,8
2020	26 830	7 399	27,5
2021	23 847	8 027	33,6
2022	32 086	5 778	18,0
2023	82 609	14 838	18,0
8 місяців 2024	51 992	12 572	24,1

Джерело: складено за матеріалами [46].

Результати досліджень *PwC (PricewaterhouseCoopers*) свідчать, що найбільш поширеними видами шахрайств у бюджетній сфері є обман чи/та зловживання довірою. Найчастіше обидва види шахрайства існують у процесі здійснення процедури публічних закупівель. Уведенням в оману, наданням завідомо неправдивих відомостей учасник тендеру, який має злочинний намір, умисно вчиняє протиправні діяння – шахрайство. Водночас такі діяння можуть мати ознаки інших складів злочину, кримінальна відповідальність за які передбачена відповідними статтями КК України. Тому важливо виокремити, який саме злочин передує шахрайству, а який вчиняється за його наслідками.

Результати досліджень *PwC (PricewaterhouseCoopers)* свідчать, що основними суб'єктами шахрайських дій у державних органах є їхні співробітники (37 %), серед яких частка шахрайства, скоєного вищим керівництвом, поступово зростає (з 24 % 2018 року до 27 % 2020 року) [32].

Випадки шахрайства, вчинені співробітниками, а тим більше керівництвом, зазвичай важче прогнозувати, відстежувати й контролювати. Водночас вони спричиняють серйозніші наслідки для установи, адже часто можуть призвести до цивільних або кримінальних проваджень проти причетних осіб, зашкодити репутації державного органу.

Дослідження, проведені представниками антикорупційного експертного сектору України та працівниками Міністерства фінансів України, свідчать, що підрозділами державного органу, які несуть найвищий ризик внутрішнього шахрайства, є:

− операційний (14 %);
− бухгалтерський (12 %);
− продажу (12 %);
− клієнтської служби (9 %);
− виконавчий / вище керівництво (9 %);
− закупівель (7 %);
− адміністративної підтримки (6 %);
− фінансів (5 %);
− складський / товарно-матеріальних цінностей (4 %);
− обладнання та обслуговування (4 %);
− інформаційних технологій (3 %);
− виготовлення й виробництва (3 %);
− рада директорів (2 %);
− кадрова служба (2 %);
− зв'язків з громадськістю (1 %) [35].

За даними Асоціації сертифікованих фахівців із розслідування фактів розкрадань (Association of Certified Fraud Examiners – ACFE), починаючи з 2010 року, чотирма найбільш поширеними способами виявлення шахрайства є:

− інформування третіх осіб (40 %);
− внутрішній аудит (17 %);

− аналіз / огляд керівництва (13 %).

− дослідження документів / звітності (6 %) [65].

Отже, корупція та шахрайство в бюджетній сфері – це злочини, які визнані КК України як суспільно небезпечні діяння, вчинені суб'єктами злочину в сфері діяльності, пов'язаної з формуванням, розподілом і використанням бюджетних коштів, а також у зв'язку з розпорядженням державним і комунальним майном. Особливості прояву корупції та шахрайства в бюджетній сфері полягають у тому, що не завжди можна вчасно виявити й оцінити їхні масштаби, так само як і усунути наслідки після виявлення. Загальну суму збитків через швидке зростання корупційних дій і шахрайських злочинів у бюджетній сфері підрахувати важко, однак це колосальні втрати коштів бюджету країни.

5.3. Роль внутрішнього фінансового аудиту в попередженні корупції та шахрайства в державних органах

Чинники, які сприяють здійсненню корупції та шахрайства в бюджетній сфері, різноманітні та численні. Тому в кращій позиції з погляду можливостей їхнього виявлення опиняється внутрішній аудитор, який знає «слабкі» місця державного органу. Але набагато важливіше запобігти корупції та шахрайству за допомогою процедур внутрішнього контролю, ніж займатися виявленням злочинних дій після того, як вони були вчинені. Однак таке не завжди є можливим, і упущення ознак корупції та шахрайства під час проведення внутрішнього аудиту наразі є чи не найбільшою проблемою й острахом для внутрішнього аудитора.

Водночас ні МСППВА, ні СВА не покладають повної відповідальності за викриття корупції та шахрайства на внутрішніх аудиторів. Запобігання цим злочинам не належить до прямого обов'язку внутрішнього аудитора. Зокрема, в п. 3.2. глави 3 СВА 3 «Професійна компетентність та ретельність» розділу II МСППВА зазначено, що «працівники підрозділу внутрішнього аудиту повинні мати достатні знання для оцінки ключових ризиків, які

негативно впливають на досягнення цілей, виконання функцій і завдань установи, зокрема ризиків шахрайства» [17].

Ці знання потрібні працівникам підрозділу внутрішнього аудиту, щоб:

− виявляти ознаки («червоні прапорці»), які можуть свідчити про корупцію та шахрайство;

− розуміти характеристики корупції, шахрайства та прийоми, які використовуються для їхнього здійснення, різних корупційних та шахрайських схем і сценаріїв;

− оцінити ознаки корупції, шахрайства та вирішити, чи потрібні подальші дії та чи варто рекомендувати розслідування;

− оцінити результативність заходів внутрішнього контролю для запобігання чи виявлення корупції та шахрайства.

Отже, відповідно до норм МСППВА та СВА, внутрішні аудитори мають фокусуватися виключно на оцінці діючої системи заходів внутрішнього контролю з попередження фактів корупції та шахрайства, а також на способах управління корупційними ризиками й ризиками шахрайства, а не безпосередньо на розслідуваннях їхніх випадків. Запобігання корупції та шахрайству належить до обов’язку керівництва державного органу.

Недопущення випадків корупції та шахрайства передбачає кроки щодо попередження виникнення таких фактів через визначення (ідентифікації) ризиків шахрайства й корупційних ризиків, їхньої оцінки та розробки заходів контролю для впливу на них.

Ризик шахрайства або корупції – це ймовірність виникнення корупції шахрайства та вплив, який негативно позначиться на діяльності державного органу. Оцінка ризиків зосереджується на потенційних схемах корупції та шахрайства й оцінці існуючих заходів контролю на предмет попередження та виявлення цих схем. Здійснення такої оцінки допомагає як керівництву державного органу, так і внутрішнім аудиторам на систематичній основі визначити потенційні події, час і найбільш сприятливі сегменти діяльності для виникнення корупції та шахрайства.

Внутрішній аудитор не несе відповідальність за попередження фактів корупції та шахрайства, інших порушень, адже це безпосередня відповідальність керівника державного органу.

Алгоритм управління корупційними ризиками в діяльності державних органів, у яких приймаються антикорупційні програми, згідно зі статтею 19 Закону України «Про запобігання корупції» [3], охоплює процедури оцінювання корупційних ризиків, підготовки, моніторингу, оцінки виконання та перегляду антикорупційних програм. Методологія управління корупційними ризиками, затверджена наказом НАЗК «Про вдосконалення процесу управління корупційними ризиками» [16], передбачає, що оцінка ризиків має здійснюватися створеною в органі влади робочою групою та відображатися в реєстрі ризиків.

Під час здійснення діяльності з внутрішнього аудиту внутрішні аудитори можуть використовувати інформацію зі звіту щодо корупційних ризиків, які було ідентифіковано та оцінено а також визначених способів реагування на них. Крім того, підрозділами внутрішнього аудиту державних органів розроблюються внутрішні документи з питань здійснення внутрішнього аудиту, які визначають підходи до проведення та документування ідентифікації й оцінки ризиків, зокрема й ризиків шахрайства та корупції.

У процесі планування діяльності з внутрішнього аудиту та проведення внутрішніх аудитів внутрішнім аудиторам варто визначати події, що можуть спричиняти ризики корупції та шахрайства, здійснювати їх оцінку та оцінювати ефективність існуючої системи заходів внутрішнього контролю щодо попередження й виявлення корупційних і шахрайських дій.

Внутрішні аудитори можуть зустрічати ознаки корупції та шахрайства на кожному етапі здійснення діяльності з внутрішнього аудиту. Водночас під час проведення внутрішніх аудитів вони рідко знаходять доведене (пряме) підтвердження корупції або шахрайства. Зазвичай внутрішні аудитори стикаються із рядом умов, які свідчать про підозріле, можливе, ймовірне вчинення корупційних дій і шахрайство або таке, що існує та потребує розслідування. Адже лише в судовому порядку або відповідний уповноважений державний орган може довести, що певна трансакція чи діяльність є «прямим шахрайством» або напряму пов’язана з корупцією.

Внутрішні аудитори мають бути готовими до будь-яких сигналів (індикаторів, «червоних прапорців»), що свідчать про можливість корупції або шахрайство на всіх етапах аудиторської діяльності. Відповідно, вони мають бути знайомі з «червоними прапорцями» (попереджувальними ознаками) корупції та шахрайства. «Червоними прапорцями» називають такі ознаки чи дії, які асоціюються з корупцією та шахрайством. Ці ознаки за своєю сутністю є суб'єктивними. Тому цілком можливо, що якийсь із «червоних прапорців» не попаде в поле зору внутрішнього аудитора під час здійснення діяльності з внутрішнього аудиту. Наприклад, найбільш відомі індикатори («червоні прапорці») за двома типами можливого шахрайства в державних органах наведені в таблиці 5.5.

Таблиця 5.5 – Найбільш відомі індикатори («червоні прапорці») за типами можливого шахрайства в державних органах

Типи шахрайства	Індикатори («червоні прапорці»)
Фальсифікація фінансової звітності	− відсутність супроводжувальної документації для підтвердження бухгалтерських проводок; − суттєві корегування у фінансових звітах; − первинні документи, складені нерозбірливим почерком; − наявність можливості вносити зміни до бухгалтерських даних минулих періодів; − форма транзакції не відповідає її сутності
Незаконне привласнення активів	− наявність необмеженого доступу до активів установи; − відсутність можливості зіставити фактичну наявність активів з обліковими даними про ці активи; − наявність високовартісних компактних активів; − безлад, відсутність системи зберігання товарів, матеріалів тощо, а також супроводжувальної документації в паперовому та електронному вигляді; − віддаленість виробничих підрозділів від керівництва та внутрішніх контролюючих служб; − змова між працівниками

Також існує ряд індикаторів шахрайства, пов'язаних безпосередньо із загальним стилем управління в установі:

− відсутність антикорупційної програми та/або її невиконання, а також відсутність системи анонімного звітування працівниками про побачені факти порушень і невідповідностей;

− відсутність реакції керівництва на виявлені порушення;

− обмеження доступу внутрішніх аудиторів до працівників установи та/або їхня відмова співпрацювати під час проведення внутрішнього аудиту;

− надання працівниками різних відділів установи взаємовиключних пояснень.

Найбільш відомі індикатори («червоні прапорці») можливих корупційних дій у державних органах наведені в таблиці 5.6.

Таблиця 5.6 – Найбільш відомі індикатори («червоні прапорці») можливих корупційних дій у державних органах

Злочинні дії	Індикатори («червоні прапорці»)
Корупція	− рівень життя працівника значно перевищує рівень, відповідний розмірам законно отриманої заробітної плати; − повний контроль однією особою / закритою малою групою; − персонал непоінформований / персонал не цінується; − персонал ніколи не йде у відпустку, часто працює понаднормово або бере роботу додому без потреби; − люди, що не хочуть ділитися кабінетом / використовують приватну поштову скриньку замість службової, надто обережні (завжди закривають кабінет, шафи); − відвідувачі без очевидних причин, довгі телефонні розмови приватним телефоном за закритими дверима / надворі; − необґрунтована, надмірна концентрація впливу в однієї особи; − численні договори нижче лімітів, перевищення яких вимагає проведення тендеру; − незадоволений персонал, досить негативно налаштований щодо установи й керівника; − скаргам персоналу не приділяють серйозної уваги або вони недозволені чи ведуть до покарання

Внутрішні аудитори, відповідно до п. 3.5 СВА 3 «Професійна компетентність та ретельність», під час планування й виконання аудиторського завдання повинні проявляти професійну ретельність, враховуючи, зокрема, і ймовірність виникнення шахрайства [15]. У разі виявлення ознак можливої корупції чи шахрайства внутрішній аудитор має забезпечити їхнє документування на належному та якісному рівні, базуючись на достатніх, надійних і релевантних доказах. Адже аудиторські матеріали є предметом аналізу компетентними державними органами, що будуть займатися розслідуванням, і тому вони можуть дійти висновку про недостатність доказової бази щодо підозри у вчиненні корупційних чи шахрайських дій.

Водночас якщо внутрішній аудитор підозрює керівництво чи конкретного працівника установи в причетності до корупції або шахрайства, він не повинен проводити інтерв'ю з цими посадовими особами та ставити питання, пов'язані з можливими злочинними діями.

Отже, основним правилом поведінки внутрішнього аудитора в разі виявлення можливих корупції чи шахрайства є те, що він не повинен робити нічого, що налякало б підозрюваного та в подальшому ускладнило розслідування.

Виявлення, документування та звітування про підозри в шахрайстві / корупції здійснюється відповідно до вимог Порядку № 1001, СВА, інших законодавчих актів. Водночас, згідно з пп. 2 п. 13 Порядку № 1001, «внутрішні аудитори зобов'язані не розголошувати інформацію, яка стала їм відома під час виконання покладених на підрозділ внутрішнього аудиту завдань, крім випадків, передбачених законодавством» [5].

У разі підозри в шахрайстві / корупції, які виникли під час проведення внутрішнього аудиту, внутрішній аудитор має одразу повідомити про це керівника підрозділу внутрішнього аудиту та/або керівника аудиторської групи.

Керівник підрозділу внутрішнього аудиту оцінює такі важливі чинники, як форма та ознаки підозрюваних шахрайства / корупції, природа та причини ймовірних злочинних дій, розраховуються їхні фінансові наслідки, а також імовірність причетності

до злочинів керівництва та рядових працівників державного органу. Після чого керівник підрозділу внутрішнього аудиту інформує про такі факти керівника державного органу.

Невідкладне інформування внутрішніми аудиторами керівника державного органу про ознаки шахрайства, корупційних правопорушень і правопорушень, пов'язаних з корупцією, або нецільового використання бюджетних коштів, марнотратства, зловживання службовим становищем та інших порушень фінансово-бюджетної дисципліни, які призвели до втрат чи збитків, із наданням рекомендацій щодо вжиття відповідних заходів передбачено пп. 3 п. 13 Порядку № 1001 [5].

Після доведення керівником підрозділу внутрішнього аудиту інформації щодо можливого шахрайства чи корупції до керівника державного органу останній приймає рішення щодо забезпечення інформування та/або передачу матеріалів внутрішнього аудиту до правоохоронних органів (спеціально уповноважених суб'єктів у сфері протидії корупції, визначених ст. 1 Закону України «Про запобігання корупції») підрозділом внутрішнього аудиту або іншим структурним підрозділом установи [5].

Отже, відповідальність внутрішнього аудитора в протидії корупції та шахрайства в державному органі поширюється на:

− підготовку програми внутрішнього аудиту, яка має забезпечити достатню впевненість у виявленні можливого ризику корупції та шахрайства, інших порушень;

− забезпечення проведення внутрішнього аудиту належної якості в разі виявлення внутрішніми аудиторами підозри в корупції та шахрайстві з боку представників установи, де проводиться аудит, а також документування ймовірних фактів корупції чи шахрайства в спосіб, який не завадить подальшому розслідуванню таких фактів уповноваженими органами;

− документування в аудиторському звіті інформації про можливі факти корупції чи шахрайства та повідомлення керівника установи про такі факти.

Отже, внутрішній аудит не відповідає за виникнення або оцінку ризиків шахрайства й корупції в державному органі. Він фокусується виключно на оцінці діючої системи заходів внутрішнього контролю з попередження фактів корупції та шахрайства, а також на способах управління корупційними ризиками та ризиками шахрайства, а не безпосередньо на розслідуваннях цих видів злочинів.

Питання для самоконтролю

1. Оцінки рівня корупції в Україні за 2020–2023 роки.
2. Сфери з найвищим рівнем поширеності корупції в Україні на початок 2024 року.
3. Стан корупції в ключових бюджетних сферах.
4. Підрозділи державного органу, які несуть найвищий ризик внутрішнього шахрайства.
5. Поняття «шахрайство» та «корупція»: міжнародне та вітчизняне тлумачення.
6. Роль повноважень і відповідальність підрозділу внутрішнього аудиту в разі встановлення підозр шахрайства / корупції.
7. Поняття «дерево шахрайства».
8. Передумови виникнення шахрайства та корупції в державному органі.
9. Роль керівництва державного органу в запобіганні випадкам шахрайства.
10. Основні напрями боротьби із шахрайством у державному органі.
11. Найбільш поширені способи виявлення шахрайства та їхня характеристика.
12. Дії внутрішнього аудитора в разі виявлення ознак корупції чи шахрайства під час проведення аудиторської перевірки.
13. Поняття «червоні прапорці» та їхнє використання внутрішніми аудиторами для виявлення корупційних чи шахрайських дій.
14. Відповідальність внутрішнього аудитора в протидії корупції та шахрайства в державному органі.

Практичні завдання та приклади їх вирішення

Завдання 1. ТОВ «Омега 3-М» взяло участь у публічних закупівлях послуг на постачання продуктів харчування для дитячих таборів. Водночас на виконання статті 17 Закону України «Про публічні закупівлі» Товариство надало довідку з Державної податкової служби України, що в нього відсутня заборгованість з податків, зборів та інших платежів. За результатами публічних закупівель було укладено договір постачання продуктів харчування на суму 1 374 тис. грн, яка на момент перевірки повністю була отримана Товариством на поточний рахунок.

Під час проведення перевірки процедури публічних закупівель у внутрішніх аудиторів з'явилася підозра, що довідка з Державної податкової служби України містить ознаки підробки, про що було зазначено в акті перевірки, а саме: «ТОВ «Омега 3М», знаючи, що в нього наявна заборгованість з податків, зборів та інших платежів до бюджету, свідомо підробило її в електронному вигляді та надало у складі своєї пропозиції замовнику». Така сама довідка з недостовірними даними була видана ТОВ «Омега 3-М» працівником ДПС України – «щодо невстановлених обставин учасник отримав завідомо підроблену довідку про відсутність заборгованості з податків, зборів, платежів, що контролюються податковими органами, в яку невстановленими особами з невстановлених обставин внесено завідомо неправдиві відомості про відсутність у Товариства заборгованості з податків і зборів (обов'язкових платежів)».

Потрібно:

1. Визначити, чи мають дії ТОВ «Омега 3М» під час участі в публічних закупівлях послуг на постачання продуктів харчування для дитячих таборів ознаки злочинних дій? Якщо так, яких саме? Відповідь обґрунтувати.

Завдання 2. За матеріалами проведеного внутрішнього аудиту встановлено, що посадові особи Миколаївського лісогосподарського підприємства «Галсільліс» за попередньою змовою із суб'єктами підприємницької діяльності з метою незаконного збагачення

розробили схему розкрадання лісопродукції через внесення неправдивих даних в облікові та дозвільні документи на вирубку дерев різних порід на ділянці в кварталі 12 виділ 6 площею 8,2 га, створюючи необліковані залишки ділової лісопродукції, яку в подальшому вони реалізовували, а отримані кошти привласнювали. Розмір незаконного збагачення посадових осіб і працівників «Галсільліс» становив загальну суму 133 943,40 грн.

Потрібно:

1. Визначити, якому виду злочину відповідають дії посадових осіб Миколаївського лісогосподарського підприємства «Галсільліс»? Відповідь обґрунтувати.

2. Які дії внутрішнього аудитора в разі виявлення схожих злочинних дій.

Завдання 3. У таблиці представлено «Модель загальних компетенцій, навиків та знань, необхідних для належного планування та виконання аудиторських завдань», в якій вказано «Шахрайство» як одну з ключових сфер внутрішнього аудиту. За цією сферою наведено перелік базових знань, навичок, компетенцій, якими повинен володіти внутрішній аудитор.

Потрібно:

1. Визначити рівень володіння / розуміння відповідними питаннями працівниками підрозділу внутрішнього аудиту з урахуванням досвіду роботи та категорії займаної посади.

2. Кожному рівню професійної компетентності присвоїти рейтинг (від 4-го до 1-го):

1 – рівень загальної обізнаності;

2 – базовий рівень компетентності, у разі потреби – за підтримки з боку інших колег;

3 – рівень самостійної компетентності у звичайних умовах;

4 – рівень самостійної компетентності в унікальних і складних ситуаціях.

Треба врахувати, що навички, потрібні для підтвердження ключових компетенцій, є загальними для всіх працівників підрозділу незалежно від категорії займаної посади. Проте потреба в таких навичках збільшується в міру набуття досвіду та просування по службі.

3. Відповідь обґрунтувати.

Таблиця – Модель загальних компетенцій, навичок і знань, потрібних для належного планування та виконання завдань із внутрішнього аудиту

Сфери знань, навичок, компетенцій	Рівні посад				
	Керівник підрозділу внутрішнього аудиту **1**	Досвідчений спеціаліст підрозділу внутрішнього аудиту **2**	Спеціаліст підрозділу внутрішнього аудиту **3**	Новачок у сфері внутрішнього аудиту **4**	Обов'язково (О)5 Бажано (Б)
Шахрайство					
Сутність шахрайства					
Визначення ризиків шахрайства					
Типові схеми в різних організаційних циклах: закупівлі, адміністративні послуги, бухгалтерський облік, заробітна плата, основні засоби					
Методи запобігання шахрайства					
Методи виявлення шахрайства					
Розслідування фактів шахрайства					

Примітка:

1 – керівник підрозділу внутрішнього аудиту або посадова особа, на яку покладено повноваження щодо здійснення внутрішнього аудиту (самостійна посада).

2 – досвідчений спеціаліст підрозділу внутрішнього аудиту. Стаж роботи у сфері внутрішнього аудиту від 3 до 5 років.

3 – спеціаліст підрозділу внутрішнього аудиту. Стаж роботи у сфері внутрішнього аудиту від 1 до 3 років.

4 – стаж роботи у сфері внутрішнього аудиту менше 1 року.

5 – ця колонка відображає обов'язковість відповідних знань, навичок і компетенцій загалом для підрозділу внутрішнього аудиту. Водночас для конкретної посади відповідні компетенції можуть бути обов'язковими або бажаними залежно від категорії посади.

РОЗДІЛ 6
ОСНОВИ ДІЯЛЬНОСТІ АУДИТОРСЬКИХ КОМІТЕТІВ В ОРГАНАХ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ

6.1. Основи створення аудиторського комітету в державних органах: міжнародна та вітчизняна практики.

6.2. Види аудиторських комітетів та їхнє завдання щодо діяльності з внутрішнього аудиту.

6.3. Організаційні аспекти діяльності аудиторських комітетів.

6.4. Взаємодія аудиторського комітету з підрозділом внутрішнього аудиту.

6.1. Основи створення аудиторського комітету в державних органах: міжнародна та вітчизняна практики

Створення аудиторських комітетів є важливим інструментом, за допомогою якого керівник державного органу може отримати потрібну експертну підтримку для виконання своїх обов'язків щодо управління, внутрішнього контролю й управління ризиками. Крім того, їхнє функціонування демонструє відкритість і прозорість управління державним органом.

В Україні під час визначення основних завдань аудиторського комітету в державних органах насамперед враховувались вимоги нормативно-правових актів з питань внутрішнього аудиту та сучасний стан розвитку цієї діяльності, а також особливості функціонування консультативно-дорадчих органів, можливість залучення до складу комітетів кваліфікованих незалежних експертів та інші аспекти.

«До основних переваг від діяльності комітету можна віднести: підвищену увагу та підтримку функції внутрішнього аудиту, удосконалення системи внутрішнього контролю, що в подальшому зумовлюватиме ефективніше використання ресурсів і підвищення

управлінської відповідальності та підзвітності. Безумовно, для такої діяльності аудиторського комітету досить вагомим є широкий досвід та експертні знання членів комітету.

З урахуванням наведених чинників в українських державних органах діяльність аудиторського комітету спрямовується на підтримку та сприяння розвитку діяльності з внутрішнього аудиту, а їхні завдання не є такими широкими, як в інших країнах Західної Європи. Так, у Великій Британії аудиторські комітети розглядаються як важливий компонент системи управління, який може змінити спосіб надання державних послуг. Комітети допомагають керівництву виконувати свої обов'язки, звертаючи увагу на стратегію та діяльність установи разом із пов'язаними ризиками» [21, с. 3].

Впровадження аудиторських комітетів в Україні передбачено рядом законодавчих і нормативних документів, зокрема в таких суб'єктів:

− на підприємствах, що становлять суспільний інтерес, зазначені вимоги передбачені ст. 34 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»;

− у державних органах такі норми визначені п. 15-1 Порядку № 1001 [5].

Водночас з метою посилення ефективності та незалежності внутрішнього аудиту в Україні п. 145 Плану заходів з реалізації Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2022–2025 роки, схваленої розпорядженням уряду від 29.12.2021 № 1805-р [6], передбачено утворення аудиторських комітетів у міністерствах з урахуванням відповідного міжнародного досвіду, зокрема досвіду Великої Британії, Франції, Польщі, а також установ Європейського Союзу.

У міжнародній практиці немає однієї загальної тенденції та моделі створення аудиторських комітетів у державному секторі, оскільки в різних країнах існують розбіжності в правових і культурних середовищах; у діяльності установ, які відрізняються між собою формою власності, організаційною структурою, метою і складністю діяльності, рівнем розвитку внутрішнього контролю, управлінської відповідальності та підзвітності, кваліфікацією персоналу тощо. Тому в різних європейських країнах існують різні вимоги щодо створення аудиторських комітетів (таблиця 6.1).

Таблиця 6.1 – Особливості створення аудиторських комітетів у європейських країнах

Країни	Суб'єкт створення аудиторського комітету
Ірландія	У всіх суб'єктів державного сектору
Бельгія, Мальта, Велика Британія, Нідерланди, Франція, Польща, Румунія	У міністерствах, федеральних і регіональних установах
Австрія, Естонія, Німеччина, Португалія, Сербія, Іспанія, Туреччина, Литва	У суб'єктів корпоративного управління та в окремих державних підприємствах
Латвія, Данія	В одного або кількох суб'єктів державного сектору

Функції та повноваження аудиторських комітетів також відрізняються в більшості країн (таблиця 6.2)

Таблиця 6.2 – Відмінності функцій і повноважень аудиторських комітетів у європейських країнах

Країни	Функції та повноваження аудиторських комітетів
Австрія, Болгарія, Данія, Естонія, Ірландія, Нідерланди, Португалія, Сербія, Іспанія, Туреччина	Нагляд за бухгалтерським обліком і фінансовою звітністю
Австрія, Бельгія, Болгарія, Естонія, Комісія ЄС, Ірландія, Мальта, Нідерланди, Польща, Португалія, Туреччина	Нагляд за системою внутрішнього контролю
Австрія, Бельгія Болгарія, Естонія, Ірландія, Нідерланди, Польща, Сербія, Туреччина	Нагляд за управлінням ризиками
Австрія, Бельгія, Болгарія, Естонія, Комісія ЄС, Ірландія, Латвія, Мальта, Нідерланди, Польща, Португалія, Румунія, Сербія, Іспанія, Туреччина	Нагляд за процесом внутрішнього аудиту
Австрія, Данія, Естонія, Ірландія, Нідерланди, Португалія, Іспанія, Туреччина	Нагляд за процесом зовнішнього та внутрішнього аудиту

Залежно від правового середовища та зрілості системи управління виділяють три основні ролі, які може виконувати аудиторський комітет у державному секторі (рисунок 6.1) [21, с. 7].

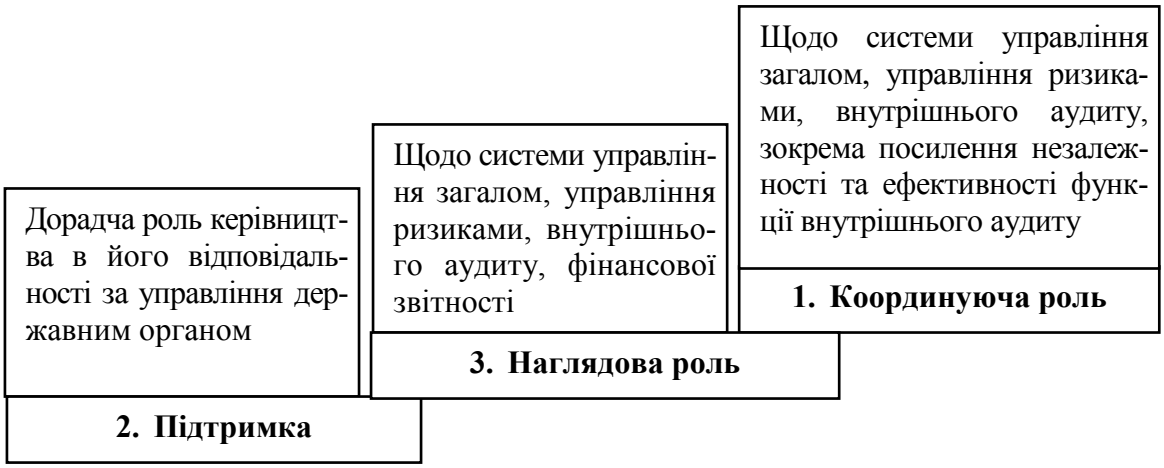


Рисунок 6.1 – Роль аудиторського комітету в державному органі

На початковому етапі запровадження аудиторських комітетів у більшості випадків новостворені комітети виконують підтримувальну роль для керівництва, що загалом полягає в наданні пропозицій і порад стосовно забезпечення незалежності підрозділу внутрішнього аудиту, достатності ресурсів для реалізації їхніх функцій, охоплення внутрішніми аудитами найбільш ризикових сфер діяльності установи, стану та способу впровадження аудиторських рекомендацій тощо.

З огляду на те, що в Україні можливість створення аудиторських комітетів у державних органах нормативно врегульована лише наприкінці 2018 року, то завдання комітету, визначені п. 15-1 Порядку № 1001 [5], окреслено з урахуванням підтримувальної ролі для керівництва, яка характерна для початку їхнього запровадження.

Наглядова роль аудиторських комітетів може охоплювати затвердження (погодження) положення про підрозділ внутрішнього аудиту та планів діяльності з внутрішнього аудиту, погодження призначення керівника підрозділу внутрішнього аудиту, звітування про результати діяльності, контроль за виконанням аудиторських рекомендацій.

Найбільш широкою є координуюча роль, яка полягає в періодичному перегляді внутрішніх правил і процедур стосовно внутрішнього аудиту, моніторингу та оцінці діяльності з внутрішнього аудиту, перегляду аудиторських звітів і вжитих заходів для впровадження аудиторських рекомендацій. Також на цьому етапі однією із ролей аудиторських комітетів може бути консультаційна підтримка з питань організації та забезпечення здійснення внутрішнього контролю.

«У більшості країн Західної Європи роль аудиторських комітетів не обмежується лише підтримкою незалежної функції внутрішнього аудиту. У цих країнах аудиторські комітети також роблять свій внесок і в удосконалення системи управління та внутрішнього контролю. Зокрема, комітети проводять незалежний огляд щодо адекватності й ефективності системи внутрішнього контролю та управління ризиками для того, щоб переконатися, що основні ризики ідентифіковані та здійснюється управління цими ризиками відповідно до встановлених керівництвом правил і процедур. З цією метою аудиторський комітет може:

− переглядати впроваджені керівництвом політики й правила щодо внутрішнього контролю та управління ризиками;

− надавати поради керівництву стосовно можливих підходів до управління ризиками;

− готувати пропозиції щодо встановлення «ризик-апетиту», а також показників чи метрик для моніторингу діяльності з управління ризиками;

− інформувати керівництво про суттєві виклики, які стосуються системи управління, внутрішнього контролю та управління ризиками» [21, с. 8].

Міжнародним інститутом внутрішніх аудиторів і Міжнародною федерацією бухгалтерів розроблено шість рекомендацій, що призначені для оптимізації ролі аудиторського комітету в управлінні та створенні довготермінової цінності для державного органу (рисунок 6.2) [21, с. 9].



Рисунок 6.2 – Рекомендації Міжнародного інституту внутрішніх аудиторів та Міжнародної федерації бухгалтерів аудиторським комітетам

1. Залишатися поінформованими. Аудиторські комітети повинні мати чітке уявлення та розуміння ризикових сфер державного органу, а внутрішній аудит має підтримувати таке розуміння, надаючи комітету своєчасну інформацію стосовно оцінки ризиків.

2. Комунікація та співпраця. Аудиторські комітети мають широкий і зростаючий набір завдань та обов'язків щодо нагляду, тому узгодження цих завдань із пріоритетами керівництва є надто важливим. Оцінки внутрішнього аудиту в масштабах державного органу можуть допомогти аудиторським комітетам узгодити їх діяльність відповідно до пріоритетів керівництва, а також допомогти членам комітету залишатися в курсі питань, які потребують їхньої уваги. Саме тому всебічна комунікація та регулярна співпраця є надзвичайно важливими як для керівництва й аудиторського комітету, так і для самого підрозділу внутрішнього аудиту.

3. Використання наявного досвіду. Обізнаність із повною інформацією про реакцію вищого керівництва на ризики як нові, так і старі є фундаментальним і складним завданням для аудиторських комітетів. Внутрішній аудит є однією із функцій у державному органі з відповідними компетенціями, на яку покладається

аудиторський комітет у цих питаннях, оскільки одним із завдань підрозділу внутрішнього аудиту є проведення незалежної та об'єктивної оцінки процесу управління ризиками в державному органі та надання відповідних рекомендацій. За результатами проведеної оцінки аудиторський комітет може отримати відповідну інформацію про те, наскільки добре здійснюється в державному органі управління ідентифікованими ризиками. Крім того, комітет зможе сформувати своє уявлення та спрогнозувати здатність керівництва ідентифікувати й управляти майбутніми ризиками.

4. Сприяння безперервному вдосконаленню. Ефективне управління ризиками має враховувати мінливість середовища та ризики, що розвиваються. Зміна способу мислення з акцентом на прагнення постійно покращувати реагування на ризики, заохочення інновацій і створення цінності має стати «новою нормою» для успішних державних органів. Внутрішній аудит повинен надавати аудиторським комітетам інформацію та ідеї, які будуть спонукати до постійного вдосконалення діяльності державного органу.

5. Концептуальне мислення. Складні умови функціонування державних органів спонукають до розвитку мислення своїх працівників і покращення планування, операційної діяльність і звітування. Це зі свого боку робить роботу підрозділу внутрішнього аудиту особливо важливою, оскільки цей підрозділ має надавати аудиторським комітетам вичерпне уявлення про процес управління ризиками та загальну систему управління в державному органі, зокрема питання, пов'язані зі стійкістю, організаційною культурою, технологіями, етикою, а також створенням і збереженням цінностей.

6. Використання технологій. На всіх рівнях державним органам доводиться адаптувати процеси з урахуванням можливої ізоляції та роботи на відстані, а для цього доводиться покладатися на використання технологій. Особливо це стосується роботи підрозділу внутрішнього аудиту, тому що він буде проводити оцінку щодо ефективності організації старих процесів у дистанційному форматі, а також здійснювати оцінку нових віддалених процесів з урахуванням імовірності виникнення ризиків.

З погляду функції внутрішнього аудиту керівники підрозділів внутрішнього аудиту повинні розглядати ці рекомендації та мислити про те, як вони можуть допомогти своєму аудиторському комітету вдосконалити його діяльність у кожній із цих сфер. Від встановлення та підтримки спільних, відкритих і чесних відносин з аудиторським комітетом виграє кожна установа, в якій функціонує комітет.

Для виконання своєї ролі в установі діяльність аудиторського комітету потрібно вибудовувати на основі ряду важливих і взаємопов'язаних принципів. У міжнародній практиці набір принципів функціонування аудиторських комітетів визначається в нормативних або методологічних документах і може дещо відрізнятися з урахуванням особливостей їхньої діяльності в різних країнах. *(Приклад принципів функціонування аудиторських комітетів у Великій Британії, які визначені у вказівках Казначейства «Корпоративне управління в центральних урядових департаментах: Кодекс належної практики», представлено в додатку 21).*

6.2. Види аудиторських комітетів та їхні завдання щодо діяльності з внутрішнього аудиту

Міжнародними експертами Робертом де Конінгом та Новелом Хепворсом за результатами аналізу практики організації аудиторських комітетів у державному секторі різних країн виділено три основні види аудиторських комітетів: центральні дорадчі ради, комітети з управління внутрішнім аудитом та аудиторські комітети з управління (рисунок 6.3) [21, с. 13].

Роль Центральної дорадчої ради полягає в наданні рекомендацій Міністерству фінансів щодо розвитку ДВФК (або більш вузько – щодо незалежності внутрішнього аудиту в державному секторі). Досить рідко така рада відіграє будь-яку роль у розробці політики, оскільки фокус її діяльності зосереджений на впровадженні внутрішнього аудиту та внутрішнього контролю загалом. Центральна дорадча рада тісно співпрацює з ЦПГ.



Рисунок 6.3 – Види аудиторських комітетів

Зазвичай такі структури, як Центральна дорадча рада, не мають високого рівня незалежності та зазвичай утворюються при Міністерстві фінансів. Членами таких органів є високопосадовці, а також 1–2 незалежних члени із наукових чи громадських організацій.

Комітет з управління внутрішнім аудитом є протилежним утворенням порівняно із Центральною дорадчою радою. Основним завданням такого комітету є просування та захист ролі внутрішнього аудиту в державному органі. Утворюється такий комітет при галузевому міністерстві чи іншому центральному органі виконавчої влади, залежно від розмірів та обсягів фінансових операцій.

Зазвичай комітети з управління внутрішнім аудитом аналізують плани діяльності з внутрішнього аудиту, а також рекомендації внутрішніх аудиторів і звітують керівнику державного органу. Членами таких комітетів є загалом службовці органу (галузеві керівники структурних підрозділів) і зазвичай не вносять зовнішніх незалежних членів (винятком є Бельгія). Водночас професійний рівень коментарів та утвердження ролі внутрішнього аудиту значною мірою визначається саме наявністю зовнішніх незалежних і професійних членів комітету з управління внутрішнім аудитом.

Аудиторський комітет з управління спрямований на «належне управління» (на інституційному та/або міжінституційному рівні) та забезпечує підтримку фінансового управління, внутрішнього контролю й управління ризиками, фінансового звітування, а також функції внутрішнього аудиту. Його діяльність спрямована на такі напрями:

− адекватність системи внутрішнього контролю, охоплюючи якість управління ресурсами (людськими, фінансовими ресурсами, майном);

− оцінка системи управління ризиками та її зв'язок із цілями установи;

− розгляд аудиторських звітів, наданих рекомендацій та стану їхнього впровадження;

− взаємовідносини між внутрішнім і зовнішнім аудитом;

− зовнішні фінансові звіти тощо.

Серед ключових вимог щодо запровадження аудиторських комітетів з управління можна виділити такі:

− постійна підтримка та сприйняття ідеї створення такого комітету вищим керівництвом, а також отримання незалежної думки;

− незалежний Голова комітету повинен мати змогу вплинути на якість і ефективність фінансового управління, надавати поради, що будуть прийняті та втілені вищим керівництвом;

− наявність не менше двох незалежних членів комітету з інших зовнішніх структур, спроможних надавати рекомендації для покращення діяльності;

− бажання вищого керівництва дослухатися до рекомендацій щодо фінансового управління, які надаються комітетом, та впроваджувати їх.

Переваги та недоліки кожного з видів аудиторських комітетів наведені в таблиці 6.3 [21, с. 14–17].

Таблиця 6.3 – Переваги та недоліки видів аудиторських комітетів

Види аудиторських комітетів	Переваги	Недоліки
1	2	3
Центральні дорадчі ради	– забезпечує ЦПГ підтримкою та консультаціями щодо розвитку й просування політики внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту; – надає поради / коментарі міністру фінансів щодо практичного розвитку ДВФК у державному секторі; – допомагає забезпечити просування змін, зокрема законодавчих, на найвищому рівні; – стимулює діяльність ЦПГ, а також проводить оцінку його діяльності; – стимулює й просуває впровадження внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в конкретних установах; – річний звіт Центральної дорадчої ради підкреслює ключові досягнення чи невдачі	– ефективність діяльності ради значною мірою залежить від якості діяльності ЦПГ та якості і змістовності звітів, які отримує ЦПГ від державних органів; – у більшості випадків її інтереси фокусуються на фактичній діяльності із внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, які розглядаються як передумова якості, але на практиці це не завжди відповідає дійсності; – на відміну від аудиторського комітету, утвореного при окремому органі, Центральна дорадча рада не може надати внутрішньому аудиту незалежну та всебічну підтримку
Комітети з управління внутрішнім аудитом	– лінійні керівники, особливо ті, які є членами комітету, мають можливість зробити свій внесок у планування діяльності з внутрішнього аудиту, а колективний розгляд плану забезпечує можливість прийняття збалансованих рішень; – зменшення повної залежності від інтересів керівника органу; – тиск членів комітету забезпечує ймовірність впровадження рекомендацій, які в деяких випадках можуть бути проігноровані; – комітет підсилює незалежність внутрішнього аудиту, а підрозділ внутрішнього аудиту може розраховувати на постійну підтримку належного забезпечення ресурсами, а за потреби і їхнього збільшення	– комітет не володіє професійним потенціалом і не може забезпечити незалежну експертну оцінку щодо змісту плану діяльності з внутрішнього аудиту чи аудиторських рекомендацій; – питання ефективності фінансового управління і контролю, фінансової звітності в установі не є частиною компетенції таких комітетів; − комітет не впливає на систему фінансового управління та контролю, розвиток установи, і, відповідно, ймовірність будь-яких дискусій із цих питань є невисокою

Продовження таблиці 6.3

1	2	3
Аудиторський комітет з управління	– постійний процес огляду й оцінки системи внутрішнього контролю та фінансового управління загалом; – точна оцінка якості процесів управління ризиками, впроваджених заходів контролю та їхнього вдосконалення; – критична оцінка якості облікової політики, фінансової звітності, що забезпечує впевненість у якості таких звітів; – потенціал для моніторингу реакції керівництва на аудиторські звіти й рекомендації та їх впровадження; – формування майданчику для обговорень у частині вдосконалення процесів управління; – діалог із зовнішнім аудитом; – забезпечення вищого керівництва та зовнішніх зацікавлених сторін незалежною оцінкою стану розвитку та «фінансового здоров'я» державного органу	– аудиторський комітет може одночасно критикувати і вище, і операційне керівництво, що створює певні незручності; – результативність діяльності комітету значною мірою залежить від зовнішніх членів; – досить важко в країнах, що розвиваються, знайти досвідчених і професійних членів аудиторського комітету

З урахуванням усіх перелічених чинників основні завдання та функції аудиторського комітету в українських державних органах є схожими до другого виду – комітету з управління внутрішнім аудитом. Проте в подальшому потрібно розглядати можливість для розширення завдань і функцій аудиторського комітету в установі до комітету з управління.

У міжнародній практиці є багато спільних підходів до формування складу аудиторського комітету (наприклад, обов'язкова участь незалежних експертів, високі вимоги щодо професіоналізму членів комітету, знання галузі та сфер діяльності державного органу). На думку Міжнародного інституту внутрішніх аудиторів, ключем до ефективності аудиторського комітету є наявність членів з відповідним поєднанням навичок і досвіду, що є релевантними до діяльності установи. Водночас національне законодавство

та рівень розвитку різних країн впливає на процес формування комітету, а це зумовлює наявність певних особливостей. Зокрема, відмінностями можуть бути норми стосовно створення комітету, кількості незалежних експертів, які вносяться до його складу, їхня мотивація тощо.

Ідеальний склад аудиторського комітету та характеристики її членів залежать від ряду чинників, як-от сприйняття та розуміння внутрішнього контролю, розмір установи, складність її діяльності та її функціональних обов'язків, організаційна культура тощо.

Зазвичай аудиторські комітети мають від трьох до восьми членів, а типовий аудиторський комітет складається з чотирьох або п'яти, водночас мінімальна кількість членів ефективного комітету з аудиту становить три. Це гарантує наявність достатнього діапазону навичок і досвіду. Крім того, під час формування складу комітету потрібно збалансувати кваліфікації, навички та досвід членів комітету з урахуванням їхніх особистих якостей, як-от чесність, лідерські якості, навички міжособистісного спілкування, здатність вести дискусії, бажання та спроможність досліджувати нові виклики, а також час і особисте зобов'язання для ефективної роботи.

«У Великій Британії у вказівках Казначейства «Корпоративне управління в центральних урядових департаментах: Кодекс належної практики» визначені загальні рамкові компетенції для аудиторського комітету, зокрема:

1) усі члени комітету повинні мати розуміння (або якнайшвидше після призначення до складу комітету отримати таке розуміння):

− цілей державного органу та суттєвих ризиків його діяльності;

− організаційної структури, яка охоплює механізми управління та ключові взаємозв'язки в установі;

− основних законодавчих вимог щодо сфери діяльності установи;

− поточних основних ініціатив і пріоритетів установи;

2) аудиторський комітет загалом повинен:

− володіти знаннями, навичками й досвідом у сфері бухгалтерського обліку, управління ризиками, внутрішнього і зовнішнього

аудиту, інших питань, пов’язаних із специфікою діяльності державного органу;

− мати досвід управління установами схожого розміру;

− розуміти зовнішнє середовище, в якому функціонує державний орган» [21, с. 18].

Вид аудиторського комітету та роль, яку він відіграє в державному органі, безпосередньо впливає на його основні завдання. у міжнародній практиці фокус роботи аудиторського комітету та його завдання відрізняються. У країнах, де такі комітети функціонують уже тривалий період часу, їхня роль і завдання є більш широкими. Завдання цих комітетів можуть охоплювати перевірку та забезпечення нагляду за:

− системами та методами, які визначає керівництво для встановлення й підтримки високих етичних стандартів;

− ініціативами з управління, встановленими керівництвом;

− запровадженням, підтримкою та ефективністю процесів управління ризиками в державному органі;

− системою внутрішнього контролю та боротьбою із шахрайством і корупцією;

− управлінням результативністю державного органу (встановленням, вимірюванням і моніторингом досягнення ключових показників ефективності (KPI);

− процесом підготовки фінансової звітності;

− призначенням внутрішніх і зовнішніх аудиторів та забезпечення ефективного контролю за їхньою роботою;

− розглядом регулярних звітів про стан виконання затверджених планів дій керівництва за результатами роботи внутрішніх і зовнішніх аудиторів тощо.

Водночас на початковому етапі запровадження діяльності аудиторських комітетів їхня роль та основні завдання є значно вужчими й не охоплюють усі перелічені вище сфери, а можуть обмежуватися лише наглядом чи координацією роботи внутрішніх і зовнішніх аудиторів або дорадчою підтримкою керівництва із зазначених питань (табл. 6.4) [21, с. 20].

Таблиця 6.4 – Ключові завдання аудиторських комітетів європейських країн

Країна	Ключові завдання аудиторських комітетів
Франція	− визначення політики аудиту; − забезпечення якості внутрішнього контролю; − управління ризиками; − схвалення плану внутрішнього аудиту; − моніторинг наданих рекомендацій
Ірландія	− огляд річного та стратегічного планів внутрішнього аудиту; − забезпечення якості внутрішнього аудиту; − моніторинг управління ризиками; − сприяння вдосконаленню внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту
Нідерланди	− огляд якості організаційних процесів, зокрема фінансової звітності декларацій керівництва; − координація політики аудиту (огляд і затвердження річного та стратегічного планів аудиту); − огляд політики управління ризиками та її результатів; − огляд і надання коментарів щодо системи внутрішнього контролю
Велика Британія	− нагляд за управлінням ризиками; − контроль та управління політиками обліку, запланованими заходами внутрішнього й зовнішнього аудитів; − моніторинг реакції керівництва на проведені аудити; − моніторинг політики боротьби із шахрайством

Узагальнивши міжнародний досвід функціонування таких комітетів, можна виокремити їхні основні завдання щодо діяльності з внутрішнього аудиту, які є спільними, зокрема аудиторські комітети можуть:

– виступати як платформи для спілкування між вищим керівництвом та внутрішнім і зовнішнім аудитом;

– переглядати охоплення об’єктів внутрішнім аудитом і переконатися, що план діяльності з внутрішнього аудиту узгоджено з ризиками установи, а також рекомендувати керівництву затвердити план;

– консультувати керівництво щодо достатності ресурсів внутрішнього аудиту для виконання його обов'язків, включно із виконанням затвердженого плану діяльності з внутрішнього аудиту;

– переглядати Статут внутрішнього аудиту (Положення про підрозділ), щоб забезпечити наявність відповідних повноважень, а також гарантувати, що підрозділ внутрішнього аудиту не має обмежень у діяльності та має доступ до інформації для виконання своїх повноважень;

– координувати програми аудиту, що проводяться внутрішнім і зовнішнім аудитом та іншими контролюючими функціями або органами (наскільки це можливо);

– переглядати аудиторські звіти й надавати консультації керівництву щодо виявлених значущих проблем і заходів, які потрібно вжити щодо порушених питань, з урахуванням передового досвіду;

– контролювати стан виконання рекомендацій внутрішнього аудиту;

– періодично переглядати результати внутрішнього аудиту;

– проводити моніторинг та/або щорічну оцінку ефективності функції внутрішнього аудиту;

– надавати рекомендації керівництву щодо призначення керівника підрозділу внутрішнього аудиту або призначення внутрішнього аудитора (у разі якщо ця функція забезпечується через аутсорсинг);

– забезпечувати постійну співпрацю та ефективну й відкриту комунікацію з підрозділом внутрішнього аудиту.

Відповідно до п. 15-1 Порядку № 1001 основними завданнями аудиторських комітетів, створених у вітчизняних державних органах, є:

− сприяння організаційній і функціональній незалежності підрозділу внутрішнього аудиту, подання пропозицій керівникові державного органу щодо потреби вжиття заходів для забезпечення незалежності підрозділу;

− сприяння створенню належних умов для здійснення внутрішнього аудиту, зокрема забезпечення достатньої кількості ресурсів для провадження діяльності з внутрішнього аудиту, та

недопущення обмежень для організації роботи підрозділу, усуненню умов щодо перешкоджання виконанню керівником або працівниками підрозділу їхніх обов'язків і втручання в їх діяльність посадових або інших осіб;

− розгляд стану вжиття керівником державного органу, його територіального органу та/або бюджетної установи відповідних заходів за результатами здійснення внутрішнього аудиту;

− обговорення результатів діяльності підрозділу;

− обговорення результатів внутрішньої та зовнішньої оцінки якості внутрішнього аудиту;

− подання пропозицій щодо вдосконалення діяльності з внутрішнього аудиту в державному органі;

− обговорення інших питань, пов'язаних із провадженням діяльності з внутрішнього аудиту в державному органі, зокрема з ініціативи керівника державного органу або керівника підрозділу [21, с. 22].

Крім того, у разі утворення аудиторського комітету він може також бути своєрідним консультаційно-координаційним центром з питань організації та забезпечення здійснення внутрішнього контролю та/або окремих його елементів з урахуванням особливостей діяльності відповідного державного органу, зокрема:

− надавати консультаційну підтримку з питань організації та забезпечення здійснення внутрішнього контролю та/або окремих його елементів, зокрема стосовно визначення потреби у врегулюванні у внутрішніх документах установи питання щодо функціонування елементів внутрішнього контролю, впроваджених політик, правил і заходів, які забезпечують функціонування, взаємозв'язок і підтримку елементів внутрішнього контролю;

− брати участь у здійсненні оцінки ефективності та результативності системи внутрішнього контролю та/або окремих його елементів;

− розглядати запроваджені підходи до управління ризиками, встановлення рівня «ризик-апетиту», а також показників для здійснення моніторингу такої діяльності й ефективності впроваджених заходів контролю та надавати поради щодо можливих покращень;

− координувати питання оцінки системи управління ризиками як складової частини управління установою, виконання завдань і функцій та зв'язок такої діяльності із цілями установи;

− за результатами підготовки щорічної звітності про стан організації та здійснення внутрішнього контролю в розрізі елементів внутрішнього контролю (п. 10 Основних засад здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів [4]) консультувати керівництво щодо якості та ефективності наявної системи внутрішнього контролю та/або окремих її елементів, наявних відхилень та/або прогалин у такій системі, неналежного функціонування та/або відсутності зв'язку між деякими елементами внутрішнього контролю й надавати рекомендації для вжиття заходів, потрібних для їхнього усунення.

Зазначені завдання та функції аудиторського комітету щодо питань внутрішнього контролю можуть бути передбачені в Положенні про аудиторський комітет за рішенням керівника державного органу (додаток 22).

6.3. Організаційні аспекти діяльності аудиторських комітетів

Аудиторські комітети можуть ефективно функціонувати лише в середовищі, де встановлені чіткі та вимірювані стратегічні цілі, які мають бути досягнуті вподовж визначеного періоду. Налагодженій діяльності комітету сприяє наявність відповідної структури управління, призначеної для досягнення стратегічних цілей, а також впроваджена система управління ризиками державного органу. Для ефективного функціонування аудиторського комітету в державному органі потрібно забезпечити ряд передумов, зокрема:

− наявність досвідченого голови комітету з відповідними лідерськими якостями;

− підтримка діяльності комітету з боку вищого керівництва державного органу;

− високі професійні якості членів аудиторського комітету та їхня обізнаність із сферою діяльності державного органу;

− добре сплановані (комітет з цією метою може також розробити річний план своєї діяльності) та якісно проведені засідання;

− забезпечення для членів комітету належного доступу до персоналу державного органу та відповідної інформації.

На етапі запровадження діяльності аудиторського комітету в державному органі потрібно здійснити ряд послідовних кроків для організації його роботи (рисунок 6.4) [21, с. 24].

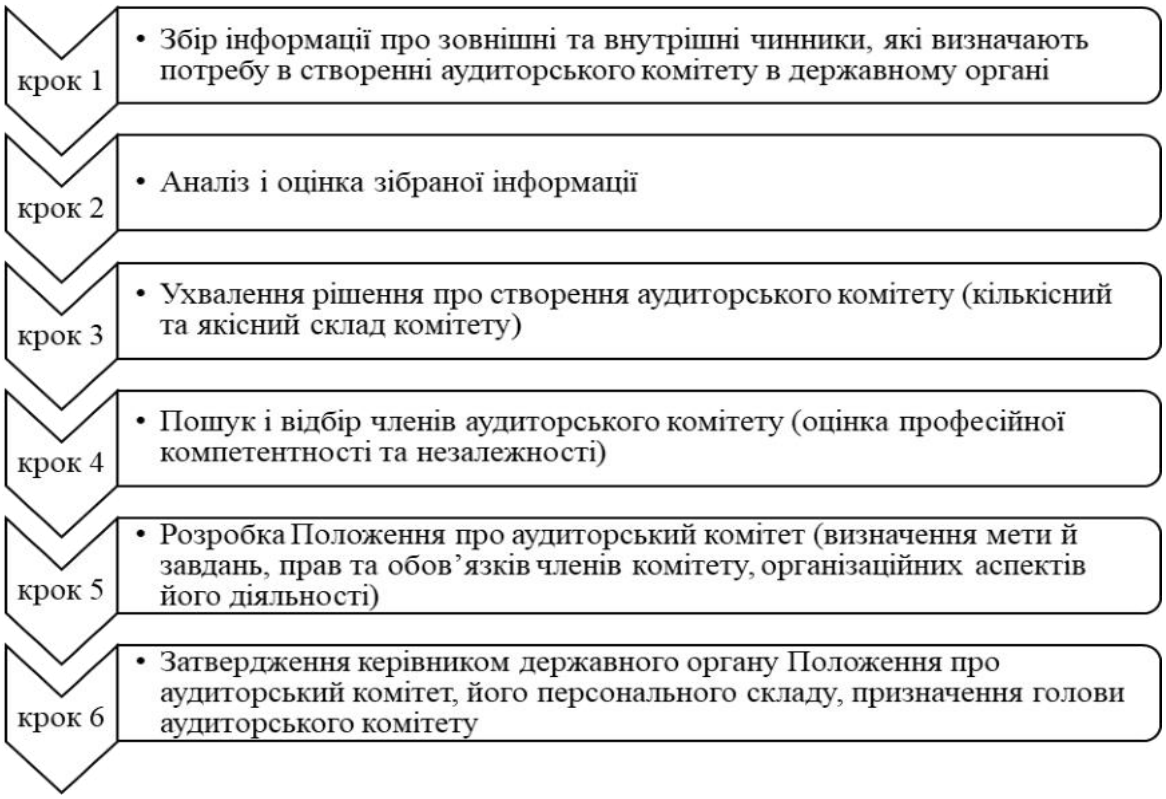


Рисунок 6.4 – Послідовність дій на етапі запровадження діяльності аудиторського комітету державного органу

Насамперед потрібно зібрати інформацію стосовно наявних вимог щодо створення аудиторського комітету в установі, зокрема основних завдань комітету, вимог до його складу, потреби в залученні незалежних експертів з відповідними знаннями й досвідом роботи. Збором інформації про зовнішні та внутрішні чинники, які визначають потребу в створенні комітету, може займатися підрозділ внутрішнього аудиту чи інший структурний підрозділ установи на підставі відповідного рішення її керівника. Проаналізувавши зібрану інформацію, керівник установи ухвалює рішення стосовно створення аудиторського комітету, а також

на цьому етапі керівник може визначити вимоги щодо якісного та кількісного складу комітету з урахуванням специфіки діяльності державного органу.

Надалі розпочинаються два паралельні етапи:

− пошук потенційних членів аудиторського комітету та їх відбір з урахуванням їхньої професійної компетентності з питань, які стосуються діяльності комітету, обізнаності із сферою діяльності державного органу та незалежності від його операційної діяльності. Одним із найважчих і водночас важливих завдань є пошук зовнішніх незалежних експертів, які погодяться на призначення до складу аудиторського комітету. Такими експертами можуть бути представники громадських або професійних організацій, наукових або навчальних закладів, інших державних органів чи підприємств, установ, організацій, які працюють у сфері фінансів, бухгалтерського обліку, аудиту або у відповідній сфері діяльності установи. Кількісний і персональний склад аудиторського комітету має затверджуватися відповідним розпорядчим документом керівника державного органу. У цьому документі також має бути зазначено, хто є головою та секретарем аудиторського комітету;

− підготовка проєкту Положення про аудиторський комітет.

Структура Положення про аудиторський комітет державного органу наведена в таблиці 6.5 [21, с. 25].

Таблиця 6.5 – Структура Положення про аудиторський комітет державного органу

Розділи	Зміст
1	2
Загальні положення	− статус аудиторського комітету в державному органі; − мета створення; − завдання аудиторського комітету
Повноваження	− функції, які потрібно здійснювати для виконання покладених завдань
Склад і формування	− порядок утворення аудиторського комітету, затвердження положення, призначення голови та членів; − кількість членів комітету, зокрема кількість незалежних експертів; − вимоги щодо професійного рівня й особистих якостей членів комітету

Продовження таблиці 6.5

1	2
Права та обов'язки	− права голови та членів аудиторського комітету; − основні обов'язки
Організація роботи	− порядок інформаційним, матеріально-технічним забезпеченням діяльності аудиторського комітету; − проведення засідань аудиторського комітету та їхня періодичність; − інші організаційні питання діяльності аудиторського комітету
Прикінцеві положення	− порядок внесення змін до Положення; − інші важливі діяльності аудиторського комітету

Проєкт зазначеного положення розробляє комітет, розглядає на його засіданні та схвалює простою більшістю голосів його членів, присутніх на засіданні. Після цього схвалений проєкт Положення про аудиторський комітет подають на розгляд і затвердження керівнику державного органу. Положення про аудиторський комітет і його склад у разі потреби можуть бути оновлені.

У деяких країнах існують вимоги щодо потреби в щорічному перегляді цього положення для підтримки його в актуальному стані та внесення певних змін.

«Водночас варто зазначити, що в міжнародній практиці існують вимоги щодо особливостей призначення зовнішніх незалежних членів аудиторського комітету, зокрема:

− у Нідерландах призначення зовнішніх членів комітету здійснюється максимум на чотири роки. Вони можуть бути повторно призначені максимум ще на чотири роки. Щонайменше один зовнішній член комітету повинен мати досвід роботи у сфері державних фінансів;

− у Британії члени аудиторського комітету призначаються на три роки із можливим продовженням їхніх повноважень ще на три роки. Принаймні один член аудиторського комітету також повинен мати релевантний досвід роботи у фінансовій сфері та бути добре обізнаним із вимогами щодо фінансового управління;

− в Австралії до складу аудиторських комітетів призначаються загалом незалежні зовнішні члени строком на три роки (із можливим його продовженням, але не більше ніж на 5 років);

− у Франції існують вимоги щодо переважної більшості незалежних членів комітету;

− в Ірландії є вимоги стосовно того, що головою аудиторського комітету має бути зовнішній незалежний член» [21, с. 26].

Такі вимоги спрямовані на забезпечення неупередженої та незалежної діяльності аудиторського комітету.

В Україні, відповідно до п. 15-1 Порядку № 1001, до складу аудиторського комітету входять не менше двох незалежних експертів, зокрема один незалежний експерт у сфері аудиту або бухгалтерського обліку [5]. Незалежним експертом може бути особа, яка має вищу освіту не нижче ступеня магістра, стаж роботи у сфері аудиту, бухгалтерського обліку, інших галузях економіки, фінансів або права не менше п’яти років і бездоганну ділову репутацію. Водночас варто зазначити, що до складу аудиторського комітету не входять керівник та/або працівники підрозділу внутрішнього аудиту.

У міжнародній практиці з метою налагодження структурованої та своєчасної роботи аудиторського комітету складають план його роботи, який містить розклад запланованих засідань і основні питання, які планується на них розглядати. У деяких країнах копія складеного плану роботи аудиторського комітету надсилається Вищій аудиторській установі (в Україні функції такого органу виконує Рахункова палата).

Під час планування роботи аудиторського комітету та підготовки розкладу його засідань насамперед потрібно враховувати основні етапи діяльності з внутрішнього аудиту та їхні кінцеві терміни, зокрема:

− складання плану діяльності з внутрішнього аудиту та періодичних оцінок ризиків, які проводяться з цією метою;

− внутрішнє та зовнішнє звітування про результати діяльності з внутрішнього аудиту;

− проведення внутрішніх і зовнішніх оцінок якості внутрішнього аудиту;

− складання програми забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту;

− здійснення моніторингу результатів впровадження аудиторських рекомендацій тощо.

Також потрібно зазначити, що в разі потреби можуть проводитись і позапланові засідання аудиторського комітету як з ініціативи членів комітету, так і працівників установи (наприклад, керівника підрозділу внутрішнього аудиту). Потреба в таких позапланових засіданнях може бути зумовлена різними чинниками, зокрема: недосягнення запланованих цілей діяльності державного органу, підвищена увага суспільства щодо використання бюджетних коштів або якості публічних послуг, виникнення загроз незалежності підрозділу внутрішнього аудиту, перешкоджання виконанню керівником або працівниками підрозділу їхніх обов'язків і втручання в їх діяльність посадових або інших осіб, недостатність ресурсів на проведення внутрішнього аудиту, виявлення суттєвих недоліків і порушень за результатами проведених внутрішніх аудитів та невжиття керівництвом відповідних і своєчасних заходів реагування на них тощо.

Кількість і час засідань аудиторського комітету зазвичай рівномірно розподіляються на рік. Мінімальна кількість засідань комітету встановлюється нормативними актами, які регулюють діяльність аудиторських комітетів, та становить від 2-х до 4-х засідань.

В Україні, відповідно до п. 15-1 Порядку № 1001 засідання аудиторського комітету проводиться не рідше двох разів на рік [5].

У міжнародній практиці комітети все частіше сприймають такий графік засідань як мінімальну вимогу в середовищі, коли керівники потребують більшого рівня впевненості та порад від аудиторських комітетів у поєднанні із потребою в підвищенні управлінської відповідальності та підзвітності, збільшенням складності діяльності державного органу, появою нових ризиків у його діяльності тощо.

У міжнародній та вітчизняній практиці (п. 15-1 Порядку № 1001) представники підрозділів внутрішнього аудиту запрошуються для участі в усіх питаннях порядку денного на кожному засіданні аудиторського комітету як спостерігачі.

Комітет також може попросити керівництво державного органу до участі в засіданнях комітету з окремих питань порядку денного, що стосуються стратегічних і важливих питань. Деякі

аудиторські комітети постійно надсилають запрошення на засідання комітету вищому керівництву державного органу або іншим зацікавленим сторонам (наприклад, у Нідерландах на засідання аудиторського комітету часто запрошують керівника фінансово-економічного підрозділу).

Засідання аудиторського комітету мають бути добре структурованими та керованими. Ефективному проведенню кожного засідання може допомогти:

− затвердження порядку денного головою комітету;

− можливість перед кожним засіданням ознайомитися з основними питаннями, що підлягають обговоренню, та відповідними матеріалами, а також відведення на таке ознайомлення достатнього часу;

− підготовка та представлення документів для засідань в узгодженій формі;

− пріоритезований порядок денний, що забезпечує обговорення найважливіших та/або спірних питань перед більш рутинними справами комітету;

− своєчасний початок і завершення засідання.

Результати засідань комітету мають бути задокументованими (зазвичай у формі протоколів, які повинні бути чіткими та лаконічними, містити короткий виклад обговорених питань відповідно до порядку денного засідання, а також результати голосування). Проєкт протоколу має бути розповсюджений секретарем комітету серед усіх членів комітету для його узгодження. Спосіб і термін такого розповсюдження визначається в Положенні про аудиторський комітет (наприклад, уподовж одного тижня після засідання комітету проєкт протоколу надсилають всім членам комітету, які мають його підписати впродовж двох тижнів після засідання або викласти в письмовій формі свою окрему думку (у разі незгоди з окремими пунктами протоколу).

Більшість роботи, пов’язаної із організацією засідань аудиторського комітету, забезпечує секретар комітету та координує голова (наприклад, підготовка проєкту порядку денного засідання, його узгодження та затвердження, розповсюдження матеріалів засідання, запрошення на засідання відповідних представників

установи (у разі потреби), ведення нотаток і складання проєктів протоколів тощо). Відповідні завдання та обов'язки секретаря комітету повинні визначатися в Положенні про аудиторський комітет.

Для посилення незалежності аудиторського комітету потрібно розробити протоколи для вирішення потенційного та реального конфліктів інтересів. Відповідно до міжнародної практики такі протоколи можуть містити опис таких заходів:

− щороку члени аудиторського комітету заявляють про потенційні або реальні конфлікти інтересів, які вони можуть мати у зв'язку зі своєю роллю, і зобов'язані регулярно оновлювати їх упродовж року, а зовнішні незалежні члени повинні враховувати попередню роботу, консультаційні заходи та питання пов'язаних сторін;

− на початку кожного засідання комітету його члени мають порушувати будь-які питання щодо конфлікту інтересів і, за потреби, члена може бути усунуто від голосування за відповідним пунктом (пунктами) порядку денного засідання.

Якщо вважається, що члени або спостерігачі на засіданнях аудиторського комітету мають реальний чи потенційний конфлікт інтересів, може бути доречним, щоб вони були усунуті від обговорень комітету з питання, де існує такий конфлікт інтересів. Деталі потенційного або реального конфліктів інтересів, заявлені членами комітету, та вжиті заходи повинні бути належно задокументовані в протоколі засідання комітету. Такі протоколи мають допомогти посилити важливість того, щоб комітети виявляли та, у разі потреби, керували реальними або потенційними конфліктами інтересів з метою забезпечення неупередженої та дійсно незалежної роботи комітету.

Вітчизняними нормативними актами не передбачено порядку регулювання потенційного й реального конфліктів інтересів, тому це питання покладається на розсуд керівника державного органу, який може використовувати міжнародну практику європейських країн.

Положення про аудиторський комітет обов'язково має містити норму стосовно надання доступу комітету та його членам до:

− працівників державного органу (насамперед керівника та працівників підрозділу внутрішнього аудиту, працівників фінансових і бухгалтерських служб, інших посадових осіб (залежно від питань, які розглядає аудиторський комітет);

− інформації, яка є в державному органі й має відношення до основних завдань та обов'язків комітету, зокрема: стратегічні й операційні цілі, плани її діяльності та інформація щодо їхнього виконання, ідентифіковані й оцінені ризики, внутрішні документи з питань внутрішнього аудиту, план діяльності з внутрішнього аудиту, аудиторські звіти та інформація щодо впровадження рекомендацій, матеріали внутрішніх і зовнішніх оцінок якості внутрішнього аудиту, звіти контролюючих органів та іншої відповідної інформації.

У міжнародній практиці існують вимоги щодо проведення періодичної самооцінки діяльності аудиторського комітету, яка охоплює виконання комітетом усіх завдань, визначених у положенні. Зазвичай така оцінка проводиться членами аудиторського комітету щорічно або один раз на два роки. Результати такої оцінки використовує комітет для налагодження своєї подальшої роботи. Водночас про ці результати інформують керівництво державного органу.

Оцінка діяльності аудиторських комітетів у державному секторі може періодично проводитися й іншими установами (наприклад, функціонування аудиторських комітетів у державному секторі в Нідерландах періодично оцінюється Міністерством фінансів). Така практика може успішно використовуватися і в Україні.

6.4. Взаємодія аудиторського комітету з підрозділом внутрішнього аудиту

Діяльність аудиторських комітетів є неможливою без всебічної взаємодії з підрозділом внутрішнього аудиту, яку можна розглядати як незамінний ресурс і джерело інформації для аудиторського комітету. Водночас, враховуючи усталені кращі міжнародні

практики, одним із ключових чинників успішного функціонування підрозділу внутрішнього аудиту в державному органі є постійна підтримка, яку надає аудиторський комітет.

Взаємодія аудиторського комітету з підрозділом внутрішнього аудиту має бути двосторонньою, взаємовигідною та постійною.

Одним із вирішальних чинників взаємовідносин між аудиторським комітетом і підрозділом внутрішнього аудиту є відкрита комунікація. Оскільки спілкування є двостороннім процесом, то це означає, що обидві сторони повинні докласти відповідних зусиль для повноцінної співпраці та взаємодії. Насамперед підрозділ внутрішнього аудиту має бути готовим комунікувати з аудиторським комітетом з численних питань, що стосуються як самої діяльності з внутрішнього аудиту, так і системи управління, внутрішнього контролю й управління ризиками. Крім того, внутрішні аудитори повинні бути готові надати коментарі на конкретні запити аудиторського комітету з цих питань.

Зі свого боку комітет не може виконувати свою роль і завдання, не покладаючись на результати діяльності з внутрішнього аудиту. З огляду на це аудиторський комітет повинен проявляти відкритість до підрозділу внутрішнього аудиту та заохочувати його керівника надавати поради в будь-яких сферах діяльності, які потребують особливої уваги комітету. Водночас аудиторський комітет має бути готовим прийняти аргументовані думки, висновки та рекомендації підрозділу внутрішнього аудиту.

Комунікація між аудиторським комітетом і підрозділом внутрішнього аудиту в міжнародній практиці є регулярною та зазвичай відповідає заздалегідь підготовленому графіку зустрічей. Аудиторський комітет і підрозділ внутрішнього аудиту можуть мати різні види комунікації. Спілкування найчастіше є письмовим або усним, а також воно може бути офіційним або неформальним. Потрібно розуміти, що зв’язок підрозділу внутрішнього аудиту з аудиторським комітетом між регулярними офіційними засіданнями має бути безперервним. З цією метою зазвичай використовується електронна пошта (наприклад, внутрішні аудитори можуть готувати інформацію для аудиторського комітету про діяльність підрозділу, що стосується періодів між датами запланованих засідань).

Керівник підрозділу внутрішнього аудиту має багато можливостей для спілкування та безпосередньої взаємодії з аудиторським комітетом. Наприклад, він бере участь у засіданнях аудиторського комітету зазвичай один раз на квартал або півріччя, щоб повідомити про план діяльності з внутрішнього аудиту, наявні ресурси, прогрес у діяльності або про наявність проблем. Крім того, керівник підрозділу повинен мати можливість зв'язатися з головою або будь-яким членом комітету, щоб повідомити про «делікатні» питання чи проблеми, з якими стикається підрозділ внутрішнього аудиту або установа (наприклад, у разі виникнення загроз незалежності підрозділу внутрішнього аудиту). Принаймні один раз на рік аудиторський комітет і керівник підрозділу внутрішнього аудиту збираються на закритій зустрічі (без присутності вищого керівництва) для обговорення таких питань або проблем.

У багатьох європейських країнах взаємодія аудиторського комітету з підрозділом внутрішнього аудиту розпочинається ще на початку організації роботи цього підрозділу. Зокрема, із аудиторським комітетом може обговорюватися проєкт Положення про підрозділ внутрішнього аудиту (або декларації внутрішнього аудиту) з метою перевірки того, що завдання, функції, лінії звітування та відповідальність підрозділу внутрішнього аудиту правильно визначені й охоплюють усі аспекти діяльності з внутрішнього аудиту. Також є практика періодичного перегляду аудиторським комітетом Положення про підрозділ внутрішнього аудиту для підтримки його в актуальному стані. Зазначене обговорення й перегляд є гарною нагодою для керівника підрозділу внутрішнього аудиту для пояснення мети (місії) та ролі внутрішнього аудиту в установі.

Зазвичай аудиторський комітет бере участь у призначенні на посаду керівника підрозділу внутрішнього аудиту, визначенні його оплати праці, оцінці його діяльності. Крім того, взаємодія аудиторського комітету з підрозділом внутрішнього аудиту відбувається на кожному етапі аудиторського циклу, починаючи від планування діяльності з внутрішнього аудиту до представлення результатів діяльності з внутрішнього аудиту, а також під час проведення оцінки якості внутрішнього аудиту. Схематично основні аспекти, щодо яких взаємодіють аудиторський комітет і підрозділ внутрішнього аудиту, представлено на рисунку 6.5 [21, с. 35].

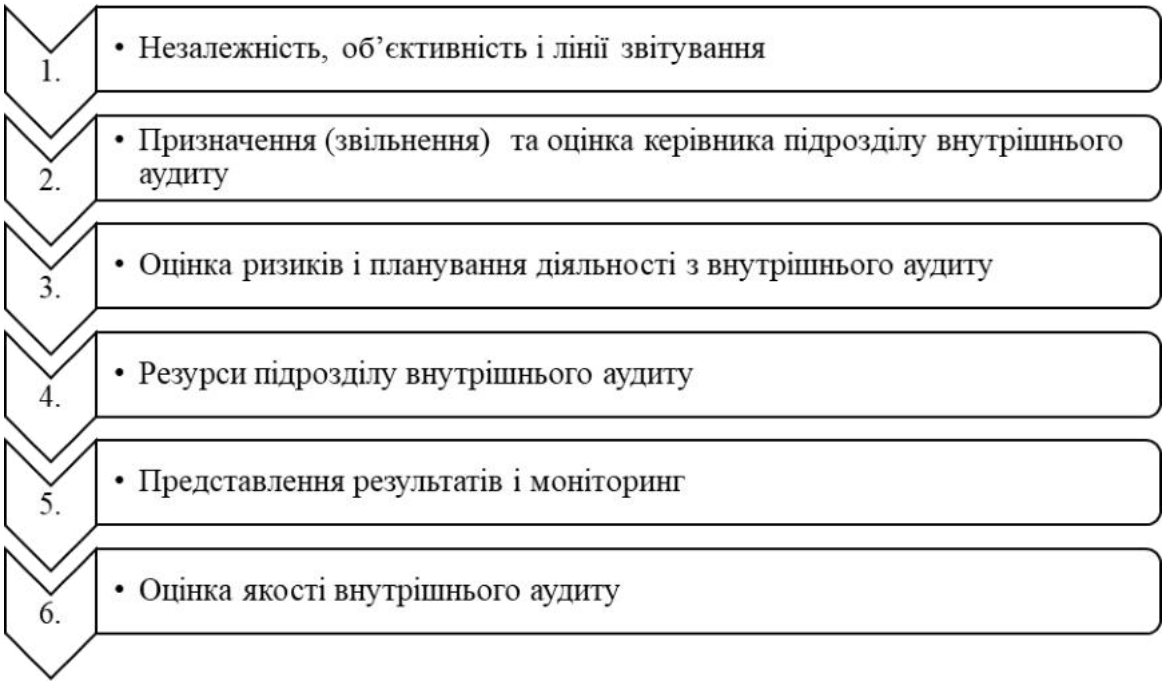


Рисунок 6.5 – Основні аспекти взаємодії аудиторського комітету й підрозділу внутрішнього аудиту державного органу

1. Незалежність, об'єктивність і лінії звітування. У міжнародній практиці в разі виникнення обставин, які несуть загрозу незалежності та/або об'єктивності підрозділу внутрішнього аудиту, його керівник інформує не лише вище керівництво про такі обставини, але й також аудиторський комітет, оскільки до основних завдань комітету належить підтримка незалежності підрозділу та сприяння активній співпраці керівництва з внутрішнім аудитом, визнання й просування функції внутрішнього аудиту в державному органі, що може суттєво сприяти створенню додаткової цінності. У разі наявності інформації, що свідчить про загрозу організаційній або функціональній незалежності підрозділу внутрішнього аудиту, аудиторський комітет має готувати та надавати керівникові державного органу пропозиції щодо потреби вжиття заходів для забезпечення незалежності підрозділу, а також у разі потреби ініціювати зустрічі щодо обговорення таких пропозицій і заходів.

На основі рекомендацій Міжнародного інституту внутрішніх аудиторів «Інструмент оцінки внутрішнього аудиту для аудиторських комітетів» [64] та з урахуванням поточної української практики реалізації функції внутрішнього аудиту визначено

перелік питань, які може розглядати аудиторський комітет для оцінки незалежності та об'єктивності підрозділу внутрішнього аудиту:

– Чи забезпечується незалежність підрозділу внутрішнього аудиту?

– Чи вважають результати діяльності з внутрішнього аудиту надійними та конфіденційними?

– Чи може керівник підрозділу внутрішнього аудиту напряму комунікувати з вищим керівництвом?

– Чи спроможний підрозділ внутрішнього аудиту розвинути співпрацю з керівництвом та аудиторським комітетом, водночас не даючи цій співпраці змогу заважати незалежності, об'єктивності й професійному скептицизму внутрішніх аудиторів?

– Чи є розуміння в команди підрозділу внутрішнього аудиту, що його загальна мета полягає в збереженні незалежності для того, щоб отримати результати аудитів, які допоможуть установі бути більш успішною?

– Чи спроможний підрозділ внутрішнього аудиту протистояти тиску (наприклад, тиску з боку відповідальних за діяльність осіб, які можуть хотіти обмежити обсяг аудиту чи мінімізувати аудиторські знахідки)?

– Чи сприймає керівництво результати внутрішнього аудиту чи вони замовчуються?

– Чи керівництво довіряє аудиторським звітам, складеним за результатами внутрішніх аудитів?

– Чи інформує керівник підрозділу внутрішнього аудиту аудиторський комітет про загрози незалежності підрозділу?

– Чи були випадки, коли особиста або професійна причетність внутрішнього аудитора до сфери, що досліджується, впливала на його об'єктивність?

– Чи мають внутрішні аудитори достатні знання про установу, її галузь, ризики та проблеми, з якими вона стикається, щоб розпізнати сумнівні дані, помилки й недоліки?

– Чи надається аудиторській групі достатній час, який їй потрібен, щоб проявити професійну ретельність, об'єктивність і незалежність, не відчуваючи тиску в частині дотримання терміну чи підготовки «відповідного» висновку?

2. Призначення (звільнення) та оцінка керівника підрозділу внутрішнього аудиту. Аудиторський комітет має безпосередню зацікавленість в участі в призначенні професійного та досвідченого керівника підрозділу внутрішнього аудиту. Комітет може оцінити досвід, знання, навички та інші компетенції, потрібні для виконання завдань і обов'язків керівника підрозділу внутрішнього аудиту. Крім надання документальних доказів, як-от професійні сертифікати, комітет може переконатися у здібностях і навичках комунікації потенційного кандидата на посаду керівника підрозділу внутрішнього аудиту, які потрібні для того, щоб забезпечити ефективне управління діяльністю підрозділу внутрішнього аудиту.

Спосіб участі аудиторського комітету і призначенні керівника підрозділу внутрішнього аудиту може бути різним. У міжнародній практиці найчастіше комітет погоджує таке призначення перед прийняттям відповідного рішення керівництвом. Проте сам комітет не є єдиною стороною в цьому призначенні.

Елементи схожої міжнародної практики можуть бути використані і в Україні, наприклад у формі залучення членів аудиторського комітету до роботи конкурсних комісій як експертів з відповідних питань для проведення оцінки відповідності професійної компетентності кандидата під час проведення конкурсів на зайняття посад державної служби. Отже, одним із способів залучення членів аудиторського комітету до призначення керівника підрозділу внутрішнього аудиту може бути їхня участь як експертів для оцінки результатів розв'язання ситуаційних завдань і співбесіди під час проведення конкурсу на зайняття відповідної посади.

На основі рекомендацій Міжнародного інституту внутрішніх аудиторів «Інструмент оцінки внутрішнього аудиту для аудиторських комітетів», а також з урахуванням поточної української практики реалізації функції внутрішнього аудиту визначено перелік питань, які може розглядати аудиторський комітет для призначення та оцінки керівника підрозділу внутрішнього аудиту:

– Чи має кандидат на посаду керівника підрозділу внутрішнього аудиту достатні й відповідні компетенції, щоб кваліфіковано виконувати свою роботу та здійснювати управління діяльністю з внутрішнього аудиту?

– Чи має він досвід роботи у сфері внутрішнього аудиту? Чи проходив відповідну сертифікацію та навчання?

– Чи володіє він відповідними комунікаційними навичками, щоб правильно позиціонувати підрозділ внутрішнього аудиту в установі?

– Які причини звільнення керівника підрозділу внутрішнього аудиту?

3. Оцінка ризиків і планування діяльності з внутрішнього аудиту. Складання плану діяльності з внутрішнього аудиту на підставі оцінки ризиків передбачено вимогами як СВА, так і МСППВА. Водночас для розробки плану, що ґрунтується на оцінці ризиків, керівник підрозділу внутрішнього аудиту консультується з вищим керівництвом та аудиторським комітетом і отримує розуміння стратегії установи, її ключових цілей і пов'язаних з ними ризиків. Саме під час таких консультацій керівник підрозділу внутрішнього аудиту визначає відповідні очікування вищого керівництва, аудиторського комітету й інших зацікавлених сторін від діяльності з внутрішнього аудиту, зокрема й щодо актуальної тематики аудиторських досліджень. Водночас стандартами передбачено, що керівник підрозділу внутрішнього аудиту повинен повідомити вищому керівництву не лише плани діяльності з внутрішнього аудиту, але й потреби в ресурсах і можливий вплив обмежень у цих ресурсах.

За результатами консультацій із аудиторським комітетом керівник підрозділу внутрішнього аудиту може переглядати та корегувати план (у разі потреби) у відповідь на відповідний запит комітету або зміни в діяльності установи, ризиках, операціях, програмах, системах чи заходах контролю.

У деяких країнах аудиторський комітет не лише бере участь у зазначених консультаціях, але й погоджує або затверджує стратегічні та річні плани діяльності з внутрішнього аудиту (наприклад, у Бельгії, Болгарії, Ірландії, Нідерландах, Польщі).

На основі рекомендацій Міжнародного інституту внутрішніх аудиторів «Інструмент оцінки внутрішнього аудиту для аудиторських комітетів», а також з урахуванням поточної української практики реалізації функції внутрішнього аудиту визначено

перелік питань, які може розглядати аудиторський комітет для оцінки ризиків і планування діяльності з внутрішнього аудиту:

– Чи розширює діяльність з внутрішнього аудиту знання керівництва та комітету про поточні та нові ризики для установи?

– Чи існують чіткі зв'язки між планом діяльності з внутрішнього аудиту, стратегічними цілями та ризиками установи?

– Чи пояснює керівник підрозділу внутрішнього аудиту, як план діяльності з внутрішнього аудиту охоплює складні та критичні сфери діяльності установи, включно із новими або ідентифікованими ризиками, які можуть перешкоджати досягненню цілей установи?

– Чи здійснює керівник підрозділу внутрішнього аудиту періодичний моніторинг виконання плану діяльності з внутрішнього аудиту на предмет його актуальності (з урахуванням можливої зміни ризиків чи пріоритетів керівництва)?

4. Ресурси підрозділу внутрішнього аудиту. Реалізація планів діяльності з внутрішнього аудиту неможлива без належного обсягу ресурсів підрозділу внутрішнього аудиту, зокрема людських (відповідних знань, навичок і компетенцій працівників підрозділу внутрішнього аудиту) і фінансових ресурсів (бюджету та інших матеріальних ресурсів, зокрема комп'ютерних методів аудиту (CAAT – Computer-assisted audit techniques), які внутрішні аудитори використовують у своїй діяльності).

Керівник підрозділу внутрішнього аудиту повинен інформувати аудиторський комітет про вплив обмежень у ресурсах на рівень виконання плану діяльності з внутрішнього аудиту, оскільки відсутність фінансових і матеріальних ресурсів, особливо відсутність аудиторського персоналу з відповідними знаннями й навичками, безумовно, не сприятиме виконанню плану та досягненню бажаних результатів. Аудиторський комітет під час взаємодії з керівником підрозділу повинен отримати впевненість у тому, що підрозділ внутрішнього аудиту має в розпорядженні ресурси, потрібні для ефективного виконання його завдань та обов'язків. Особливу увагу аудиторський комітет повинен приділяти розгляду безперервного підвищення кваліфікації працівників підрозділу внутрішнього аудиту з огляду на те, що внутрішні

аудитори мають постійно вдосконалювати свої знання, навички та компетенції.

У разі недостатності або невідповідності ресурсів підрозділу внутрішнього аудиту аудиторський комітет повинен підготувати відповідні пропозиції керівнику установи щодо надання ресурсів, потрібних для проведення внутрішніх аудитів, оскільки це безпосередньо впливатиме на ефективність діяльності підрозділу та його здатності приносити користь державному органу.

На основі рекомендацій Міжнародного інституту внутрішніх аудиторів «Інструмент оцінки внутрішнього аудиту для аудиторських комітетів» [64], а також з урахуванням поточної української практики реалізації функції внутрішнього аудиту визначено перелік питань, які може розглядати аудиторський комітет для з'ясування забезпеченості підрозділу відповідними ресурсами:

– Чи має підрозділ внутрішнього аудиту потрібні ресурси та компетенцію, щоб кваліфіковано виконувати свою роботу, досягати визначених цілей і додавати цінності установі?

– Чи залучає підрозділ внутрішнього аудиту до проведення аудитів експертів у разі відсутності відповідних знань і навичок у працівників підрозділу?

– Який відсоток сертифікованих внутрішніх аудиторів у підрозділі? Який відсоток працівників з дипломами магістра? Який відсоток працівників з іншим відповідним спеціалізованим досвідом і знаннями?

– Чи є підрозділ внутрішнього аудиту різноманітною групою з погляду демографії, типів і діапазону досвіду?

– Якою є плинність кадрів у підрозділі внутрішнього аудиту?

– Чи своєчасно заповнюються вакантні посади в підрозділі внутрішнього аудиту?

– Чи постійно підрозділ внутрішнього аудиту покращує свою команду за рахунок ефективного найму, утримання та просування по службі? Чи проводять ротацію членів команди всередині підрозділу, щоб розширити їхні знання й перспективи?

– Чи інформує підрозділ внутрішнього аудиту керівника установи та аудиторський комітет про обмеження в ресурсах? Якщо так, то які заходи вживалися керівником для вирішення цього питання?

5. Представлення результатів і моніторинг. На організаційному рівні аудиторський комітет є одним із найважливіших внутрішніх користувачів результатів діяльності з внутрішнього аудиту. Для виконання своїх завдань комітет потребує своєчасної та релевантної інформації про таку діяльність в установі.

У міжнародній практиці керівник підрозділу внутрішнього аудиту на періодичній основі інформує аудиторський комітет про діяльність свого підрозділу, зокрема про мету (місію), результати його діяльності, а також про значні ризики та недоліки в системі управління й внутрішнього контролю (включно із ризиками шахрайства), інші питання, які потребують уваги вищого керівництва та/або аудиторського комітету. Частота та наповнення такої інформації визначаються спільно з керівником підрозділу внутрішнього аудиту, вищим керівництвом та аудиторським комітетом (наприклад, у внутрішніх документах з питань внутрішнього аудиту, Положенні про аудиторський комітет тощо). Водночас варто зазначити, що регулярність інформування, його обсяг, зміст і графік безпосередньо залежать від важливості інформації, яку потрібно повідомити комітету, та терміновості відповідних дій, які мають вжити аудиторський комітет та/або вище керівництво на основі її аналізу. На практиці така інформація зазвичай стосується:

– дотримання принципів незалежності підрозділу внутрішнього аудиту;

– виконання плану діяльності з внутрішнього аудиту;

– обмежень у відповідних ресурсах;

– результатів внутрішніх аудитів і вжитих заходів для впровадження аудиторських рекомендацій;

– реакції керівництва на ризик, який може бути неприйнятним для державного органу (на думку керівника підрозділу внутрішнього аудиту);

– досягнення визначених ключових показників діяльності підрозділу;

– відповідності Кодексу етики та СВА, а також планам дій щодо вирішення будь-яких проблемних питань у діяльності з внутрішнього аудиту.

Обираючи підхід до інформування аудиторського комітету, керівник підрозділу внутрішнього аудиту повинен врахувати аспекти, наведені на рисунку 6.6 [21, с. 44].

Під час розробки, підготовки та структурування періодичного інформування аудиторського комітету важливо використовувати просту мову, чітко та наочно подавати релевантну інформацію, застосовуючи таблиці, діаграми, ментальні карти тощо. Крім того, потрібно використовувати можливості та переваги різних інформаційно-комунікаційних технологій для покращення й полегшення підготовки, розповсюдження, подання та презентації інформації з питань внутрішнього аудиту.



Рисунок 6.6 – Аспекти, які враховує під час інформування аудиторського комітету керівник підрозділу внутрішнього аудиту державного органу

На основі рекомендацій Міжнародного інституту внутрішніх аудиторів «Інструмент оцінки внутрішнього аудиту для аудиторських комітетів» [64], а також з урахуванням поточної української практики реалізації функції внутрішнього аудиту визначено перелік питань, які може розглядати аудиторський комітет під час обговорення результатів діяльності з внутрішнього аудиту та його моніторингу:

– Чи є інформація, що надходить від підрозділу внутрішнього аудиту, якісною, коректною, об'єктивною, доступною, конструктивною?

– Чи охоплює така інформація пріоритетні сфери діяльності установи, значні ризики та питання системи внутрішнього контролю?

– Чи добре організовані та зрозумілі комунікації комітету з підрозділом внутрішнього аудиту? Чи є можливість комунікації керівника підрозділу з аудиторським комітетом у період між засіданнями комітету?

– Чи всі обговорення між аудиторським комітетом і підрозділом внутрішнього аудиту є відвертими та конструктивними?

– Чи підіймає керівник підрозділу внутрішнього аудиту важливі, а іноді й складні питання перед аудиторським комітетом і керівництвом? Чи виникають конфліктні ситуації у таких випадках та як вони вирішуються?

– Чи інформується аудиторський комітет про відсоток реалізованих керівництвом заходів за результатами впровадження аудиторських рекомендацій і про своєчасність цих вжитих заходів?

6. Оцінка якості внутрішнього аудиту. Аудиторський комітет відіграє певну роль і в оцінці якості внутрішнього аудиту, яка є однією із передумов для подальшого розвитку функції внутрішнього аудиту в державному органі. Відповідно до кращих практик комітет здійснює нагляд за виконанням програми забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту, а також бере участь у визначенні форми й періодичності проведення зовнішньої оцінки якості, відборі незалежного зовнішнього експерта або експертів, які проводитимуть таку оцінку.

Враховуючи викладене, керівник підрозділу внутрішнього аудиту повинен інформувати аудиторський комітет про результати проведених оцінок якості (як внутрішніх, так і зовнішніх), виконання програми забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту. Повідомляючи результати зовнішньої та періодичної внутрішньої оцінки після її завершення, а також поточного моніторингу (щонайменше один раз на рік), підрозділ внутрішнього аудиту демонструє не лише відповідність Кодексу етики та СВА, а й прозорість своєї діяльності. Зазначена інформація зазвичай обговорюється на засіданні аудиторського комітету, а за його результатами можуть бути напрацьовані пропозиції щодо вдосконалення діяльності з внутрішнього аудиту в державному органі, які в подальшому можуть вноситися до програми забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту.

На основі рекомендацій Міжнародного інституту внутрішніх аудиторів «Інструмент оцінки внутрішнього аудиту для аудиторських комітетів» [64], а також з урахуванням поточної української практики реалізації функції внутрішнього аудиту визначено перелік питань, які може розглядати аудиторський комітет для оцінки якості внутрішнього аудиту:

– Чи здійснює підрозділ внутрішнього аудиту оцінку якості та працює над постійним удосконаленням своєї діяльності?

– Які результати останніх внутрішніх і зовнішніх оцінок якості та виконання програми забезпечення й підвищення якості внутрішнього аудиту?

– Якщо за результатами оцінок були виявлені значні сфери для покращення або невідповідності СВА, які були їхні причини, та чи підрозділ внутрішнього аудиту належно розглянув їх і вжив відповідних заходів?

Взаємодія між аудиторським комітетом і керівником підрозділу внутрішнього аудиту не повинна бути формальною та має здійснюватися під час всієї діяльності з внутрішнього аудиту. Залучені сторони повинні розуміти очікування один одного, які є основою для побудови партнерських відносин, взаємної довіри та підтримки.

Отже, взаємодія аудиторського комітету з підрозділом внутрішнього аудиту відбувається на кожному етапі діяльності з внутрішнього аудиту. Така взаємодія є вирішальною, оскільки, з одного боку, без неї практично неможливою є робота аудиторського комітету, а з іншого – саме аудиторський комітет може бути опорою для підтримки функції внутрішнього аудиту.

Питання для самоконтролю

1. Роль аудиторського комітету в діяльності державного органу.
2. Особливості створення аудиторських комітетів у європейських країнах та в Україні.
3. Відмінності функцій та повноважень аудиторських комітетів у європейських країнах.
4. Сутність наглядової ролі аудиторських комітетів державних органів.
5. Сутність підтримуючої ролі аудиторських комітетів державних органів.
6. Сутність координуючої ролі аудиторських комітетів державних органів.
7. Оптимізації ролі аудиторського комітету в управлінні та створенні довготермінової цінності державного органу.
8. Характеристика видів аудиторських комітетів.
9. Завдання аудиторського комітету щодо діяльності з внутрішнього аудиту.
10. Переваги та недоліки видів аудиторських комітетів.
11. Міжнародний і вітчизняний підхід до формування складу аудиторського комітету.
12. Міжнародний і вітчизняний досвіт призначення зовнішніх незалежних членів аудиторського комітету.
13. Загальні рамкові компетенції членів аудиторського комітету.
14. Ключові завдання аудиторських комітетів європейських країн щодо діяльності з внутрішнього аудиту.

15. Основні завдання аудиторських комітетів у вітчизняних державних органах.

16. Послідовність організації роботи аудиторського комітету в державному органі.

17. Зміст та Структура Положення про аудиторський комітет державного органу.

18. Планування діяльності аудиторського комітету.

19. Поняття потенційного й реального конфліктів інтересів і роль аудиторського комітету в їхньому вирішенні.

20. Напрями взаємодії аудиторського комітету з підрозділом внутрішнього аудиту державного органу.

21. Взаємодія аудиторського комітету й підрозділу внутрішнього аудиту з питань, оцінки незалежності та об’єктивності внутрішнього аудиту.

22. Взаємодія аудиторського комітету й підрозділу внутрішнього аудиту з питань призначення (звільнення) та оцінки керівника підрозділу внутрішнього аудиту.

23. Взаємодія аудиторського комітету й підрозділу внутрішнього аудиту з питань оцінки ризиків і планування діяльності з внутрішнього аудиту.

24. Взаємодія аудиторського комітету й підрозділу внутрішнього аудиту з питань забезпеченості підрозділу відповідними ресурсами.

25. Взаємодія аудиторського комітету й підрозділу внутрішнього аудиту з питань результатів внутрішнього аудиту та його моніторингу.

26. Взаємодія аудиторського комітету й підрозділу внутрішнього аудиту з питань оцінки якості внутрішнього аудиту.

ГЛОСАРІЙ

Державний орган, установа – міністерство, інший центральний орган виконавчої влади, Рада міністрів Автономної Республіки Крим, обласна, Київська та Севастопольська міські державні адміністрації, інший головний розпорядник коштів державного бюджету, в яких утворено підрозділи внутрішнього аудиту та на які поширюється дія постанови № 1001.

Функція внутрішнього аудиту – це підрозділ внутрішнього аудиту або посадова особа, на яку покладено повноваження щодо здійснення внутрішнього аудиту, які утворені та функціонують у державному органі та бюджетній установі.

Діяльність з внутрішнього аудиту – це діяльність підрозділу внутрішнього аудиту, яка має здійснюватися із застосуванням систематичного, послідовного й ризик-орієнтованого підходів до оцінки об'єкта внутрішнього аудиту та сприяти вдосконаленню системи управління, внутрішнього контролю й управління ризиками через надання незалежних і об'єктивних висновків та рекомендацій.

Об'єкт внутрішнього аудиту – це діяльність державного органу, його територіальних органів, підприємств (зокрема, суб'єктів господарювання, державна частка в статутному капіталі яких перевищує 50 відсотків чи становить величину, яка забезпечує державі право вирішального впливу на господарську діяльність таких суб'єктів господарювання), установ та організацій, що належать до сфери його управління, повним обсягом або з окремих питань.

Внутрішній фінансовий аудит – це оцінка діяльності установи щодо законності й достовірності фінансової та бюджетної звітності, правильності ведення бухгалтерського обліку.

Додаткова цінність державного органу з'являється, коли внутрішній аудит надає об'єктивну та релевантну впевненість і сприяє ефективності й продуктивності процесів корпоративного управління, управління ризиками та контролю.

Ціннісна пропозиція – це сукупність переваг, які отримає державний орган у наслідок ефективного та результативного функціонування підрозділу внутрішнього аудиту.

Планування діяльності з внутрішнього аудиту – це процес, що здійснюється підрозділом внутрішнього аудиту та охоплює комплекс дій, спрямованих на формування, погодження та затвердження планів діяльності з внутрішнього аудиту.

План діяльності з внутрішнього аудиту – це документ, який повинен надаватися керівнику установи державного сектору на розгляд та затвердження.

Рівень матеріальності – це прийнятний (допустимий) рівень помилок, невідповідностей або неточностей.

Генеральна сукупність даних – загальні обсяги даних (загальний перелік суб'єктів контролю, загальні обсяги інформації, переліки процедур, трансакцій тощо), стосовно яких аудитор хоче зробити перевірку і з якої проводиться вибірка.

Одиниця вибірки – окремий елемент, що входить до складу сукупності.

Розмір (величина) вибірки – відібрана для перевірки певна кількість даних з генеральної сукупності.

Стратифікація – процес поділу генеральної сукупності на дрібніші підсукупності, кожна з яких має власну якісну характеристику, прямо чи опосередковано пов'язану із цілями аудиторської вибірки.

Репрезентативна вибірка – це вибірка, характерні особливості якої такі самі, як і в сукупності.

Екстраполяція – порядок розповсюдження результатів перевірки вибіркових даних на генеральну сукупність.

Аудиторський ризик (AR) – це додаток до рівня гарантії (100 % – (мінус) рівень гарантії).

Притаманний ризик (IR) – ризик того, що помилку буде допущено незалежно від наявних заходів контролю.

Ризик контролю (CR) – ризик того, що контрольні заходи не матимуть змоги своєчасно запобігти або виявити матеріальні відхилення і в такий спосіб є неефективними.

Ризик невиявлення (DR) – ризик того, що суттєві (основні) тести аудитора, зокрема вибірка, не виявлять помилки.

Бетаризик – ризик ненадійності розміру вибірки.

Залишкові ризики – самостійно виявлені підрозділом внутрішнього аудиту ризики, які не було ідентифіковано відповідальними за діяльність особами.

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

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

Ризик-орієнтований підхід до проведення внутрішнього аудиту – це методологія, яка поєднує внутрішній аудит із загальною системою управління ризиками відповідної установи.

Стратегічні ризики – це політично значущі, важливі для керівництва державного органу або ненадійні з погляду контролю.

Ф*інансово суттєві ризики* – це найбільш ризикові фінансові потоки та операції, які становлять значний відсоток загальної суми фінансової звітності.

Потенційні ризики – це ризики, які визначають за допомогою *аналітичного контролю,* тобто на основі професійного судження аудитора під час проведення аналізу процесу та вивчення окремих операцій, заходів контролю та супутньої інформації.

Реальні ризики – це помилки, недоліки або неточності у фінансовій звітності, встановлені під час попереднього тестування надійності системних заходів контролю, яке проводиться на етапі попереднього дослідження з метою визначення розміру аудиторської вибірки, яка буде здійснена на етапі проведення аудиту.

Інструментарій внутрішнього аудиту – сукупність методів, прийомів, процедур, технік і інструментів аналізу, які використовують під час виконання аудиторського завдання.

Референтна модель (модель для порівняння) – це еталонна схема (шкала), за допомогою якої вимірюється або оцінюється певний напрям роботи через використання набору визначених показників.

Аудиторський доказ – це зібрана та задокументована надійна інформація, яку використовує внутрішній аудитор для обґрунтування висновків за результатами аудиту.

Тести на відповідність – це аудиторські тести щодо правильності (відповідності встановленим нормам) реалізації передбачених системних заходів контролю та передумов їхнього застосування.

Тести за сутністю – це аналітичні процедури, розроблені для тестування результативності заходів контролю (рівня досягнення цілей контролю), а саме повноти, правильності та законності відображення у фінансовій / бухгалтерській звітності транзакцій або документів, що супроводжують процес / систему.

Аналітичні процедури – це один із видів тестування.

Процесний підхід – це розгляд усієї діяльності установи як мережі взаємодіючих процесів, що відбуваються усередині організаційної структури й реалізують мету її існування.

Бенчмаркінг – це один із методів удосконалення діяльності.

Ключові показники діяльності підрозділу внутрішнього аудиту (KPI) – це набір кількісних і якісних метрик (показників, критеріїв, індикаторів), які використовують для вимірювання того, наскільки успішно досягаються стратегічні цілі підрозділу внутрішнього аудиту, а також надають керівництву установи чітке уявлення про ефективність, результативність і якість реалізації функції внутрішнього аудиту та є невід'ємною частиною системи управління якістю внутрішнього аудиту.

SMART-методика – встановлення цілей, завдань і їхнього досягнення.

Збалансована система показників (KPI) – це управлінський інструмент стратегічної діяльності, який може використовуватися керівниками державних органів для відстеження виконання заходів працівниками та здійснення моніторингу наслідків цих заходів.

Корупція – це зловживання владою або поняттям довіри заради персональних привілеїв чи на користь привілеїв іншій особі або групі осіб, щодо яких спостерігається відношення лояльності.

Шахрайство – це будь-які незаконні дії, що характеризуються обманом, приховуванням або зловживанням довіри.

Аудиторський комітет – це консультативно-дорадчий орган державної установи, створений для проведення фахових консультацій і розгляду питань, пов'язаних із провадженням діяльності з внутрішнього аудиту, підготовки рекомендацій щодо її вдосконалення.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бюджетний кодекс України від 08.06.2010 № 2456-VI : станом на 01.01.2025. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2704-19 (дата звернення: 11.11.20204).

2. Кримінальний кодекс України : Закон України від 05.04.2001 № 2341-III : станом на 26.12.2024. URL : https://zakon.rada. gov.ua/laws/show/2704-19 (дата звернення: 11.11.20204).

3. Про запобігання корупції : Закон України від 14.10.2014 № 1700-VII : станом на 01.01.2025. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2704-19 (дата звернення: 11.11.20204).

4. Основні засади здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів та внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 р. № 1001 : постанова Кабінету Міністрів України від 12.12.2018 № 1062 : станом на 18.06.2024. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2704-19 (дата звернення: 11.11.20204).

5. Деякі питання здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту : Постанова Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 № 1001 : станом на 18.06.2024. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2704-19 (дата звернення: 11.11.20204).

6. Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2022–2025 роки : розпорядження Кабінету Міністрів України від 29.12.2021 № 1805-р. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2704-19 (дата звернення: 11.11.20204).

7. План заходів з реалізації Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2022–2025 роки : розпорядження Кабінету Міністрів України від 29.12.2021 № 1805-р. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2704-19 (дата звернення: 11.11.20204).

8. Концепція реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю до 2020 року : розпорядження Кабінету Міністрів України від 10.05.2018 № 310-р. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2704-19 (дата звернення: 11.11.20204).

9. Угода про асоціацію між Україною та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої […] Україна, Європейський Союз, Євратом [...] : ратифікована Законом від 27.06.2014 № 1678-VII : станом на 30.11.2023. URL : https://zakon.rada.gov.ua

10. Конвенція про захист фінансових інтересів Європейських співтовариств, укладена на основі статті К.3 Договору про Європейський Союз. *Офіційний вісник Європейських співтовариств.* 27.11.95 № С 316/48. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_001-95#Text

11. Директиви (ЄС) 2017/1371 Європейського парламенту та Ради від 5 липня 2017 року «Про боротьбу з шахрайством, спрямованим проти фінансових інтересів Союзу, кримінально-правовими засобами». *Офіційний вісник Європейського Союзу.* 28.07.2017. URL : https://zakon.rada.gov.ua/

12. Порядок проведення сертифікації працівників підрозділів внутрішнього аудиту : наказ Міністерства фінансів України від 18.05.2022 № 144 : станом на 18.09.2024. URL : https://www.mof.gov.ua/

13. Кодекс етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту : наказ Міністерства фінансів України від 29.09.2011 № 1217 : станом на 13.10.2017. URL : https://www.mof.gov.ua/

14. Порядок здійснення Міністерством фінансів України оцінки функціонування системи внутрішнього аудиту : наказ Міністерства фінансів України від 03.05.2017 № 480 : станом на 09.04.2019. URL : https://www.mof.gov.ua/

15. Стандарти внутрішнього аудиту : наказ Міністерства фінансів України 04.10.2011 № 1247 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 14 серпня 2019 року № 344) : станом на 01.01.2023. URL : https://zakon.rada.gov.ua/

16. Про вдосконалення процесу управління корупційними ризиками : наказ Національного агентства з питань запобігання корупції від 28.12.2021 № 830/21 : станом на 09.09.2024. URL : https://zakon.rada.gov.ua/

17. Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту (стандарти) редакція 2017 року. URL : https://www.theiia.org/globalassets/site/standards

18. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. URL : https://mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-auditu.

19. Глобальні Стандарти внутрішнього аудиту: переклад, затверджений глобальним IBA. URL : https://theiia.org.ua/wp-content/uploads/2024

20. Agile підхід до внутрішнього аудиту / Міністерство фінансів України та National academy for finance and economics Ministry of finance of the Netherlands. Київ, 2023. 18 с.

21. Аудиторські комітети: основні засади діяльності : методичний посібник / Міністерство фінансів України. Київ, 2022. 59 с.

22. П'ясецька-Устич С. В. Теоретичні аспекти аналізу корупції як системного явища в сучасній українській економіці. *Причорноморські економічні студії*. 2018. Вип. 28-1. С. 19–26.

23. Копотієнко Т. Ю. Теоретичні засади внутрішнього аудиту. *БІЗНЕС ІНФОРМ.* 2021. № 10. С. 284–290.

24. Бізнес-модель внутрішнього аудиту та її ключові показники ефективності / Інститут внутрішніх аудиторів. 2022. URL : https://theiia.org.ua/wp-content/uploads/2022/07/

25. Баранова Н. Фінансові злочини у період війни. URL : ttps://biz.ligazakon.net/analitycs/228455_fnansov-zlochini-u-perod-vyni

26. Возняк Г. В. Фінансове шахрайство в бюджетній сфері: економічна сутність і різновиди. *Бізнес Інформ*. 2020. № 4. С. 334–339.

27. Внутрішній фінансовий аудит : методичний посібник / Міністерство фінансів України. Київ, 2021. 74 с.

28. Гура В. Корупція: поняття та види, причини виникнення. *Економічний аналіз*. 2022. Том 32, № 2. С. 73–81.

29. Гарбінська-Руденко А. В., Миколаєнко П. М., Підгородецький В. О. Поняття фінансового шахрайства у бюджетній сфері. *Ірпінський юридичний часопис :* науковий журнал. 2023. Вип. 1 (10). С. 79–86.

30. Гайд з управління корупційними ризиками : посібник / Германенко В., Кайтанський О., Халюк А., Бартко В. Київ : НАЗК, 2024. 16 с.

31. Державний внутрішній фінансовий контроль в Україні: огляд успіхів та майбутніх викликів. URL : https://eu4pfm.com.ua/

32. Економічні злочини у період кризи. Всесвітній огляд динаміки економічної злочинності / PricewaterhouseCoopers. URL : https://cutt.ly/XNLE0F1

33. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і допов.) / уклад. і голов. ред. В. Бусел. Київ ; Ірпінь : ВТФ «Перун», 2005. 1728 с.

34. Звітна інформація про стан функціонування державного внутрішнього фінансового контролю за 2023 рік / Міністерство фінансів України. URL : https://mof.gov.ua

35. Звіт про результати проведеного опитування, націленого на визначення ролі, яку відіграє внутрішній аудит у попередженні корупції та шахрайства або виявленні їх ознак у державному секторі України / Департамент гармонізації державного внутрішнього фінансового контролю Міністерства фінансів України. Київ, 2023. 36 с. URL : https://mof.gov.ua

36. Звітна інформація Міністерства фінансів України про підходи до проведення внутрішніх аудитів за 2023 рік. URL : https://mof.gov.ua/storage/files

37. Звіт Європейської Комісії в межах Пакета розширення ЄС-2024. URL : https://bit.ly/3Uu7Pjw

38. Замула І. В., Танасієва М. М. Внутрішній контроль : навч. посіб. Чернівці : Технодрук, 2021. 336 с.

39. Інструментарій внутрішнього аудиту : посібник для внутрішніх аудиторів державного сектору / Міністерство фінансів України. Київ, 2022. 58 с.

40. Консалтингова та аудиторська компанія KPMG. Гнучкий внутрішній аудит. URL : https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/cn/pdf/en/2020/06/

41. Керування ризиком. Методи загального оцінювання ризику (IEC/ISO 31010:2009 IDT): ДСТУ IEC / ISO 31010:2013 / Національний стандарт України. Київ : Мінекономрозвитку України, 2015. 73 с.

42. Ключові показники ефективності внутрішнього аудиту : посібник / Світовий банк. 2018. URL : https://cfrr.worldbank.org/publications/internal-audit-key-performanceindicators

43. Каплан Р., Нортон Д. Збалансована система показників – вимірювання, а потім підвищення ефективності / Гарвардський огляд бізнесу. URL : https://hbr.org/the-balanced-scorecard-measures-that-driveperformance

44. Керівництво PEMPAL з внутрішнього аудиту: демонстрація та вимірювання додаткової цінності / PEMPAL. Київ, 2019. 32 с.

45. Керівництво PEMPAL щодо оцінки ризиків при плануванні аудиту. URL : https://pempal.org

46. Корупція в Україні 2023: погляд та оцінки експертів : Звіт за результатами експертного опитування щодо оцінки рівня корупції в Україні / НАЗК, Info Sapiens, European Union Anti-Corruption Initiative. Київ, 2024. 57 с. URL : https://nazk.gov.ua/

47. Караванський С. Практичний словник синонімів української мови : близько 20 000 синонім. URL : ttps://kropyvnytskyi.maup.com.ua

48. Касаткін С. Глобальні стандарти внутрішнього аудиту. URL : https://kpmg.com/ua/uk/blogs/home/posts/2024

49. Методика оцінки якості внутрішнього аудиту для аудиторських комітетів / Інститут внутрішніх аудиторів. URL : https://theiia.org.ua/wp-content/uploads/2024/

50. Міжнародний інститут внутрішніх аудиторів. Гнучкий внутрішній аудит. Провідні практики на шляху до Agile. URL : https://www.theiia.org/en/content/articles/executive-knowledge-brief/2019/

51. Методологічні вказівки з внутрішнього аудиту в державному секторі України / Міністерство фінансів України, National academy for finance and economics Ministry of finance of the Netherlands. Київ, 2022. 115 с.

52. Модель загальних компетенцій, навиків та знань : посібник / Центральний підрозділ гармонізації Міністерства фінансів України. Київ, 2020. 18 с.

53. Моделі для порівняння (референтні моделі) та аналіз даних : методичний посібник / Міністерство фінансів України, National academy for finance and economics Ministry of finance of the Netherlands. Київ, 2021. 40 с.

54. Матеріали Практикуючого співтовариства з внутрішнього аудиту / PEMPAL. URL : https://www.pempal.org/

55. Манфред ван Кестерен, Рудніцька Р. Ключові показники ефективності підрозділу внутрішнього аудиту як основа належного управління функцією (міжнародний досвід). *Захід у рамках Програми підтримки країн з боку Нідерландів* : матеріали семінару. 2020. 19 листопада. URL : https://mof.gov.ua/storage

56. Мельник К. П., Плоскіна А. А. Сучасний стан та тенденції розвитку державного аудиту в Україні. *Науковий вісник Одеського національного економічного університету* : зб. наук. праць / за ред. В. В. Коваленко. Одеса, 2022. № 1–2 (290–291). С. 70–78.

57. Мельниченко Т. С. Сутність і причини корупції в Україні. URL : https://obolon.kyivcity.gov.ua/files/2019/11/6/10.pdf

58. Майже утричі скоротилася кількість нових справ за шахрайство від початку року. URL : https://opendatabot.ua/analytics/fraud-2024-8

59. Манфред ван Кестерен. Організація внутрішнього аудиту в Україні: переваги та недоліки централізованого та децентралізованого підходів. URL : https://eu4pfm.com.ua/

60. Національне агентство з питань запобігання корупції : офіційний вебсайт. URL : https://nazk.gov.ua/uk

61. Міністерство фінансів України : офіційний вебсайт. URL : https://mof.gov.ua

62. Офіс генерального прокурора України : офіційний вебсайт. URL : https://gp.gov.ua/

63. Інститут внутрішніх аудиторів України : офіційний вебсайт. URL : https://theiia.org.ua/

64. Міжнародний інститут внутрішніх аудиторів (Institute of Internal Auditors) : офіційний вебсайт. URL : https://www.theiia.org/

65. Асоціація сертифікованих експертів із шахрайств (Association of Certified Fraud Examiners) : офіційний вебсайт. URL : https://www.acfe.com/

66. Оцінка якості внутрішнього аудиту в державних органах : методичний посібник / Міністерство фінансів України, National academy for finance and economics Ministry of finance of the Netherlands. Київ, 2022. 174 с.

67. Основи глобального розширення обізнаності : методичний посібник / Інститут внутрішніх аудиторів України. URL : www.iia.org.ua

68. Побудова функції внутрішнього аудиту в громадському секторі (державних установах). Переклад практичних коментарів / Інститут внутрішніх аудиторів України. URL : https://theiia.org.ua/

69. Посібник з управління аудитом / AuditBoard. 2023. URL : https://www.auditboard.com/blog/audit-management-playbook/

70. Ризик-орієнтоване планування діяльності з внутрішнього аудиту : методичний посібник / Міністерство фінансів України. Київ, 2022. 194 с.

71. Роль внутрішнього аудиту в управлінні ризиками : методичний посібник / Міністерство фінансів України. Київ, 2021. 14 с.

72. Рекомендації з розробки ключових показників діяльності підрозділу внутрішнього аудиту в державному секторі : методичний посібник / Міністерство фінансів України, National academy for finance and economics Ministry of finance of the Netherlands. Київ, 2021. 47 с.

73. Стан корупції в Україні 2024: сприйняття, досвід, ставлення. Результати опитувань USAID / ENGAGE «Програма сприяння громадській активності «Долучайся!». URL : https://engage.org.ua/prohrama-spryiannia-hromadskij-aktyvnosti-doluchajsia

74. Словник іншомовних слів. URL : https://slovnik-inshomovnih-sliv.slovaronline.com/

75. Товкун Л. В., Овчаренко А. С. Правові засади здійснення внутрішнього аудиту в державному секторі України. *Юридичний науковий електронний журнал.* 2022. № 6. С. 294–298.

76. Гнучкий аудит. Спринт до змін: переосмислення внутрішнього аудиту в цифровому світі / Центр аудиту фінансових послуг Міжнародного інституту внутрішніх аудиторів. URL : https://www.theiia.org/

77. Цивільна конвенція про боротьбу з корупцією від 04.11.1999. URL : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994_102

78. Чекмарьова І. М., Резніченко Г. С. Особливості розмежування шахрайства та шахрайства з фінансовими ресурсами. *Аналітично-порівняльне правознавство :* електронне наукове видання. 2024. URL : https://app-journal.in.ua/wp-content/uploads/

79. Defining, Measuring, and Communicating the Value of Internal Audit: Best Practices for the Profession. *The Institute of Internal Auditors Dallas.* URL : https://iiabelgium.org/wpcontent/uploads/2020/09/

80. Donald R. Cressey Other people's money; a study in the social psychology of embezzlement. URL : https://www.ojp.gov/

Д О Д А Т К И

Додаток 1 до листа Мінфіну від 22.06.2022 № 33040-06-5/13137

ЗАТВЕРДЖУЮ

_____

(посада керівника державного органу / установи)

_____ _____

(підпис) (ініціали, прізвище)

«____» _____ 202__ року

_____

(назва державного органу / установи)

ПЛАН ДІЯЛЬНОСТІ З ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ
на 202_ – 202_ роки

I. МЕТА (МІСІЯ) ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

Мета (місія) внутрішнього аудиту – …

II. ПІДХОДИ ДО ПЛАНУВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ З ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

Під час планування діяльності з внутрішнього аудиту враховано визначені законодавством ключові підходи, а саме:

…

III. СТРАТЕГІЧНІ ЦІЛІ, ЗАВДАННЯ ТА КЛЮЧОВІ ПОКАЗНИКИ РЕЗУЛЬТАТИВНОСТІ, ЕФЕКТИВНОСТІ ТА ЯКОСТІ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ НА 202_ – 202_ РОКИ

3.1. Стратегічна ціль внутрішнього аудиту, яка сприяє досягненню визначеної мети (місії) внутрішнього аудиту

Стратегічна ціль внутрішнього аудиту	Роки виконання

3.2. Завдання внутрішнього аудиту та ключові показники результативності, ефективності та якості внутрішнього аудиту, спрямовані на досягнення стратегічної цілі внутрішнього аудиту

Завдання внутрішнього аудиту	Ключові показники результативності, ефективності та якості внутрішнього аудиту	Роки виконання/ Рівень виконання (%)		
Завдання та ключові показники результативності, ефективності та якості із здійснення внутрішніх аудитів		202_ рік	202_ рік	202_ рік
Завдання та ключові показники результативності, ефективності та якості із здійснення іншої діяльності з внутрішнього аудиту		202_ рік	202_ рік	202_ рік

IV. ВИЗНАЧЕНІ ДЛЯ ДОСЛІДЖЕННЯ РИЗИКОВІ СФЕРИ ТА ПРІОРИТЕТНІ ОБ'ЄКТИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ НА 202_ – 202_ РОКИ (за результатами оцінки ризиків)

№ з/п	Ризикова сфера внутрішнього аудиту	№ з/п	Пріоритетний об'єкт внутрішнього аудиту	Роки дослідження		
				202_ рік	202_ рік	202_ рік
1	2	3	4	5	6	7
Стратегічна ціль внутрішнього аудиту: …						
Завдання із здійснення внутрішніх аудитів …						
1.		1.1.				
2.		2.1.				
…		…				
Завдання із здійснення внутрішніх аудитів …						
1.		1.1.				
2.		2.1.				
…		…				

V. ЗДІЙСНЕННЯ ВНУТРІШНІХ АУДИТІВ У 202_ РОЦІ (за результатами оцінки ризиків)

№ з/п	Пріоритетний об'єкт внутрішнього аудиту	Орієнтовний обсяг дослідження	Назва структурного підрозділу / установи / підприємства / організації, в якій здійснюватиметься внутрішній аудит	Період, що охоплюється внутрішнім аудитом	Термін здійснення внутрішнього аудиту
1	2	3	4	5	6
Завдання із здійснення внутрішніх аудитів …					
1.					
2.					
…					
Завдання із здійснення внутрішніх аудитів …					
1.					
2.					
…					

VI. ЗДІЙСНЕННЯ ВНУТРІШНІХ АУДИТІВ У 202_ РОЦІ (за дорученням/зверненням)

№ з/п	Об'єкт внутріш-нього аудиту	Підстава для включення об'єкту внутрішнього аудиту	Орієнто-вний обсяг дослі-дження	Назва структурного підрозділу / установи / підприємства / органі-зації, в якій здійснюва-тиметься внутрішній аудит	Період, що охоплюється внутрішнім аудитом	Термін здійснення внутріш-нього аудиту
1	2	3	4	5	6	7
Завдання із здійснення внутрішніх аудитів …						
1.						
2.						
…						
Завдання із здійснення внутрішніх аудитів …						
1.						
2.						
…						

VII. ЗДІЙСНЕННЯ ВНУТРІШНІХ АУДИТІВ У 202_ РОЦІ (розпочаті та не завершені у попередньому році)

№ з/п	Пункт плану за попередній рік, відповідно до якого роз-почато внутріш-ній аудит	Об'єкт внутрішнього аудиту	Орієнтовний обсяг дослідження	Назва структурного підрозділу / устано-ви / підприємства / організації, в якій здійснюватиметься внутрішній аудит	Період, що охоплюється внутрішнім аудитом	Термін здійснення внутрішнього аудиту
1	2	3	4	5	6	7
Завдання із здійснення внутрішніх аудитів …						
1.						
2.						
…						
Завдання із здійснення внутрішніх аудитів …						
1.						
2.						
…						

VIII. ЗДІЙСНЕННЯ ІНШОЇ ДІЯЛЬНОСТІ З ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ У 202_ – 202_ РОКАХ

№ з/п	Заходи з іншої діяльності з внутрішнього аудиту	Роки виконання		
		202_ рік	202_ рік	202_ рік
1	2	3	4	5
Стратегічна ціль внутрішнього аудиту: …				
Завдання із здійснення іншої діяльності з внутрішнього аудиту: …				
1.				
2.				
…				
Завдання із здійснення іншої діяльності з внутрішнього аудиту: …				
1.				
2.				
…				
Завдання із здійснення іншої діяльності з внутрішнього аудиту: …				
1.				
2.				
....				
Завдання із здійснення іншої діяльності з внутрішнього аудиту: …				
1.				
2.				
…				

IX. ОБСЯГИ РОБОЧОГО ЧАСУ НА ЗДІЙСНЕННЯ ВНУТРІШНІХ АУДИТІВ ТА ВИКОНАННЯ ЗАХОДІВ З ІНШОЇ ДІЯЛЬНОСТІ З ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ НА 202_ РІК

№ з/п	Посада працівника підрозділу внутрішнього аудиту	Загальна кількість робочих днів на рік	Кількість посад (за фактом)	Загальний плановий обсяг робочого часу, людино-дні	Визначений коефіцієнт участі у здійсненні внутрішніх аудитів для відповідної посади	Плановий обсяг робочого часу на здійснення внутрішніх аудитів, людино-дні		Плановий обсяг робочого часу на виконання заходів з іншої діяльності з внутрішнього аудиту, людино-дні
						всього	у тому числі на планові внутрішні аудити	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1.						к. 5 × к. 6		к. 5 – к. 7
2.						к. 5 × к. 6		к. 5 – к. 7
…						к. 5 × к. 6		к. 5 – к. 7
Усього:		**х**			**х**			

_____ _____ _____

(посада керівника підрозділу внутрішнього аудиту державного органу / установи) *(підпис)* *(ініціали, прізвище)*

_____

(дата складання плану)

Додаток 2

Розрахунок потреби в ресурсах для забезпечення виконання плану діяльності з внутрішнього аудиту

_____
(назва підрозділу внутрішнього аудиту
державного органу / бюджетної установи)

_____
(зазначається плановий період)

№ з/п	Потреба в ресурсах *(фінансових, людських, ІТресурсів тощо)*	Перелік потреби	Розрахунок витрат	Сума витрат *(грн)*	Примітка
1.	Відрядження для здійснення 6 планових внутрішніх аудитів	Добові	5 осіб. х 18 днів х 710 грн	63 900,0	
		Квитки	5 осіб. х 800 грн х 6 разів	24 000,00	
		Проживання у готелі	1 000 грн х 18 днів	18 000,00	
2.	Забезпечення комп'ютерним обладнанням	Ноутбук	3 шт.		
3	Забезпечення канцелярським приладдям	папір	2 упаковки	600	
4.	Відкриття доступу до внутрішньої інформаційної бази даних	Реєстр витрат та доходів підприємств, які належать до сфери управління державного органу	1 реєстр		Період відкриття доступу – до завершення здійснення внутрішнього аудиту
5.	Залучення профільних спеціалістів для проведення 3 планових внутрішніх аудиту	Спеціаліст з питань капітального будівництва (Відділ капітального та поточного ремонтів)	1 особа		Для здійснення 1 аудиту
		Спеціаліст з ІТ (Відділ технічного забезпечення та захисту інформації	2 особи		Для здійснення 2 аудитів
	УСЬОГО			106 500,0	

Посада керівника підрозділу внутрішнього аудиту_____ _____*Підпис*

Додаток 3

Приклад формалізації простору внутрішнього аудиту

Представлений зразок визначення простору внутрішнього аудиту шляхом формування та ведення бази даних об'єктів аудиту включає головну таблицю бази даних «Інформація про об'єкти простору внутрішнього аудиту» та допоміжні таблиці, які використовуються при заповненні головної таблиці.

Головна таблиця «Інформація про об'єкти простору внутрішнього аудиту» містить інформацію щодо кожного включеного до бази даних об'єкта аудиту, а саме:

- назву сфери внутрішнього аудиту (зокрема, визначення сфери для об'єкта аудиту дозволяє виокремити специфічні функції та процеси, які характерні лише для відповідних державних органів, від загальних функцій та процесів, які притаманні діяльності кожного державного органу);
- назву об'єкта внутрішнього аудиту;
- спрямування внутрішнього аудиту (оцінка виконання завдань та функцій, визначених актами законодавства (*оцінка ефективності*) – дослідження ефективності, результативності та якості надання адміністративних послуг, виконання бюджетних програм, контрольно-наглядових функцій, функціональних та загальних процесів, ступеня виконання та досягнення цілей тощо;
- оцінка відповідності виконання завдань та функцій, визначених актами законодавства (*оцінка відповідності*) – дослідження відповідності вимогам законодавства фінансово-господарської діяльності (або окремих її аспектів), дотримання вимог законодавства під час надання адміністративних послуг, виконання бюджетних програм, контрольно-наглядових функцій, інших завдань та функцій, визначених актами законодавства);
- результати оцінки ризиків, пов'язаних з відповідним об'єктом аудиту, застосовані фактори відбору для відповідного об'єкту аудиту, визначений ступінь пріоритету об'єктів аудиту та частота здійснення внутрішніх аудитів щодо кожного об'єкту аудиту (приклад оцінки ризиків за впливом та ймовірністю, оцінки кожного фактору відбору за визначеними критеріями, визначення ступеню пріоритету дослідження об'єктів аудиту та частоти здійснення внутрішніх аудитів щодо кожного об'єкту аудиту наведено у п. 2.2.2 розділу 2 цього посібника);
- назви підрозділу внутрішнього аудиту (якщо ведеться зведена база даних включається інформація щодо усіх підрозділів внутрішнього аудиту, утворених у системі державного органу);

- назви структурних підрозділів апарату державного органу, територіального органу та/або бюджетної установи, а також назви підприємств, установ та організацій, що належать до сфери управління державного органу;
- здійснення попередніх внутрішніх аудитів (тема, за якою здійснено аудит, коротка інформація щодо виявлених проблем та недоліків, дата здійснення внутрішнього аудиту та період, за який він здійснювався, підприємство, установа та організація, де здійснювався внутрішній аудит, стан реагування на висновки та рекомендації за результатами здійснення внутрішнього аудиту);
- проведення контрольних заходів (ревізій, перевірок, державних фінансових аудитів тощо) зовнішніми контролюючими органами (Рахунковою палатою, органами державного фінансового контролю тощо) у державному органі, на підприємствах, в установах та організаціях, які належать до сфери його управління (тема контрольного заходу, коротка інформація щодо виявлених проблем, порушень та недоліків, дата проведення контрольного заходу та період, за який він проводився, структурний підрозділ державного органу, підприємства, установи та організації, де проводились контрольні заходи, інформація про стан виконання обов'язкових вимог / реагування на висновки та рекомендації за результатами проведення контрольних заходів). Головна таблиця «Інформація про об'єкти простору внутрішнього аудиту» за потреби може додатково містити іншу інформацію з урахуванням специфіки діяльності відповідного державного органу.

Додаток 4

Зразок
Програма внутрішнього фінансового аудиту

Напрям аудиту	Фінансовий аудит
1	2
Цілі внутрішнього аудиту	1. Оцінити ефективність / результативність заходів внутрішнього контролю у процесі фінансового забезпечення та формування фінансової звітності за результатами проведених господарських операцій щодо централізованого забезпечення харчування, та розробити рекомендації щодо підвищення їх ефективності. 2. Надати аудиторський висновок щодо достовірності, справедливості та законності інформації, відображеної у річній фінансовій звітності за результатами проведених господарських операцій щодо централізованого забезпечення харчування
Межі аудиту:	
Об'єкт внутрішнього аудиту	Організація процесу фінансового забезпечення та формування фінансової звітності за результатами проведених господарських операцій щодо централізованого забезпечення харчування осіб, які перебувають в медичних установах системи охорони здоров'я України
Період, що охоплюється внутрішнім аудитом	2020 рік
Термін проведення внутрішнього аудиту	з 28 травня по 31 липня 2021 року
Початкові обмеження щодо проведення внутрішнього аудиту (часові, географічні та інші)	− відсутність можливості тестування системи заходів контролю та проведення процедур детального контролю в усіх 27 регіонах, оскільки 5 регіонів не завжди будуть показовими; – часові обмеження – з 28 травня по 31 липня 20121року
Надійність / матеріальність	Рівень гарантії становить 95 % (аудиторський ризик 5 %); Рівень матеріальності 2,5 %
Питання для аудиту:	
Питання, що підлягають дослідженню з урахуванням оцінки ризиків (операції, ділянки бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю установи тощо)	1) перевірка відповідності умов договору вимогам чинного законодавства (**КВ 2**.), враховуючи наступні фактори: – часті зміни законодавства у сфері державних закупівель; - значний вплив на процес забезпечення харчування засуджених та осіб, взятих під варту, оскільки існує заборона укладення договорів без проведення процедур закупівель; – наявність скарг учасників процедур закупівель, які можуть свідчить про недотримання нормативно-правових актів у цій сфері; – високий інтерес громадськості до проведення процедур державних закупівель тощо. 2) перевірка повноти та якості складання актів прийому- передачі і накладних на поставку товарів (**КВ 5**.), зважаючи на такі фактори: – матеріальність, оскільки за результатами такої перевірки приймається рішення щодо проведення оплати поставлених продуктів харчування за рахунок бюджетних коштів; – висока ймовірність недотримання умов договору на закупівлю, зокрема щодо ціни за одиницю товару, через нестабільність цін на продукти харчування. 3) комісійна перевірка повноти поставки продуктів харчування (**КВ 3.**), оскільки перевірка повноти та якості (**КВ 5.**) здійснюється на рівні центрального апарату МОЗ лише на підставі документального співставлення даних, зазначених в актах прийому-передачі і накладних на поставку товарів, з умовами укладених договорів. При цьому під час проведення такої документальної перевірки немає можливості підтвердити фактичну наявність продуктів харчування, повноту їх оприбуткування та списання установами системи МОЗ

1	2
Обсяг аудиторських прийомів і процедур	аналітичний огляд, опитування, документальні та фактичні перевірки
Організаційні складові:	
Послідовність і терміни виконання робіт	1) аналіз процесу централізованого забезпечення харчування – 28.05–05.06; 2) визначення системних заходів контролю – 08.06–10.06; 3) аналітичний контроль – 11.06–12.06; 4) попереднє тестування системи контролю – 15.06–17.06; 5) формування аудиторської вибірки та підготовка аудиторського завдання для регіонів – 18.06–25.06; 6) збір даних у 5 регіонах – 25.06–10.07; 7) аналіз та узагальнення результатів аудиторського дослідження, підготовка аудиторських висновків та рекомендацій – 13.07–17.07; 8) підготовка аудиторського звіту та його узгодження із зацікавленими особами – 20.07–31.07
Склад аудиторської групи	

Додаток 5

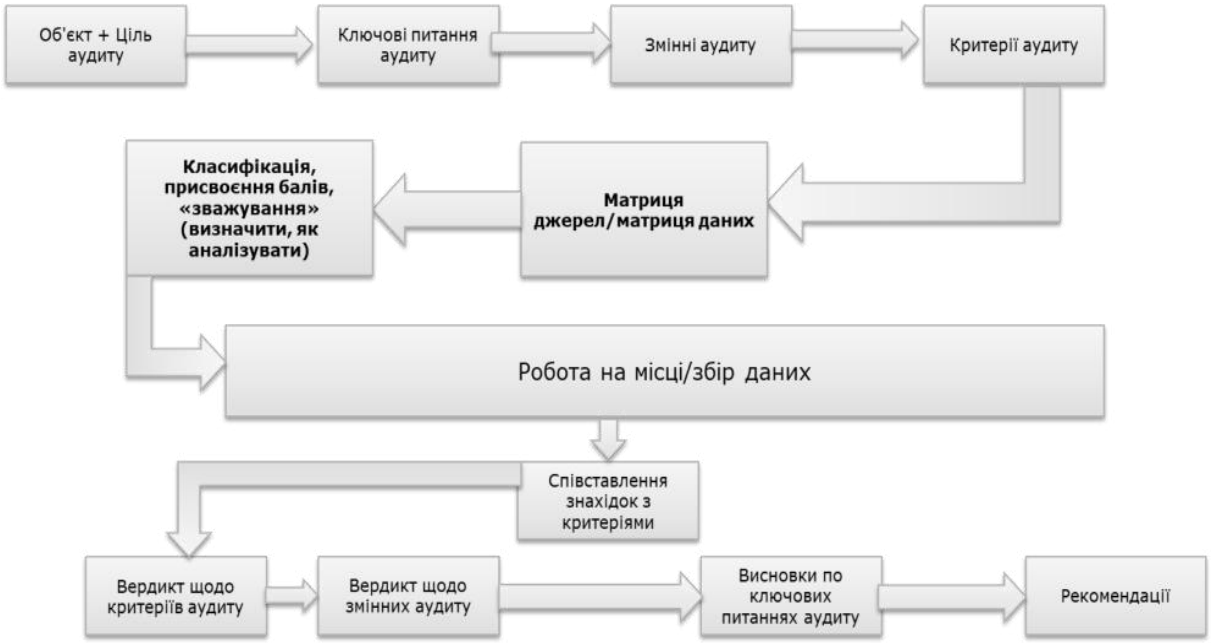
Міжнародна практика використання внутрішніми аудиторами референтних моделей (моделей для порівняння)

Назва моделі	Характеристика моделі
1	2
Збалансована система бізнес-показників (The Balanced Scorecard (BSC))	комплексний набір кількісних вимірювань (показників), що оцінюють, наскільки установа досягає успіху у реалізації своєї місії та стратегічних цілей. Ці показники побудовані навколо чотирьох аспектів: інновації та навчання (управління людьми), внутрішні процеси, клієнти та управління фінансами. Показники кожного аспекту пов'язані між собою через причинно-наслідкові зв'язки. Збалансована система показників часто використовується в державному секторі Європи. Система BSC також дуже корисна як інструмент комунікації з точки зору управління для інформування людей в установі та зацікавлених сторін про те, наскільки реалізований стратегічний план
Цикл Демінга (Цикл PDCA (планувати, робити, перевіряти, діяти))	модель безперервного поліпшення процесів, яка є своєрідним алгоритмом дій керівника з управління процесом і досягнення його цілей. В цій моделі цикл управління складається з чотирьох етапів: *планування* (встановлення цілей і процесів, необхідних для їх досягнення, планування робіт, виділення і розподіл необхідних ресурсів); *виконання запланованих робіт*; *перевірка* (збір інформації та контроль результату на основі ключових показників ефективності (KPI), виявлення й аналіз відхилень, встановлення причин таких відхилень); *вжиття заходів* щодо усунення причин відхилень від запланованого результату, зміни в плануванні та розподілі ресурсів тощо
Модель COSO	міжнародно визнана інтегрована рамкова основа для внутрішнього контролю, розроблена Комітетом спонсорських організацій Комісії Тредвею (COSO). Така модель містить 17 основоположних принципів, які покривають різні питання від управління до моніторингу. Ключові компоненти цієї моделі: адекватне внутрішнє середовище; добре функціонуючий процес управління ризиками; достатні та ефективні заходи контролю; актуальна, достатня і своєчасна інформація та комунікація; адекватний моніторинг
Стандарти ISO	низка (серія) стандартів, розроблених Міжнародною організацією стандартизації (ISO). Ці стандарти охоплюють величезний спектр видів діяльності, у тому числі виготовлення продукту, управління процесом, надання послуг, постачання матеріалів тощо. Наприклад, Стандарти серії ISO 9000 «Управління якістю», Стандарти ISO/IEC 27001 «Управління інформаційною безпекою», Стандарти ISO 31000 «Управління ризиками» та інші
Модель досконалості Європейського фонду управління якістю (модель EFQM)	практичний інструмент, який допомагає установам встановити цілісну систему управління, вимірюючи, де саме вони знаходяться на шляху до ділової досконалості, допомагаючи їм зрозуміти прогалини в діяльності, і потім, стимулюючи необхідні рішення для досягнення успіху. Модель досконалості заснована на використанні дев'яти критеріїв, які поділені на дві групи: критерії «Можливостей», що характеризують потенційні можливості установи (лідерство, політика і стратегія, персонал, партнерство та ресурси, процеси), та критерії «Результатів», що характеризують чи досягнуті результати установи (результати для клієнта, результати для персоналу, результати для суспільства, ключові результати діяльності)

1	2
Загальна / рамкова схема оцінювання (Common Assessment Framework (CAF))	модель, розроблена Європейським інститутом публічного адміністрування (EIPA) на базі моделі EFQM задля сприяння належному врядуванню в державному секторі. Модель CAF є інструментом, який має допомогти установам зрозуміти та втілити у життя техніки всеохоплюючого управління на основі якості (TQM – total quality management). Основою впровадження моделі CAF є самооцінка установи, залучення персоналу до процесу безперервного удосконалення, вимірювання рівня задоволеності різних зацікавлених сторін, незалежної зовнішньої оцінки, вивчення і обмін кращими практиками застосування моделі, запровадження процесного підходу до діяльності установи. До структури цієї моделі включено 9 критеріїв, які є схожими до критеріїв, що застосовуються у моделі EFQM (лідерство, стратегія і планування, люди, партнерство та ресурси, процеси, результати для громадян / споживачів, результати для людей, результати соціальної відповідальності, ключові результати діяльності)
Теорія культурних вимірів Гофстеде	модель для міжкультурної комунікації, розроблена Гертом Хофстеде, який досліджував вплив культури суспільства на цінності його членів та те, як ці цінності співвідносяться з поведінкою, використовуючи структуру, отриману з факторного аналізу. Хофстеде розробив свою оригінальну модель в результаті використання результатів всесвітнього опитування цінностей співробітників, проведеного компанією IBM. Пізніше модель була вдосконалена. Оригінальна теорія пропонувала чотири виміри (аспекти), за якими можна аналізувати й оцінювати культурні цінності: індивідуалізм - колективізм; уникнення невизначеності; силова дистанція (сила соціальної ієрархії) та маскулінність-фемінність (орієнтація на завдання проти орієнтації на людину). Пізніше за результатами незалежних досліджень в Гонконгу було додано п’ятий вимір (аспект) – довгострокову орієнтацію
Бенчмаркінг	порівняння з іншими установами, а потім вивчення уроків, які ці порівняння виявляють. На практиці порівняльний аналіз зазвичай включає: регулярне порівняння аспектів діяльності (функцій або процесів) з тими установами, які вважаються хорошими практиками; виявлення прогалин у виконанні; пошук нових підходів для покращення показників; продовження впровадження удосконалень; моніторинг прогресу та перегляд переваг

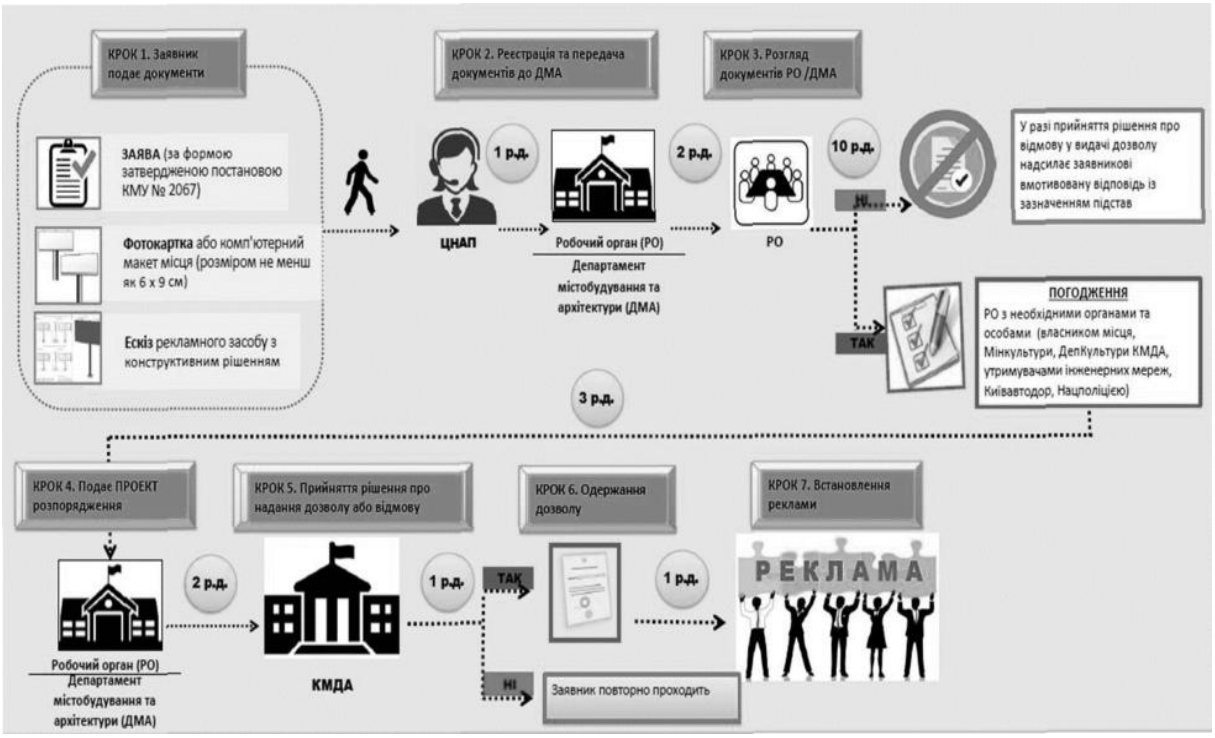
Додаток 6

Послідовність необхідних кроків для складання референтної моделі та виконання аудиторського завдання



Додаток 7

Блок-схема процесу надання адміністративної послуги «Видача дозволу на розміщення зовнішньої реклами»



Додаток 8

Матриця SWOT-аналізу

	Можливості	Загрози
Сильні сторони	Поле «СіМ»	Поле «СіЗ»
Слабкі сторони	Поле «СлМ»	Поле «СлЗ»

– поле СіМ – поєднання сильних сторін і можливостей;

– поле СлМ – поєднання слабких сторін і можливостей;

– поле СіЗ – поєднання сильних сторін і загроз;

– поле СлЗ – поєднання слабких сторін і загроз. Матрицю SWOT-аналізу наведено в таблиці.

Додаток 9

План заходів впровадження аудиторських рекомендацій, наданих за результатами пілотного внутрішнього фінансового аудиту

Рекомендовані заходи	Відповідальні виконавці	Терміни виконання	Очікуваний результат	Індикатор / показник	Індикатор /показник	Базовий показник індикатора	Заходи відстеження (моніторингу), періодичність	Суб'єкти здійснення відстеження	Форми звітування
Внести зміни до Положення про організацію продовольчого забезпечення, відповідно до яких передбачити направлення до Департаменту фінансового забезпечення та бухгалтерського обліку ДПтС разом із актами приймання-передачі та накладними, також і копій документів, що підтверджують якість продуктів харчування на кожну отриману партію товару, а також умову щодо оплати поставлених продуктів харчування лише після отримання всіх необхідних документів	Департамент фінансового забезпечення та бухгалтерського обліку; Відділ правового забезпечення	01.10.2015	зменшення недоліків, які свідчать про відсутність повної інформації щодо підтвердження / спростування достовірності окремих операцій (зменшення їх відсотку у загальній сукупності операцій).		відсоток недоліків у загальній сукупності операцій	6,6 %	1) Постійний моніторинг наявності всіх підтверджуючих документів перед проведенням оплати; 2) Моніторинг досягнення очікуваного результату, 1 раз на півріччя	1) Департамент фінансового забезпечення та бухгалтерського обліку 2) Управління внутрішнього аудиту	Доповідна (службова) записка Голові ДПтС
Включити до складу комісій по прийманню продуктів харчування представників медичної та бухгалтерської служб установ виконання покарань і слідчих ізоляторів	Начальники установ виконання покарань і слідчих ізоляторів	01.10.2015					1) Моніторинг внесення відповідних змін до внутрішніх нормативних документів 1 раз на квартал; 2) Моніторинг досягнення очікуваного результату, 1 раз на півріччя	1) Департамент фінансового забезпечення та бухгалтерського обліку 2) Управління внутрішнього аудиту	Доповідна (службова) записка Голові ДПтС
Розробити та включити до наказу про облікову політику установ додаток із переліком посадових осіб, що входять до складу комісії з приймання продуктів харчування із наданням зразків їх підписів	Начальники установ виконання покарань і слідчих ізоляторів	01.10.2015					Моніторинг відповідності накладних та актів прийому- передачі, 1 раз на тиждень	Управління ресурсного забезпечення	Доповідна (службова) записка Голові ДПтС

Додаток 10

Приклади KPI, які застосовуються для вимірювання рівня професіоналізму та вмотивованості внутрішніх аудиторів

№ з/п	Назва ключового показника діяльності	Одиниця вимірювання	Цільове значення показника
1.	Відсоток працівників підрозділу внутрішнього аудиту, які мають рівень знань, необхідний для оцінки ключових ризиків, які негативно впливають на досягнення цілей, виконання функцій і завдань установи	% працівників підрозділу	100
2.	Кількість працівників підрозділу внутрішнього аудиту, які мають достатні знання для оцінки ризиків, пов'язаних з інформаційними системами і технологіями	осіб	не менше 1
3.	Рівень виконання плану навчання та підвищення кваліфікації працівників підрозділу внутрішнього аудиту	% виконання заходів план	100
4.	Частка сертифікованих внутрішніх аудиторів	% працівників підрозділу	25
5.	Плинність кадрів у підрозділі внутрішнього аудиту	% звільнених працівників підрозділу	до 10
6.	Рівень задоволення внутрішніх аудиторів роботою	% працівників підрозділу	70

Приклади KPI, які застосовуються для вимірювання рівня задоволення відповідальних за діяльність осіб результатами проведених внутрішніх аудитів

№ з/п	Назва ключового показника діяльності	Одиниця вимірювання	Цільове значення показника
1.	Частка впровадження аудиторських рекомендацій (повністю або частково, без урахування рекомендацій, щодо яких не настав строк виконання)	% рекомендацій	90
2.	Середня за рік рейтингова оцінка, яка надана відповідальними за діяльність особами за результатами проведених внутрішніх аудитів (за 10-бальною шкалою)	бали	Більше 6
3.	Частка відповідальних за діяльність осіб, які вважають, що система внутрішнього контролю удосконалена за результатами впровадження рекомендацій	% осіб	90
4.	Частка відповідальних за діяльність осіб, які вважають, що їх постійно інформували про хід внутрішнього аудиту	% осіб	90

Приклади КРІ, які застосовуються для вимірювання додаткової цінності

№ з/п	Назва ключового показника діяльності	Одиниця вимірювання	Цільове значення показника
1.	Рівень охоплення об'єктів внутрішнього аудиту з дуже високим ступенем пріоритетності за рік	% охоплених об'єктів	не менше 80
2.	Відсоток проведених за рік внутрішніх аудитів, реалізація результатів яких забезпечили своєчасне реагування на існуючі проблеми (впроваджені рекомендовані заходи сприяли вирішенню проблем до виникнення серйозних наслідків/порушень), ризики (впроваджені рекомендовані заходи сприяли попередженню реалізації ризиків)	% проведених аудитів	Більше 70
3.	Частка здійснення внутрішніх аудитів, спрямованих на оцінку ефективності діяльності, яка є об'єктом внутрішнього аудиту	% аудитів	60
4.	Частка аудиторських рекомендацій, прийнятих керівництвом установи	% рекомендацій	95
5.	Частка рекомендацій, за якими досягнуто результативність	% рекомендацій	70

Приклади КРІ, які застосовуються для вимірювання ефективності (продуктивності) внутрішнього аудиту та його якості

№ з/п	Назва ключового показника діяльності	Одиниця вимірювання	Цільове значення показника
1.	Рівень забезпечення проведення запланованих внутрішніх аудитів	% проведених (із запланованих) аудитів	100
2.	Коефіцієнт участі у проведенні внутрішніх аудитів за рік в середньому на одного працівника підрозділу внутрішнього аудиту	х	не менше 0,70
3.	Середня кількість проведених внутрішніх аудитів за рік на одного працівника підрозділу внутрішнього аудиту	кількість аудитів	не менше 2
4.	Відсоток непродуктивних витрат робочого часу, пов'язаних з проблемами організації діяльності (втрати часу, пов'язані з несвоєчасним наданням документів під час проведення аудитів, відпустками відповідальних за діяльність осіб, що призводили до затримок здійснення аудиторських процедур, застосування невиправданих ресурсозатратних методів аудиту та ін.)	% робочого часу	0
5.	Кількість зауважень ЦПГ до роботи підрозділу	Кількість зауважень	0
6.	Результати внутрішньої оцінки якості	Бали (інші одиниці виміру	залежно від визначеної внутрішніми документами шкали оцінювання

Додаток 11

Контрольний лист здійснення заходів постійного моніторингу під час проведення внутрішнього аудиту_____,реалізації його матеріалів та моніторингу впровадження рекомендацій

№	Дата	Зміст заходу постійного моніторингу	Висновок та/або надані рекомендації	Підпис про ознайомлення	Дата	Заходи з виконання наданих рекомендацій	Підпис про виконання рекомендацій
	Заповнюється особою, що здійснюємоніторинг			Заповнюється особою, щодо якоїздійснюється моніторинг			Заповнюється особою, що здійснює моніторинг
1							
2							
…							

Посада особи, що

здійснювала моніторинг _____

(підпис) ПІБ

Керівник підрозділу

внутрішнього аудиту _____

(підпис) ПІБ

Додаток 12

Висновок до аудиторського звіту

До матеріалів внутрішнього аудиту_____
_____
„_____” _____20____року

I. Зауваження щодо якості матеріалів внутрішнього аудиту, дотримання термінів його проведення:

_____
_____
_____
_____

II. Рекомендації з усунення недоліків щодо якості матеріалів внутрішнього аудиту:

_____
_____
_____
_____

III. Завдання щодо реалізації матеріалів внутрішнього аудиту:

_____
_____
_____
_____

Керівник підрозділу
внутрішнього аудиту _____
(підпис) ПІБ

Із висновком ознайомлений:
„_____” _____20____р. _____
(підпис) ПІБ

IV. Рекомендації та завдання щодо реалізації матеріалів внутрішнього аудиту виконано.
„___” _____20_____р.

Керівник підрозділу
внутрішнього аудиту _____
(підпис) ПІБ

Додаток 13

Анкета для здійснення заходів постійного моніторингу під час проведення внутрішнього аудиту

№ з/п	Питання	Висновок (так / ні)	Надані рекомендації	Відмітка про виконання
	Приклади питань для моніторингупроцесу планування аудиторськогозавдання			
1.	Проведено попереднє вивчення об'єктааудиту та питань, що з ним пов'язані			
2.	Визначено обсяг і питання внутрішнього аудиту, а також критерії оцінки, які застосовуватимуться під час його виконання			
3.	Сформовано цілі внутрішнього аудиту			
4.	Виконано усі необхідні процедури складання, узгодження і затвердженняпрограми аудиту			
5.	Визначений обсяг робіт достатній длядосягнення цілей аудиту			
…	*інші питання для моніторингу дій на стадіїпланування аудиторського завдання*			
	Приклади питань для моніторингупроцесу здійснення аудиту			
1.	Усі процедури виконано відповідно дозатвердженої програми аудиту			
2.	Досліджено всі закріплені питанняпрограми			
3.	Усі виконані етапи належним чиномзадокументовані			
4.	Використані методи і процедури відповідають вимогам внутрішніх документів та цілям дослідження			
5.	Зібрано достатню доказову базу дляобгрунтування висновків			
6.	Складено необхідні робочі документи			
…	*інші питання для моніторингу дій на стадіїбезпосередньо проведення внутрішнього аудиту*			
	Приклади питань для моніторингупроцесу реалізації результатів проведеного аудиту			
1.	Проект аудиторського звіту своєчасно надано для ознайомленнявідповідальним за діяльність особам			
2.	Надані аудиторські рекомендації стосуються усіх виявлених порушень танедоліків			
3.	Надані аудиторські рекомендації відповідають вимогам Стандартів та внутрішніх документів (конструктивні, практичні, реальні до впровадження, визначають очікувані результати тощо)			
4.	Коментарі відповідальних за діяльність осіб розглянуто вчасно та в повному обсязі з урахуванням встановлених вимог			
… …	*інші питання для моніторингу дій на стадіїреалізації результатів внутрішнього аудиту*			

Посада особи, що
здійснювала моніторинг _____
(підпис) ПІБ

Керівник підрозділу
внутрішнього аудиту _____
(підпис) ПІБ

Додаток 14

Напрями діяльності з внутрішнього аудиту в державному органі, які мають бути охоплені періодичними оцінками

Напрями діяльності з внутрішнього аудиту	Зміст напряму
організаційно-правові засади функціонування підрозділу	статус та незалежність підрозділу; дотримання вимог Кодексу етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту; організаційно-правова взаємодія керівника підрозділу з керівником органу тощо
кадрова політика підрозділу внутрішнього аудиту	чисельність працівників підрозділу та стан його укомплектування; відповідність персоналу визначеним вимогам; організаційні питання розстановки кадрів; організація роботи з підвищення кваліфікації працівників підрозділу; ефективність управління діяльністю підрозділу внутрішнього аудиту тощо
внутрішні документи з питань внутрішнього аудиту	відповідність Положення про підрозділ, його структурні підрозділи та посадових інструкцій працівників вимогам законодавства; відповідність затверджених внутрішніх регламентів з планування, організації, проведення, документування внутрішніх аудитів, реалізації їх результатів вимогам нормативно-правових актів у сфері внутрішнього аудиту
планування діяльності з внутрішнього аудиту	дотримання порядку формування та затвердження планів, внесення змін до них; дотримання підходів до визначення та оцінки ризиків, формування планів на підставі оцінки ризиків; стан виконання планів та позапланових доручень тощо
організаційні аспекти проведення внутрішніх аудитів	(забезпечення підготовки до проведення внутрішнього аудиту та планування аудиторського завдання; дотримання встановлених вимог при організації внутрішніх аудитів; розподіл трудових ресурсів та питань аудиту тощо
документування ходу та результатів внутрішнього аудиту	якість та повнота проведених досліджень, аудиторських звітів, оформлення робочихта офіційних документів тощо
реалізація результатів внутрішніх аудитів, моніторинг врахування рекомендацій та результатів їх впровадження	результативні показники внутрішніх аудитів; якість наданих аудиторських рекомендацій та повнота їх впровадження; інформування керівника установи про результати аудитів та прийняття ним відповідних рішень; здійснення моніторингу впровадження аудиторських рекомендацій тощо
звітування про діяльність підрозділу внутрішнього аудиту	достовірність звітних даних; забезпечення та якість звітування керівника підрозділу вищому керівництву про результати діяльності підрозділу; повнота та своєчасність подання звітності про результати діяльності підрозділу до ЦПГ
взаємодія підрозділу внутрішнього аудиту з іншими структурними підрозділами та з органами державної влади	взаємодія підрозділу внутрішнього аудиту з відповідальними за діяльність особами, структурними підрозділами, підвідомчими підприємствами/установами, з органами державної влади та ЦПГ
заходи із забезпечення підвищення якості внутрішнього аудиту	проведення внутрішніх оцінок якості; стан виконання програми забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту; звітування керівнику органу про результати внутрішніх оцінок якості внутрішнього аудиту та про стан реалізації програми забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту тощо

Додаток 15

КРИТЕРІЇ
ДЛЯ ПРОВЕДЕННЯ ВНУТРІШНЬОЇ ТА ЗОВНІШНЬОЇ ОЦІНКИ ЯКОСТІ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

Аспект 1 «Організаційно-правові засади функціонування підрозділу внутрішнього аудиту»

№ з/п	Критерії оцінки	Тип критерія (К – ключовий, Д – другорядний)	Результати оцінки	Методи дослідження
2	***Спроможність підрозділу забезпечити ефективну реалізацію функції внутрішнього аудиту***			
1.	Оцінити співвідношення структури та чисельності підрозділу внутрішнього аудиту із наявною мережею об'єктів внутрішнього аудиту (з урахуванням вимог п. 3 Порядку № 1001)	***К***		Дослідження звітності про результати діяльності підрозділу внутрішнього аудиту. Дослідження внутрішніх документів (щодо структури та чисельності підрозділу)
2.	Оцінити фактичний стан охоплення мережі об'єктів внутрішнього аудиту в досліджуваному періоді та з часу утворення підрозділу внутрішнього аудиту в установі	***Д***		Дослідження звітності про результати діяльності підрозділу внутрішнього аудиту. Дослідження внутрішніх документів (щодо структури та чисельності підрозділу)
3.	Основні внутрішні документи з питань внутрішнього аудиту передбачають необмежений (повний та безперешкодний) доступ внутрішніх аудиторів до інформації (в тому числі з обмеженим доступом), активів та співробітників	***К***		Дослідження основних внутрішніх документів з питань внутрішнього аудиту
4.	Наявність відповідних процедур врегулювання фактів відмови або обмеження у доступі внутрішніх аудиторів до інформації, активів таспівробітників	***Д***		Дослідження основних внутрішніх документів з питань внутрішнього аудиту. Інтерв'ю з керівником підрозділу внутрішньогоаудиту
5.	Наявність фактів відмови або обмеження у доступі внутрішніх аудиторів до інформації, активів та співробітників. Вплив таких фактів на повноту виконання аудиторських завдань	***К***		Дослідження матеріалів проведених аудитів. Дослідження внутрішніх документів (наприклад, доповідних записок). Інтерв'ю з керівником та працівниками підрозділу внутрішнього аудиту
6.	В установі забезпечується своєчасне затвердження планів, виділення необхідних ресурсів (наприклад, коштів на відрядження) тощо без суттєвої затримки для початку запланованої діяльності з внутрішнього аудиту	***Д***		Дослідження внутрішніх документів. Інтерв'ю з керівником підрозділу внутрішньогоаудиту
7.	Доручення керівництва щодо проведення позапланових аудитів та виконання підрозділом інших позапланових завдань (їх частота і тривалість) не мають суттєвого впливу на стан виконання планів	***Д***		Дослідження внутрішніх документів. Інтерв'ю з керівником підрозділу внутрішньогоаудиту
	Короткий висновок щодо спроможності підрозділу забезпечити ефективну реалізацію функції внутрішнього аудиту			

Додаток 16

Приклад примірної форми програми забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту

ЗАТВЕРДЖЕНО
(керівник органу, дата)

Програма забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту на____рік підрозділу внутрішнього аудиту в

ЦІЛЬ ПРОГРАМИ: (частина мети діяльності підрозділу внутрішнього аудиту, зокрема
– безперервного вдосконалення діяльності)
СФЕРА ПОКРИТТЯ: (усі заходи / аудиторські дослідження чи окремі аспекти діяльності
– управління діяльністю, моніторинг, звітування тощо)

Висновки (результати) внутрішніх оцінок якості (відхилення, порушення, недоліки) **встановлені за попередній рік:**		**Запропоновані заходи щодо удосконалення діяльності, у тому числі:**		**Висновки (результати) зовнішніх оцінок якості** (відхилення, порушення, недоліки), **у тому числі встановлені за попередні періоди**	**Запропоновані заходи удосконалення за результатамизовнішніх оцінок якості**	**Відповідальні виконавці**		**Термін виконання**		**Інші області, які потребують удосконалення**	**Очікувані результати**
За результатами моніторингу діяльності	**За результатами періодичних оцінок**	**За результатами моніторингу діяльності**	**За результатами періодичних оцінок**			**Внутрішні оцінки**	**Зовнішні оцінки**	**Внутрішні оцінки**	**Зовнішні оцінки**		
1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	
2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	
…	…	…	…	…	…	…	…	…	…	…	

Керівник підрозділу внутрішнього аудиту _____ПІБ
підпис

дата

Додаток 17

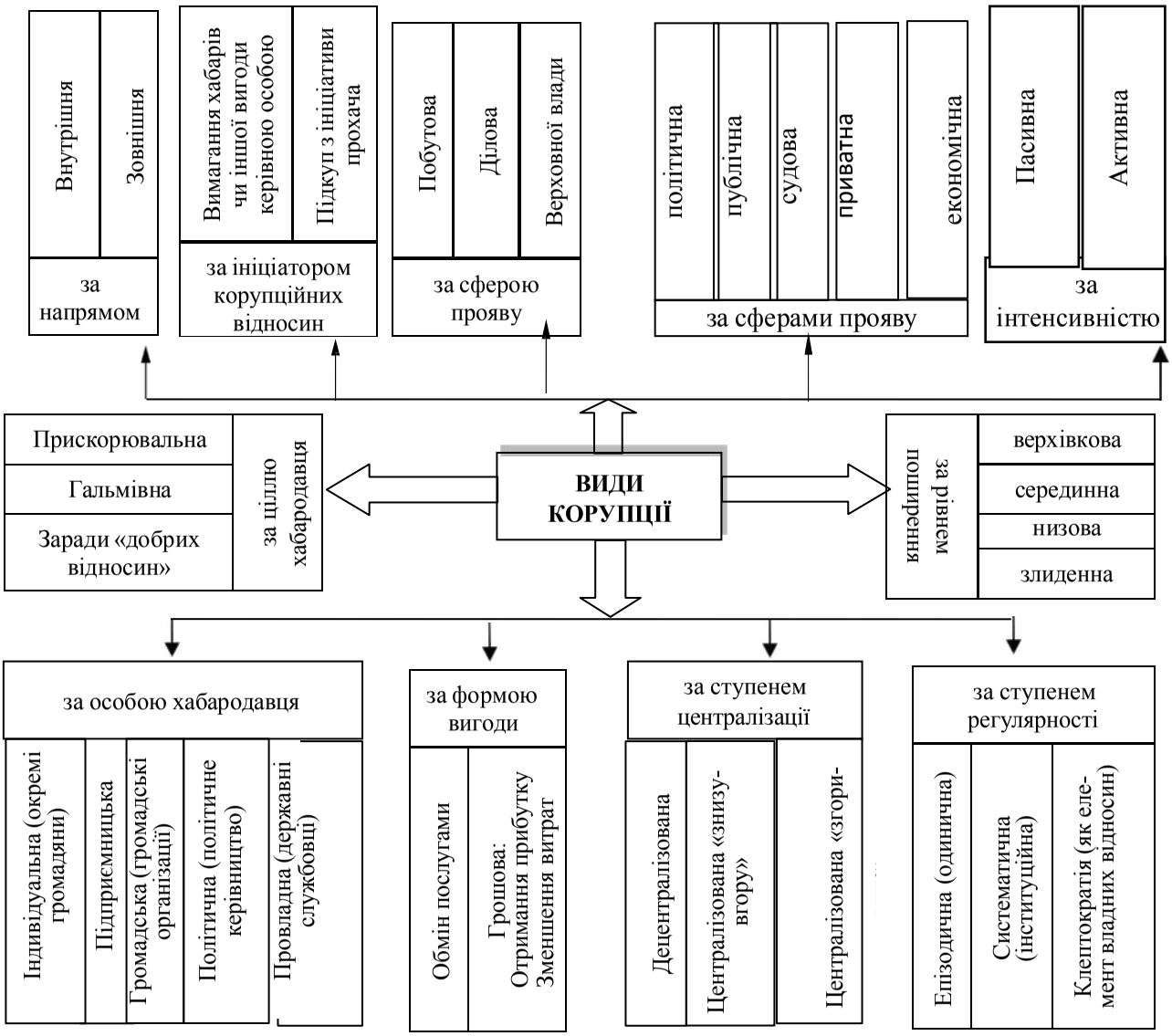
Основні аспекти та питання для оцінки діяльності з внутрішнього аудиту в державному органі

Основні аспекти оцінки	Питання для оцінки
1	2
Організаційно-правові засади функціонування підрозділу	статус, структура та незалежність підрозділу (підпорядкування підрозділу керівнику установи; організаційна та функціональна незалежність; наявність у положенні про підрозділ: функцій, які непритаманні та/або несумісні із діяльністю з внутрішнього аудиту, заходів реагування на втручання третіх осіб у діяльність підрозділу, заходів з уникнення конфлікту інтересів при виконанні покладених завдань; фактичний стан завантаження непритаманними функціями; наявність фактів втручання третіх осіб у діяльність)
	спроможність підрозділу забезпечити ефективну реалізацію функції внутрішнього аудиту (співвідношення структури та чисельності підрозділу із наявною мережею об'єктів внутрішнього аудиту; фактичний стан охоплення мережі об'єктів внутрішнього аудиту; доступ внутрішніх аудиторів до інформації, активів та співробітників)
	дотримання вимог Кодексу етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту (наявність у внутрішніх документах вимог щодо дотримання Кодексу етики внутрішніми аудиторами; заходи з гарантування дотримання Кодексу етики та контролю за дотриманням його вимог з боку керівника підрозділу; наявність скарг на дії працівників підрозділу при виконанні ними своїх обов'язків; наявність порядку розгляду фактів недотримання працівниками вимог Кодексу етики та реагування на скарги)
	організаційно-правова взаємодія керівника підрозділу з керівником органу (визначення внутрішніми документами організаційних взаємовідносин між керівником органу та керівником підрозділу; наявність та зміст декларації внутрішнього аудиту; затвердження керівником органу положення про підрозділ та планів роботи підрозділу)
	функціонування аудиторського комітету
Кадрова політика підрозділу внутрішнього аудиту	чисельність працівників підрозділу та стан його укомплектування, наявність незаповнених вакансій
	відповідність персоналу кваліфікаційним та/або іншим визначеним внутрішніми документами вимогам, досвід роботи у сфері внутрішнього аудиту
	плинність кадрів, основні причини звільнення (переведення) працівників підрозділу
	організаційні питання розстановки кадрів (завантаженість працівників підрозділу проведенням внутрішніх аудитів)
	організація роботи з підвищення кваліфікації працівників підрозділу (періодичність та зміст проведених внутрішніх навчань, самоосвіта, підвищення кваліфікації шляхом участі в навчаннях/семінарах, що організовуються іншими органами та ЦПГ, проходження сертифікації)
	управління діяльністю підрозділу внутрішнього аудиту (встановлені підходи й процедури для управління діяльністю підрозділу внутрішнього аудиту; ефективність управління підрозділом; вжиття заходів щодо забезпечення підрозділу відповідними та достатніми ресурсами)
Внутрішні документи з питань внутрішнього аудиту	відповідність Положення про підрозділ, його структурні підрозділи та посадових інструкцій працівників вимогам законодавства з внутрішнього аудиту
	наявність затверджених внутрішніх регламентів з планування, організації, проведення, документування внутрішніх аудитів, реалізації їх результатів тощо та їх відповідність вимогам нормативно-правових актів у сфері внутрішнього аудиту, а також достатність для реалізації функції внутрішнього аудиту в державному органі

1	2
Планування діяльності з внутрішнього аудиту	порядок формування та затвердження планів, внесення змін до них (наявність внутрішніх документів, які визначають підходи до складання, наповнення, ведення та оновлення інформації у базі (зведеній базі) даних об'єктів аудиту, організації, проведення та документування процесу ризик- орієнтованого планування, процедуру формування, наповнення та затвердження планів, внесення до них змін, їх відповідність вимогам нормативно-правових актів у сфері внутрішнього аудиту; наявність планів на всі планові періоди, що охоплюються дослідженням; фактичне дотримання вимог нормативно-правових актів та внутрішніх документів з питань планування (підходи до визначення та оцінки ризиків, наявність визначених факторів відбору об'єктів аудиту та частоти здійснення внутрішніх аудитів щодо кожного об'єкту аудиту, формування планів на підставі оцінки ризиків та їх наповнення, визначення обсягів часу на здійснення внутрішніх аудитів та виконання заходів з іншої діяльності з внутрішнього аудиту, планових внутрішніх аудитів, різноманітність питань / об'єктів аудиту, що обираються для дослідження, участь керівництва у плануванні, дотримання термінів формування і затвердження планів та внесення змін до них тощо)
	стан виконання планів (кількість здійснених/не здійснених планових аудитів та виконаних / не виконаних заходів з іншої діяльності з внутрішнього аудиту, причини невиконання планів, дотримання термінів здійснення внутрішніх аудитів, інформування керівника органу про стан виконання планів)
	наявність позапланових доручень та їх вплив на виконання планів (завантаженість працівників підрозділу здійсненням позапланових внутрішніх аудитів, іншими контрольними заходами; підстави для здійснення позапланових внутрішніх аудитів)
Організаційні аспекти проведення внутрішніх аудитів	підготовка до здійснення внутрішнього аудиту (вивчення об'єкта аудиту, визначення цілей дослідження)
	планування аудиторського завдання; визначення обсягу і питань внутрішнього аудиту, а також критеріїв оцінки, які застосовуватимуться під часйого виконання
	розподіл ресурсів (у тому числі відповідності обсягів аудитів термінам та ресурсам, що передбачені для їх проведення)
	складання та затвердження програм внутрішніх аудитів, їх відповідність визначеним цілям аудиту
	виконання функцій керівника аудиторської групи
	складання й затвердження офіційних розпорядчих документів на здійснення внутрішніх аудитів
	залучення експертів / фахівців інших підрозділів / установ до здійснення внутрішніх аудитів
Документування ходу та результатів внутрішнього аудиту	висвітлення в аудиторських звітах результатів дослідження за усіма програмними питаннями
	збір аудиторських доказів із застосуванням методів та методичних прийомів і процедур, що забезпечують обґрунтованість висновків за його результатами
	наявність фактів непогодження відповідальних за діяльність осіб із результатами внутрішніх аудитів, дотримання вимог щодо розгляду коментарів до аудиторських звітів
	відповідність оформлення робочих та офіційних документів вимогам нормативно-правових актів у сфері внутрішнього аудиту
	дотримання вимог в частині формування та зберігання справ внутрішніх аудитів

1	2
Реалізація результатів внутрішніх аудитів, моніторинг врахування рекомендацій та результатів їх впровадження	результативні показники внутрішніх аудитів, у тому числі за видами недоліків / проблем і порушень
	надання та впровадження аудиторських рекомендацій (визначення внутрішніми документами порядку та належних процедур реалізації результатів внутрішніх аудитів; відповідність аудиторських рекомендацій визначеним критеріям (конкретність та конструктивність, визначеність термінів їх реалізації, відповідальних осіб, відповідність рекомендацій фактам, викладеним у матеріалах аудиту тощо); ознайомлення керівника органу з результатами кожного проведеного аудиту, стан реагування та вжиття заходів за результатами розгляду аудиторських рекомендацій)
	організація та здійснення моніторингу впровадження аудиторських рекомендацій (наявність документів, що регламентують форми та процедуру відстеження впровадження аудиторських рекомендацій; фактичний стан здійснення моніторингу впровадження аудиторських рекомендацій та стану їх виконання; наявність у підрозділі документального підтвердження усунення недоліків і порушень та впровадження аудиторських рекомендацій; наявність фактів невиконання аудиторських рекомендацій через їх неякісне формулювання; ініціювання підрозділом заходів (направлення листів- нагадувань, видання відомчих наказів, рішень, здійснення інших заходів) у разі невиконання рекомендацій)
Звітування про діяльність підрозділу внутрішнього аудиту	наявність в підрозділі системи обліку та накопичення звітних даних за результатами внутрішніх аудитів
	достовірність звітних даних
	звітування керівника підрозділу безпосередньо вищому керівництву про результати діяльності підрозділу (терміни, форми, їх дотримання)
	повнота та своєчасність подання звітності про результати діяльності підрозділу до ЦПГ
Взаємодія підрозділу внутрішнього аудиту з іншими структурними підрозділами та з органами державної влади	взаємодія підрозділу внутрішнього аудиту з відповідальними за діяльність особами та з іншими структурними підрозділами
	взаємодія підрозділу внутрішнього аудиту з органами влади
	взаємодія підрозділу внутрішнього аудиту з ЦПГ (своєчасність надання копій затверджених планів (зведених планів) та планів зі змінами, своєчасність подання звітності, участь у навчальних заходах, наявність фактів ігнорування звернень / запитів від ЦПГ, подання неякісної інформації тощо)
Заходи із забезпечення та підвищення якості внутрішньогоаудиту	оцінка внутрішніх документів щодо визначення стратегії розвитку підрозділу внутрішнього аудиту
	наявність внутрішніх документів з питань проведення внутрішніх оцінок якості та складання і затвердження програми забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту
	наявність затвердженої керівником органу програми забезпеченнята підвищення якості, стан її виконання
	проведення внутрішніх оцінок якості внутрішнього аудиту (періодичність, об’єктивність, результати та врахування їх у програмі забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту)
	звітування керівнику органу про результати внутрішніх оцінок якості та про стан реалізації програми забезпечення та підвищення якості

Джерело: складено за матеріалами [7, с. 76].



Джерело: [25, с. 78].

Додаток 19

Моделі корупції

Моделі корупції	Характеристика
Західноєвропейська	характеризується її низьким рівнем, що забезпечується високим рівнем культури і свідомості суспільства, несприйняттям корупції як певної аномалії, що порушує закон
Азіатська	відзначається соціальним різновидом корупції. Історичний розвиток, традиція та культура породили корупційні відносини, що тісно пов’язані з соціальними взаєминами: родинними, етнічними, корпоративними (корпорації часто стають для працівників сім'ю), земельними тощо
Африканська	сформувалась за умов неконсолідованої політичної влади, домовленостей та припинення боротьби між фінансово-бюрократичними групами, досягнення олігархічного консенсусу між ними і частиною політичної еліти. При цьому задовольняються лише найголовніші потреби населення задля уникнення соціальних конфліктів і відбувається деградування економіки
Латиноамериканська	характеризується зростанням могутності «тіньового» криміналізованого сектору економіки, який стає державою в державі

Джерело: складено за матеріалами [7, с. 76].

Додаток 20

Види шахрайства, які є кримінальними правопорушеннями та завдають шкоди фінансовим інтересам Європейського Союзу

(відповідно до статті 3 розділу II «Кримінальні правопорушення у сфері шахрайства, що завдає шкоди фінансовим інтересам Союзу» Директиви (ЄС) 2017/1371 Європейського парламенту та Ради від 5 липня 2017 року «Про боротьбу з шахрайством, спрямованим проти фінансових інтересів Союзу, кримінально-правовими засобами»)

Напрями вчинення шахрайських дій	Характеристика шахрайських дій
будь-яка дія чи бездіяльність щодо видатків, не пов'язаних з проведенням закупівель:	використання або надання неправдивих, невірних або неповних тверджень чи документів, наслідком чого є незаконне привласнення або неправомірне утримання коштів або активів з бюджету ЄС або з бюджетів, управління якими здійснюється Союзом або від його імені
	нерозголошення інформації в порушення конкретного зобов'язання, що призводить до таких самих наслідків
	неправомірне використання таких коштів або активів, тобто витрачання на інші цілі, ніж це було обумовлено цільовим призначенням
будь-яка дія чи бездіяльність щодо видатків, пов'язаних з проведенням закупівель, щонайменше коли це вчиняється задля одержання неправомірної вигоди для порушника або іншої особи шляхом завдання збитків для фінансових інтересів Союзу	використання або надання неправдивих, невірних або неповних тверджень чи документів, наслідком чого є незаконне привласнення або неправомірне утримання коштів або активів з бюджету ЄС або з бюджетів, управління якими здійснюється Союзом або від його імені
	не розкриття інформації в порушення конкретного зобов'язання, що призводить до таких самих наслідків
	неправомірне використання таких коштів або активів, тобто витрачання на інші цілі, ніж це було обумовлено цільовим призначенням, що завдає шкоди фінансовим інтересам Союзу
будь-яка дія чи бездіяльність щодо доходів, крім тих, що формуються за рахунок власних ресурсів ПДВ	використання або надання неправдивих, невірних або неповних тверджень чи документів, наслідком чого є незаконне зменшення ресурсів бюджету ЄС або бюджетів, управління якими здійснюється Союзом або від його імені
	не розкриття інформації в порушення конкретного зобов'язання, що призводить до таких самих наслідків
	неправомірне використання законно отриманої вигоди, що призводить до таких самих наслідків
будь-яка дія чи бездіяльність, учинені за допомогою транскордонних шахрайських схем щодо доходів, що формуються за рахунок власних ресурсів ПДВ	використання або надання неправдивих, невірних або неповних звітів чи документів щодо ПДВ, наслідком чого є зменшення ресурсів бюджету ЄС
	не розкриття інформації про ПДВ у порушення конкретного зобов'язання, що призводить до таких самих наслідків
	надання вірних звітів щодо ПДВ з метою шахрайського приховування несплати або неправомірного створення прав на відшкодування ПДВ

Джерело: складено за матеріалами [11].

Додаток 21

Принципи функціонування аудиторських комітетів у Великій Британії

(визначені у вказівках Казначейства «Корпоративне управління в центральних урядових департаментах: Кодекс належної практики»)

Принципи	Зміст принципу	Примітки
1	2	3
Незалежність та об'єктивність аудиторського комітету	Передбачає, що до складу комітету має входити принаймні три незалежних члени, також кожен його член повинен добре розуміти цілі та пріоритети державного органу	Засідання комітету на регулярній основі відвідують бухгалтер і фінансовий директор, а також керівник підрозділу внутрішнього аудиту, менеджер з ризиків (якщо в установі є така окрема функція) та зовнішній аудитор
Володіння відповідними навичками членами аудиторського комітету	Передбачає, що аудиторський комітет повинен володіти широким спектром навичок і досвідом у зазначеній сфері. Усі члени комітету повинні пройти навчання, щоб зрозуміти специфіку діяльності державного органу	Це сприятиме ефективному функціонуванню та наданню керівництву необхідної підтримки щодо управління, внутрішнього контролю, управління ризиками, достовірності фінансової звітності державного органу. Для цього, принаймні один член комітету повинен мати відповідний фінансовий досвід, достатній для того, щоб він міг компетентно аналізувати фінансову звітність та надавати поради щодо управління
Підтримка керівництвом роботи аудиторського комітету	Передбачає, що підтримка здійснюється шляхом перегляду повноти та надійності гарантій (оцінок) систем управління, внутрішнього контролю та повноти фінансової звітності	Для цього комітет має розглянути, наскільки добре здійснюються такі оцінки, виходячи із стратегічних цілей установи та пов'язаних з ними ризиків і відповідних заходів контролю. Корисним інструментом для комітету в такій роботі є Модель 3-х ліній, розроблена Міжнародним інститутом внутрішніх аудиторів. Комітет має бути проактивним і може ініціювати проведення додаткових оцінок для надання впевненості (у разі якщо комітетом визначено важливі та ризикові сфери діяльності, щодо яких не проводились оцінки). Водночас комітет повинен також переконатися у тому, що недоліки, виявлені в результаті таких оцінок, були усунені

1	2	3
Визначеність та узгодженість обсягу роботи аудиторського комітету	Передбачає, що обсяг роботи аудиторського комітету має бути формально визначений у відповідному положенні, яке погоджується керівництвом і оприлюднюється	
Комунікація з усіма ключовими зацікавленими сторонами.	Передбачає, що аудиторський комітет має ефективно комунікувати з усіма ключовими зацікавленими сторонами (керівництвом установи, керівником підрозділу внутрішнього аудиту, зовнішнім аудитором та іншими зацікавленими сторонами)	Після кожного засідання комітет має звітувати перед керівництвом щодо підсумків засідання, проведеної комітетом роботи та готувати релевантні поради. Комітет також має надавати річний звіт, який охоплює думку комітету щодо систем управління, внутрішнього контролю, управління ризиками, повноти та достовірності фінансової звітності, якості внутрішнього та зовнішнього аудиту, оцінку комітетом власної ефективності та будь-які питання, які потребують уваги керівництва

Джерело: складено за матеріалами [21].

Додаток 22

ЗРАЗОК
ПОЛОЖЕННЯ ПРО АУДИТОРСЬКИЙ КОМІТЕТ

ЗАТВЕРДЖУЮ

_____ _____ _____
число місяць рік
_____ підпис

І. Загальні положення

1. Аудиторський комітет (далі – Комітет) є постійно діючим консультативно-дорадчим органом, створеним при _____
(назва державного органу)

з метою проведення фахових консультацій та розгляду питань, пов'язаних зі здійсненням діяльності з внутрішнього аудиту та підготовки рекомендацій щодо її удосконалення.

1.1. Основним завданням Комітету є підтримка розвитку діяльності з внутрішнього аудит в _____, яка забезпечується шляхом:
(назва державного органу)

1) сприяння:

− організаційній і функціональній незалежності підрозділу внутрішнього аудиту;

− створенню належних умов для здійснення внутрішнього аудиту, у тому числі забезпечення достатньої кількості ресурсів для провадження діяльності з внутрішнього аудиту;

− недопущенню обмежень для організації роботи підрозділу внутрішнього аудиту, усуненню умов щодо перешкоджання виконанню керівником або працівниками підрозділу внутрішнього аудиту їх обов'язків та втручання у їх діяльність посадових або інших осіб;

2) обговорення:

– результатів діяльності підрозділу внутрішнього аудиту;

– результатів внутрішньої та зовнішньої оцінки якості внутрішнього аудиту;

– інших питань, пов'язаних із провадженням діяльності з внутрішнього аудиту в _____, у тому числі за ініціативою керівника _____ або керівника підрозділу внутрішнього аудиту;
(назва державного органу)

3) розгляду стану вжиття керівником _____, його територіального органу та/або бюджетної установи, яка належить до сфери його управління, відповідних заходів за результатами здійснення внутрішнього аудиту;

4) надання пропозицій щодо удосконалення діяльності з внутрішнього аудиту.

1.2. У своїй діяльності Комітет керується законами України, а також указами Президента України і постановами Верховної Ради України, прийнятими відповідно до Конституції та законів України, постановою Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 № 1001 «Деякі питання здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту» та затвердженим нею Порядком, іншими актами Кабінету Міністрів України, вимогами Стандартів внутрішнього аудиту, Кодексом етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту, цим Положенням, внутрішніми розпорядчими документами _____.
(назва державного органу)

ІІ. Повноваження Комітету

2.1. Комітет відповідно до покладених на нього завдань уповноважений:

1) аналізувати діяльність, ресурси та організаційну структуру підрозділу внутрішнього аудиту з метою недопущення будь-яких обмежень для організації роботи підрозділу внутрішнього аудиту, а також для оцінювання наявних / потенційних конфліктів інтересів;

2) розглядати:

− питання щодо організаційної та функціональної незалежності підрозділу внутрішнього аудиту на підставі інформації від підрозділу внутрішнього аудиту або зовнішніх експертів;

− звіти про діяльність підрозділу внутрішнього аудиту;

− питання про результати внутрішнього та зовнішнього оцінювання діяльності підрозділу внутрішнього аудиту щодо відповідності вимогам Стандартів, Кодексу етики, інших законодавчих актів;

− проблемні питання, які виникають під час здійснення внутрішніх аудитів;

3) надавати пропозиції щодо необхідності вжиття заходів для забезпечення незалежності підрозділу внутрішнього аудиту та удосконалення його роботи;

4) здійснювати запити на інформацію, необхідну для виконання Комітетом своїх повноважень;

5) запрошувати керівника та/або працівників підрозділу внутрішнього аудиту на засідання Комітету;

6) готувати звіт про результати діяльності Комітету та оприлюднювати його на офіційному вебсайті _____.

(назва державного органу)

ІІІ. Склад та формування Комітету

3.1. Керівник _____ своїм рішенням утворює Комітет, затверджує це Положення, персональний склад Комітету та призначає голову Комітету.

3.2. Кількість членів Комітету складає_____ осіб (з урахуванням голови Комітету), з них _незалежних експертів.

3.3. Керівник підрозділу внутрішнього аудиту подає керівнику _____пропозиції щодо персонального складу Комітету.

3.4. Керівник і працівники підрозділу внутрішнього аудиту не входять до складу Комітету, але обов'язково запрошуються на його засідання.

IV. Права та обов'язки членів Комітету

4.1. Для виконання покладених на Комітет повноважень члени Комітету мають право:

1) брати участь в обговоренні питань, що розглядаються на засіданні Комітету, подавати свої пропозиції;

2) брати участь у голосуванні з правом голосу на засіданнях Комітету;

3) пропонувати включити до порядку денного питання, що належить до повноважень Комітету;

4) вносити пропозиції щодо запрошення на засідання Комітету керівників та працівників структурних підрозділів _____, його територіальних органів, підприємств (у тому числі суб'єктів господарювання, державна частка у статутному капіталі яких перевищує 50 відсотків чи становить величину, яка забезпечує державі право вирішальноговпливу на господарську діяльність таких суб'єктів господарювання), установ та організацій, що належать до сфери управління _____;

5) викласти в письмовій формі свою окрему думку та долучити її до протоколу Комітету;

6) отримувати на запити необхідну інформацію або будь-яке інше сприяння, пов'язане з діяльністю Комітету, від керівництва _____, працівників підрозділу внутрішнього аудиту, керівників структурних підрозділів, його територіальних органів, підприємств (у тому числі суб'єктів господарювання, державна частка у статутному капіталі яких перевищує 50 відсотків чи становить величину, яка забезпечує державі право вирішального впливу на господарську діяльність таких суб'єктів господарювання), установ та організацій, що належать до сфери управління _____;

7) за рішенням Комітету проводити робочі зустрічі із працівниками підрозділу внутрішнього аудиту;

8) мають інші права, пов'язані з діяльністю Комітету:

_____

4.2. Члени Комітету зобов'язані:

1) бути присутніми на засіданнях Комітету і не пропускати їх без поважних причин;

2) бути незалежними та об'єктивними під час виконання своїх повноважень, визначених цим Положення;

3) надавати пропозиції та рекомендації для розгляду на засіданні Комітету;

4) підтримувати свою бездоганну ділову репутацію;

5) вживати заходи щодо забезпечення збереження інформації з обмеженим доступом, яка стала їм відома у зв'язку із здійсненням ними повноважень, відповідно до цього Положення;

6) інші обов'язки, пов'язані з діяльністю Комітету:

_____

(зазначити, які саме обов'язки)

V. Права та обов'язки голови Комітету

5.1. Голова Комітету здійснює загальне керівництво діяльністю Комітету, визначає порядок його роботи та головує на засіданнях Комітету.

5.2. Голова Комітету, крім покладених на нього прав та обов'язків як члена Комітету, має право:

1) підписувати запити на інформацію від імені Комітету та звіти про результати діяльності Комітету;

2) скликати засідання Комітету;

3) давати доручення членам Комітету на підготовку матеріалів для розгляду на засіданні Комітету та визначати строки їх подання;

4) виключати з порядку денного засідання Комітету питання, що підготовлені несвоєчасно або неякісно, та в інших випадках;

5) призначати із персонального складу Комітету відповідального за підготовку звіту про результати діяльності Комітету;

6) виконувати інші повноваження, пов'язані з діяльністю Комітету:

_____

(зазначити які саме повноваження)

5.3. Голова Комітету зобов'язаний:

1) проводити засідання Комітету не рідше _____разів на рік;

2) призначати дату і час, затверджувати порядок денний засідань Комітету та очолювати їх;

3) підписувати протоколи засідань Комітету;

4) призначати секретаря Комітету;

5) подавати на розгляд керівнику _____ пропозиції та відповідні матеріали з питань, розглянутих Комітетом;

6) звітувати керівнику _____ про роботу Комітету;

7) забезпечувати якісне та повне виконання Комітетом завдань і функцій, визначених цим Положенням;

8) виконувати інші функції для забезпечення діяльності Комітету:

_____(зазначити, які саме функції)_____

VI. Організація роботи Комітету

6.1. Організаційне та матеріально-технічне забезпечення діяльності Комітету здійснюється _____.

(назва державного органу)

6.2. Комітет організовує свою роботу шляхом проведення засідань. На засідання Комітету можуть бути запрошені керівництво _____, керівники та працівники структурних підрозділів, його територіальних органів, підприємств (у тому числі суб'єктів господарювання, державна частка у статутному капіталі яких перевищує 50 відсотків чи становить величину, яка забезпечує державі право

вирішального впливу на господарську діяльність таких суб'єктів господарювання), установ та організацій, що належать до сфери управління _____, внутрішні та зовнішні експерти, незалежні консультанти тощо.

6.3. Засідання Комітету проводиться відповідно до порядку денного.

6.4. Засідання Комітету є правомочним у разі присутності на ньому не менше двох третіх його членів.

6.5. Засідання Комітету веде його голова. У разі тимчасової відсутності голови Комітету члени Комітету на початку засідання обирають з числа своїх членів особу, яка тимчасово, на визначений строк виконуватиме обов'язки голови Комітету.

6.6. Засідання Комітету скликаються за дорученням голови Комітету або за ініціативи більшості членів Комітету.

6.7. На засіданні Комітету кожному з членів Комітету та запрошеним особам надається можливість для виступу.

6.8. Рішення Комітету приймається відкритим голосуванням простою більшістю голосів його членів, присутніх на засіданні. У разі рівного розподілу голосів питання вноситься на розгляд керівнику.

6.9. Пропозиції та рекомендації, прийняті на засіданні Комітету, оформляються протоколом.

6.10. Для підготовки матеріалів, пов'язаних з діяльністю Комітету, призначається секретар Комітету.

Секретар Комітету:

1) готує порядок денний засідання Комітету з урахуванням пропозицій членів Комітету; здійснює оперативне інформування засобами_____ членів
(зазначити, якими засобами)

Комітету стосовно організаційних питань діяльності Комітету, доводить затверджений головою Комітету порядок денний засідань до відома членів Комітету та запрошених на засідання Комітету;

2) подає членам Комітету матеріали з питань, внесених на розгляд Комітету;

3) оформляє протоколи засідань Комітету та підписує їх.

У протоколі засідання Комітету коротко викладається зміст виступів членів Комітету та запрошених осіб, пропозиції та рекомендації, надані під час засідання Комітету, а також результати поіменного голосування тощо. Окрема думка члена Комітету, якщо він голосував проти або утримався з питань, що обговорювалися на засіданні Комітету, може викладатися в письмовій формі та додаватися до протоколу засідання Комітету;

4) готує список розсилання протоколу Комітету та подає його на підпис голові Комітету разом із протоколом;

5) доводить до відома учасників засідання протоколи Комітету відповідно до списку розсилання засобами _____;
(зазначити, якими засобами)

6) виконує інші функції, пов'язані з діяльністю Комітету:

_____
(зазначити, які саме функції)

VII. Прикінцеві положення

6.1. Проєкт цього Положення розробляється Комітетом, розглядається на засіданні Комітету та схвалюється простою більшістю голосів його членів, присутніх на засіданні, і подається на розгляд керівнику.

6.2. Зміни до цього Положення вносяться у порядку його затвердження.

Голова Комітету _____ _____
(підпис) (прізвище)

Навчальне видання

Внутрішній фінансовий аудит

Навчальний посібник

Укладачі	*В. М. Краєвський,* *Т. М. Міщенко*
Відповідальний за випуск	*Н. Б. Добрянська*
Редактори	*М. П. Клименко,* *М. М. Грабарчук*
Форматування та комп’ютерна верстка	*Д. П. Завальніцька*

Здано до друку 25.12.2025. Формат 29,7 × 41,99
Папір офсетний № 1. Гарнітура «Times New Roman»
Ум. друк. арк. 10.3
Наклад 300 прим. Замовлення № 1139

Підготовлено до друку науково-організаційним відділом
Державного податкового університету
08205, вул. Університетська, 31, м. Ірпінь, Київська область,
Україна

Свідоцтво про внесення суб’єкта видавничої справи
до державного реєстру видавців, виготовлювачів і
розповсюджувачів видавничої продукції
Серія ДК № 7669 від 20.09.2022