

ВНУТРІШНІЙ АУДИТ: ВІД ТЕОРІЇ ДО ПРАКТИКИ



*Практичний посібник для
розпорядників бюджетних коштів місцевих бюджетів*

Матеріали розроблено експертами Проекту «ЄС для підсилення державних фінансових систем місцевих урядів» за підтримки Європейського Союзу.

Внутрішній аудит (далі - ВА) в органах державного сектора є одним із базових компонентів європейської моделі державного внутрішнього фінансового контролю (Public Internal Financial Control – PIFC). Згідно із вимогами законодавства України ВА повинен бути впроваджений у діяльність розпорядників бюджетних коштів як державного бюджету, так і місцевих бюджетів для підвищення рівня прозорості в управлінні бюджетними коштами, управлінської підзвітності керівників різних рівнів, їх відповідальності за забезпечення ефективної діяльності бюджетної установи.

ВА є новою функцією для бюджетної сфери на місцевому рівні, яка призначена попередити будь-які негативні події у досягненні запланованих результатів по всіх напрямках діяльності бюджетних установ, не допустити порушення у роботі, а також виявити потенціал їх розвитку.

Хто ж такий внутрішній аудитор розпорядника бюджетних коштів місцевого бюджету? Які знання йому потрібні? В чому полягає користь для керівника бюджетної установи місцевого бюджету впровадження функції ВА? Чи існують вимоги нормативно-правової бази із запровадження ВА на місцевому рівні?

На всі ці питання надано відповіді у Практичному посібнику.

Основна мета цього Практичного посібника – озброїти керівників, внутрішніх аудиторів та інший персонал бюджетних установ як актуальними знаннями з теорії ВА у державному секторі, в т. ч. Міжнародних стандартів ВА, так і практичними рекомендаціями щодо порядку організації і функціонування служби ВА.

ЗМІСТ

Перелік скорочень, що використовуються в Посібнику	5
ВСТУП	6
РОЗДІЛ 1. Внутрішній аудит – як невід’ємна складова реформи з децентралізації влади	8
РОЗДІЛ 2. Зобов’язання України перед ЄС щодо впровадження внутрішнього аудиту	10
РОЗДІЛ 3. Міжнародні стандарти та цінність діяльності з внутрішнього аудиту	12
РОЗДІЛ 4. Основи внутрішнього аудиту у публічному секторі за міжнародними стандартами	16
РОЗДІЛ 5. Регламентація діяльності внутрішнього аудиту в Україні	18
РОЗДІЛ 6. Досвід інших країн щодо послідовності заходів та методологічних підходів по впровадженню внутрішнього аудиту	22
РОЗДІЛ 7. Висновки по організації внутрішнього аудиту розпорядниками бюджетних коштів місцевих	26

Перелік скорочень, що використовуються в Посібнику

- ✚ **БКУ** – Бюджетний кодекс України
- ✚ **ВА** – внутрішній аудит
- ✚ **ВК** – внутрішній контроль
- ✚ **ДФК** – державний фінансовий контроль
- ✚ **ДВФК** – державний внутрішній фінансовий контроль
- ✚ **ЄС** – Європейський Союз
- ✚ **КМУ** – Кабінет Міністрів України
- ✚ **Концепція** – Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю
- ✚ **МФУ** – Міністерство фінансів України
- ✚ **СУДФ** – система управління державними фінансами
- ✚ **ISSAI** – Міжнародні стандарти роботи вищих аудиторських інституцій
- ✚ **INTOSAI** – Міжнародна організація вищих органів аудиту
- ✚ **INTOSAI GOV 9100** – Керівництво по стандартах внутрішнього контролю в державному секторі
- ✚ **ОЕСР** – міжнародна організація економічного співробітництва та розвитку
- ✚ **РЕМPAL** – Міжнародне практикуюче професійне співтовариство по вивченню та обміну досвідом з управління державними фінансами, створене у 2006 році за підтримки Світового банку
- ✚ **IPPF (МСПП)** – Міжнародні стандарти професійної практики (International Professional Practices Framework)
- ✚ **постанова КМУ № 1001** – постанова Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 № 1001 «Деякі питання здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту»

У будь-якій розвинутій демократичній державі довіра суспільства до місцевих органів влади, насамперед, залежить від їх якості та ефективності надання населенню адміністративних, соціальних та інших законодавчо визначених послуг. Саме для оцінки їх діяльності і попередження порушень та недоліків у роботі створюється ВА (згідно з моделлю європейського зразка).

Запровадження належного рівня ВА сприяє підвищенню ефективності роботи кожного розпорядника бюджетних коштів місцевих бюджетів, а також повноті та якості виконання усіх функцій, покладених на нього. Це, в свою чергу, сприяє законному, цільовому й ефективному використанню коштів місцевих бюджетів, а також створенню прозорої та результативної системи державного управління та місцевого самоврядування, спрямованої на підвищення якості послуг, що надаються, та добробуту громадян.



Становлення і розвиток функції ВА в органах місцевого самоврядування - це не лише складова частина заходів реформи з децентралізації влади, а й вимога закону.

На жаль, на сьогодні, функція ВА розпорядниками коштів місцевих бюджетів не виконується, так як це передбачено законодавством.

Більшість бюджетних установ місцевих бюджетів не дотримуються вимог бюджетного законодавства щодо організації та здійснення як ВК, так і ВА, оскільки вважають їх такими, що носять рекомендаційний характер щодо органів місцевого самоврядування.

Значана частина бюджетних установ, у яких реалізується функція ВА, має хибну думку стосовно сутності ВА, його ролі і користі для діяльності бюджетної установи. Вони сприймають ВА як:

1) **ревізію або аудит**, що:

- проводиться внутрішніми аудиторами у бюджетних установах по аналогії з заходами органів Державної аудиторської служби (нині – Офіс фінансового контролю) та Рахункової палати;
- направлений лише на перевірку цільового використання бюджетних коштів, виконання норм бюджетного законодавства, достовірності бухгалтерського обліку та звітності;
- встановлює порушення, які стали наслідком лише невиконання окремими працівниками вимог нормативно-правових актів, основна частина яких стосується несуттєвих помилок у документації чи процедурах;
- вирішує постфактум окремі проблеми, що вже існують у діяльності бюджетної установи, а не попереджає їх.

або як:

2) **ВК**, який проводиться відповідним персоналом у рамках основних своїх повноважень, визначених керівником, у більшості випадків, відносно фінансово-господарської діяльності бюджетної установи.

Водночас ВА - це діяльність спрямована на:

- удосконалення системи управління, внутрішнього контролю;
- запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів;
- запобігання виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності розпорядника бюджетних коштів і підприємств, установ та організацій, що належать до сфери його управління;
- надання незалежних висновків і рекомендацій щодо усунення або нейтралізації ризиків на шляху досягнення стратегічних та/або операційних цілей.

Результати аналізу інформації щодо реального стану справ із впровадження функції ВА на місцевому рівні, проведеного експертами Проекту LOGICA, засвідчили, що функціонування служб ВА (підрозділів ВА, спеціалістів з ВА) не відповідає основним принципам ДВФК, які встановлені вітчизняним законодавством. ВА у цих бюджетних установах проводиться формально і не послідовно, без дотримання встановлених стандартів з планування роботи, її виконання і складання відповідної звітності тощо.



Довідково: Від загальної кількості опитуваних структурні підрозділи з ВА створено лише у 0,5% місцевих органів влади та 0,4% розпорядників коштів. Посади спеціалістів з ВА введено лише у 42 розпорядниках бюджетних коштів із 18657 опитуваних. У 126 розпорядниках бюджетних коштів із 18657 обов'язки з виконання функцій ВА покладено на посадових осіб, які здійснюють інші функції, що є недотриманням положення постанови Кабміну від 28.09.2011 р. № 1001 (із змінами) у частині: недопущення виконання інших функцій, не пов'язаних із здійсненням ВА; організаційної, функціональної незалежності внутрішнього аудитора.

Для того, щоб ВА був запроваджений у діяльність бюджетних установ місцевих бюджетів, керівникам та іншим фахівцям залученим до організації ВА, необхідно знати і розуміти:

- причини зміни ідеології державного фінансового контролю в умовах реформи децентралізації влади;
- зобов'язання України щодо впровадження ВА у публічному секторі;
- міжнародні стандарти та практичні рекомендації з ВА;
- вимоги нормативно-правових актів з питань ВА.

Розкриття цих питань представлено у наступних розділах.



Розділ 1. ВА – як невід’ємна складова реформи з децентралізації влади

ВА є відносно новою функцією для розпорядників бюджетних коштів місцевих бюджетів України, яку вони ще тільки починають опановувати на практиці.

Слід зазначити, що у багатьох країнах актуальність запровадження ВА на місцевому рівні підвищувалася також під час реалізації реформи з децентралізації влади. Це пояснюється тим, що політика децентралізації передбачає не тільки передачу фінансового ресурсу на місця, а й встановлення максимально прозорого контролю за діяльністю бюджетних установ і підзвітності їх керівників перед громадськістю за досягнення запланованих результатів, забезпечення захисту інтересів органів місцевого самоврядування. Адже для забезпечення належного управління фінансовими ресурсами місцевих бюджетів в сучасних умовах недостатньо лише дотримуватися законів. Необхідно навчитися правильно «рухатися» у бік досягнення стратегічних і операційних цілей бюджетної установи, постійно здійснювати моніторинг виконання запланованих заходів, своєчасно корегувати їх, у разі необхідності, і оцінювати якість отриманих результатів.

Одним із перевірених інструментів для вирішення цих завдань в умовах децентралізації влади є ВА, який:

- **визначає події**, що можуть спричиняти ризики у досягненні цілей діяльності бюджетної установи, здійснює їх оцінку, надає рекомендації керівнику щодо їх уникнення;
- **забезпечує оцінку ефективності діяльності** бюджетної установи і, зокрема, бюджетного процесу;
- **встановлює дієвість та актуальність ВК** на різних напрямках діяльності.

По суті ВА є системою «раннього попередження» можливих помилок і порушень за всіма напрямками і етапами діяльності розпорядника бюджетних коштів місцевих бюджетів (планування, реалізація стратегічних та операційних планів, тощо). І виконуючи саме ці завдання, ВА побічно також сприяє підвищенню рівня законності та обґрунтованості управлінських рішень, а отже, безпосередньо забезпечує стабільність діяльності розпорядника бюджетних коштів місцевого бюджету.

Шлях реалізації реформи у сфері ДВФК, зокрема ВА, розпорядниками бюджетних коштів місцевих бюджетів є доволі складним і довгим не тільки для України, а й для багатьох інших країн.

За оцінкою PEMPAL¹ у країнах, які входять у це співтовариство, ВА в публічному секторі був введений на вимогу донорів та/або Європейського союзу (далі - ЄС). Лише в рідкісних випадках ВА впроваджувався за запитом керівників організацій публічного сектора. Тому ступінь розвитку ВА та його зрілість у кожній країні широко варіюються.

¹ Керівництво PEMPAL по ВА: демонстрація та вимірювання додаткової цінності, 2019. <https://www.pempal.org/ru/knowledge-product-list>



До відома: Практикуюче співтовариство PEMPAL, створене у 2006 році при підтримці Світового банку. Одним із основних завдань співтовариства є методологічна підтримка реформ, зокрема і по ВА у публічному секторі, у різних країнах світу.

Учасниками Співтовариства PEMPAL є спеціалісти-практики із управління публічними фінансами 23 країн Європи і Центральної Азії, в т. ч. і з України (https://www.pempal.org/sites/pempal/files/pempal-2017-18_ru_pages_3-08.pdf).

Аналогічно розвивається ситуація із впровадженням ВА на місцевому рівні в Україні.

У багатьох країнах світу, в міру запровадження ВА у публічному секторі, як невід'ємної частини реформи децентралізації влади, постало питання вироблення єдиних підходів до провадження ВА. Зазначене стало однією із причин стандартизації ВА у публічному секторі.

Країни, що недавно прийняли рішення стосовно впровадження системи ДВФК, і зокрема ВА, мають можливість скористатися передовими міжнародними практиками, які допоможуть розпорядникам бюджетних коштів місцевих бюджетів краще зрозуміти сутність і методи ВА, а також застосовувати на практиці основні його принципи.

Напрацьований досвід в інших країнах по впровадженню ВА є дуже корисним для України, оскільки дає можливість уникнути тих проблем, які країни пройшли у ході його впровадження, зокрема і на місцевому рівні.



Розділ 2. Зобов'язання України перед ЄС щодо впровадження ВА

Радою Європи і Комітетом міністрів ЄС запропоновано країнам ЄС враховувати **Керівні принципи для органів місцевої і регіональної влад**, ухвалені Рекомендацією Комітету міністрів Ради Європи Rec(2004)1 про фінансове й бюджетне управління на місцевому і регіональному рівнях (прийнята 8 січня 2004 року на 867-му засіданні заступників міністрів), які передбачають розробку та впровадження у загальну практику діяльності місцевих органів влади функцію ВА, оцінку ефективності ВК і застосування зовнішнього аудиту.

Оскільки Україна взяла курс на євроінтеграцію, вона має зобов'язання перед ЄС і вживає заходів для поступового приведення національного законодавства у відповідність із законодавством ЄС у сфері управління державними фінансами, зокрема у сфері ДВФК на місцевому рівні.

Так, підписання Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони (далі – Угода про асоціацію)² та виконання завдань з її імплементації вимагають від уряду України зміни підходів як до системи управління державними фінансами³ (далі – СУДФ) загалом, так і до ДВФК, зокрема. Головну роль в європейській моделі ДВФК відведено саме внутрішньому аудиту, метою якого є оцінка ефективності системи ВК в державному органі.



*До відома: Понятійну базу ДВФК визначено Концепцією розвитку державного внутрішнього фінансового контролю¹ (далі – Концепція), яка узгоджується з вимогами ЄС до державного сектора, що містяться в розділі *acquis communautaire* (розділ 32), та базових документах Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI). ДВФК відповідно до цієї Концепції розглядається як сукупність трьох складових: ВК, ВА та їх гармонізації з міжнародними стандартами. Також у Концепції акцентовано увагу на тому, що базовою складовою ефективною системи ДВФК є чітке розмежування між ВК та ВА.*

Співробітництво з ЄС у цьому напрямі передбачає обмін інформацією, досвідом, найкращою практикою та побудову в Україні надійних систем ВК і ВА, що базуються на міжнародних стандартах та відповідають принципам підзвітності, прозорості, економності, ефективності й результативності (ст. 347 Угоди про асоціацію).

² Угоду ратифіковано із заявою Законом № 1678-VII від 16.09.2014 https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011

³ Склад публічних (державних) фінансів визначається у Законі України “Про відкритість використання публічних коштів”, згідно з яким до публічних коштів належать кошти державного бюджету України та місцевих бюджетів;

З набранням 1 вересня 2017 р. чинності в повному обсязі Угоди про асоціацію питання досягнення відповідності системи ДВФК України європейським і світовим стандартам стало одним із секторальних питань, які підлягатимуть щорічному моніторингу та оцінюванню з боку ЄС. Надалі стан впровадження європейської моделі ДВФК в цілому і ВА, зокрема, у країні, кандидаті на вступ до ЄС, підлягатиме зовнішній оцінці з боку Європарламенту, Європейської комісії, Європейського суду аудиторів (далі – європейські інституції).

При здійсненні зовнішньої оцінки стану впровадження ВА у публічному секторі європейськими інституціями застосовується моніторинговий механізм за критеріями, розробленими SIGMA у «Принципах державного управління»⁴ (далі – Принципи). Принципи були розроблено для країн, які прагнуть вступу до ЄС і отримують допомогу в рамках механізму надання допомоги ЄС країнам на етапі, що передуює вступу.

У Принципах в сфері управління державними фінансами міститься 8 ключових вимог та 16 принципів, що відповідають міжнародним стандартам та нормативній базі ЄС.



Однією із ключових вимог є:

Функція внутрішнього аудиту запроваджена у всьому публічному секторі, внутрішній аудит проводиться відповідно до міжнародних стандартів.

Дана ключова вимога передбачає, що країни забезпечать дотримання наступних принципів:

Принципу 8: Правила проведення ВА відображають міжнародні стандарти, а їхнє застосування бюджетними організаціями відповідає законодавству, що регулює державне управління та управління державними фінансами.

Принципу 9: Кожна бюджетна організація здійснює ВА згідно з загальними програмними документами щодо ВА відповідно до типу організації.



⁴ «Принципи державного управління, Видання 2017 р., SIGMA

Розділ 3. Міжнародні стандарти та цінність діяльності з ВА

Тенденції розвитку ВА на місцевому рівні в інших країнах свідчать, що законодавці, уряд більшості країн продовжують процес формування та моделювання функції ВА, виходячи із своїх конкретних умов в країні, та з дотриманням певних національних правил, які розроблюються відповідно до Міжнародних стандартів професійної практики (МСПП, International Professional Practices Framework (далі -IPPF)).

Зазначені стандарти, розроблені Міжнародним Інститутом внутрішніх аудиторів (далі –Стандарти ІІА), об'єднують найбільш ефективні міжнародні практики, та є загальним керівництвом для публічного сектора будь-якої країни щодо визначення термінології, організації та управління ВА.



IPPF (МСПП) – структура стандартів міжнародної професійної практики, яка включає в себе:

- ⇒ **Обов'язкове керівництво, до якого входять три обов'язкових елементи:**
 - Визначення ВА (мета, характер, обсяг і зміст ВА)
 - Міжнародні стандарти професійної практики ВА (стандарти, викладені як принципи проведення ВА)
 - Кодекс етики (принципи і очікування, що визначають поведінку осіб при проведенні ВА).
- ⇒ **Рекомендоване керівництво, яке складається з трьох рекомендованих елементів ВА, що описують практики для ефективного впровадження Обов'язкового керівництва:**
 - Керівництво по застосуванню (практичні рекомендації щодо підходів, методології або окремих аспектів ВА)
 - Додаткове керівництво (детальні практичні рекомендації, опис процесу, прийомів і технік ВА, програм і покрокових підходів до здійснення аудиторських процедур)
 - Аналітичні записки (пояснення суттєвих питань корпоративного управління, управління ризиками, ВК і визначення ролі та меж відповідальності внутрішнього аудитора).



До відома: Сьогодні існує український переклад міжнародних Стандартів професійної практики внутрішнього аудиту у редакції 2017 року., здійснений ВГО «Інститут внутрішніх аудиторів України», який міститься на сайті https://www.iaa.org.ua/?page_id=189



Стандарти ІІА:

- **мають універсальний характер**, в результаті чого внутрішні аудитори повсюди можуть «говорити» однією професійною мовою;
- **їх дотримання є істотною умовою виконання міжнародних зобов'язань** країнами при запровадженні ВА у державному секторі.



Стандарти INTOSAI

У сфері державного аудиту стандарти INTOSAI є свого роду «Біблією» для всіх країн, її заповідей варто дотримуватися та прагнути досягти для створення власних стандартів, методології, визначення аудиторських підходів та інституційного розвитку. Їх особливістю є те, що предметами контролю є не тільки фінансові питання, а навіть питання, пов'язані з ризиками всієї діяльності об'єкту контролю. Такі самі підходи в INTOSAI і до предметів аудиту – як внутрішнього, так і зовнішнього.

Стандарти INTOSAI щодо ВК, у т. ч. ВА, включені до тематичного блоку стандартів для належного врядування – INTOSAI GOV, а саме INTOSAI GOV 9100 – 9199. Серед цих стандартів представлено **INTOSAI GOV 9140: Внутрішній аудит: незалежність в публічному секторі (далі Стандарт 9140)**⁵. В ньому визначено, що **ВА публічного сектору** – це елемент основи належного доброго державного управління.

Стандарт 9140 акцентує увагу на необхідності забезпечення **незалежності ВА**. Також він визначає **додаткові** (до критеріїв у MCA 610, ISSAI 1610) **вимоги до служби ВА, зокрема:**

- функція ВА у публічному секторі повинна бути закріплена у законодавстві або регуляторному акті;
- підзвітна вищому керівництву,
- результати ВА повинні повідомлятися як вищому керівництву, так і особам, яким доручено управляти відповідною сферою діяльності;
- має бути організаційно відокремлена від інших структурних підрозділів та управлінських функцій, що підлягають контролю з боку внутрішніх аудиторів;
- відсторонена від політичного тиску при проведенні ВА та звітуванні про його результати;
- заборона персоналу, що виконує функцію ВА, перевіряти діяльність (функції, процеси операції), за які вони раніше несли відповідальність з метою виключення конфлікту інтересів;
- представлення об'єктивних висновків, не побоюючись політичних репресій.

Отже, розбудова дієвої та ефективної системи ВА у державному секторі інших країн базується на керівних принципах міжнародних професійних стандартів та кращих практиках ЄС.

⁵INTOSAI GOV 9140 Internal Audit Independence in the Public Sector. URL: <http://www.issai.org/issai-framework/intosaigov.htm>

Україні, яка впроваджує ВА у державному секторі, варто скористатися накопиченим міжнародним досвідом у цій сфері та дотримуватися керівних принципів міжнародних професійних стандартів.



Фактори успіху, що впливають на цінність ВА для діяльності розпорядника бюджетних коштів місцевих бюджетів.

РЕМПАЛ сформулював вісім найважливіших чинників успіху, що впливають на результативність заходів, виконуваних службами ВА в країнах РЕМПАЛ, і відповідно на їх здатність фактично створювати додаткову цінність (приносити користь) для діяльності розпорядника бюджетних коштів. До них належать:

- 1) **особлива позиція підрозділів ВА** з точки зору фінансової та структурної незалежності, а також підзвітності виключно керівнику бюджетної установи. Зазначена вимога пояснюється тим, що у разі виконання внутрішнім аудитором інших функцій, йому не представляється можливим давати адекватну і незалежну оцінку діяльності, у якій він приймав участь;
- 2) **ступінь та якість контролю і підтримки ВА** з боку аудиторського комітету і центрального підрозділу з гармонізації (там, де вони існують);
- 3) **розуміння менеджерами** (керівниками структурних підрозділів) **ролі ВА** та його потенційних переваг для них;
- 4) **ступінь розуміння внутрішніми аудиторами** тієї діяльності, аудит якої проводять;
- 5) **компетентність персоналу**, що виконує роботу з ВА;
- 6) **якість виконаної аудиторської роботи**;
- 7) **ефективність інформування о результатах ВА і рекомендаціях** по удосконаленню коригуючих дій;
- 8) **рівень задоволення замовників** (керівників бюджетних установ або аудиторського комітету) якістю аудиторської послуги чи консультування.



***До відома:** З метою підтримки і розвитку діяльності ВА співтовариством РЕМПАЛ відповідно до міжнародних стандартів розроблено в 2012 році посібник «Модель керівництва по передовій практиці ВА»¹ як загальний довідник, що призначений сприяти спеціалістам з ВА державного сектора різних країн у розробці схожих документів у своїх організаціях. Також співтовариством РЕМПАЛ розроблено для практичного застосування внутрішніми аудиторами різних країн наступні матеріали:*

- *Модель керівництва щодо безперервного професійного розвитку і передової практики;*
- *Сукупність знань з ВА;*
- *Посібник по оцінці ризиків при плануванні аудита;*
- *Концепція RIFIX (Відношення між ВА, фінансовою інспекцією і зовнішнім аудитом).*

Отже, запровадження функції ВА на якісному професійному рівні однозначно буде приносити користь розпоряднику бюджетних коштів і сприятиме удосконаленню його діяльності. Але слід розуміти, що ВА не являється універсальним рішенням всіх проблем бюджетної установи, оскільки не підміняє роботу інших фахівців. Зокрема:

➤ **ВА відразу не може ліквідувати або ідентифікувати** всі випадки помилок або зловживань, **але може мінімізувати ймовірність їх виникнення;**

➤ **ВА не може контролювати щорічно кожну функцію** (процес, операцію), **але може оптимізувати вибір перевіряємих об'єктів** на основі системного підходу до оцінки ризиків та їх управління.

➤ **ВА не повинен розроблювати процедури** (регламенти) для структурних підрозділів бюджетної установи, оскільки це негативно впливає на незалежність внутрішніх аудиторів, **але може аналізувати процедури, розроблені іншими** на предмет їх ефективності у межах системи ВК розпорядника бюджетних коштів.



Розділ 4. Основи ВА у публічному секторі за міжнародними документами

Інститут Внутрішніх Аудиторів в Україні надає таке визначення ВА:



«ВА – це незалежна, об'єктивна діяльність з надання впевненості та консультаційних послуг, що має приносити користь організації та покращувати її діяльність. ВА допомагає організації досягати поставлених цілей за допомогою системного, упорядкованого підходу до оцінки і підвищення ефективності процесів управління ризиками, контролю, і корпоративного управління»⁶.

ВА є невід'ємною частиною управління організації і системи ВК, зокрема, він орієнтований на унеможливлення або попередження негативних подій у досягненні результатів діяльності.

До того ж робота підрозділів ВА є одним з ключових компонентів у рамках елементу ВК «Моніторинг», а також **третьою лінією захисту** при організації управління ризиками системи ВК, про що детально розкрито у Практичному посібнику «Внутрішній контроль: від теорії до практики», який підготовлений експертами Проекту LOGICA.



Інститут Внутрішніх Аудиторів в Україні **виділяє два основні види діяльності з ВА**, які повинні бути притаманні публічному сектору у будь-якій країні:

- ❖ **послуги з аудиту** - об'єктивне вивчення фактів з метою проведення незалежної оцінки процесів загального управління, управління ризиками та контролю в організації. Прикладами такої роботи є заходи з перевірки фінансової діяльності, оцінки ефективності та результативності роботи, виконання вимог нормативних документів, системної безпеки і належної обачності тощо;
- ❖ **консультаційні послуги** - надання їх замовнику (керівнику розпорядника бюджетних коштів) консультацій, характер і масштаби яких з ним узгоджені, мають на меті надати додатковий позитивний ефект і поліпшити керівництво організацією, управління ризиками та контрольні процеси без прийняття на себе внутрішнім аудитором управлінських обов'язків по виконанню інших функцій.

Прикладами діяльності з ВА, зокрема є:

- надання керівнику рекомендацій та/ або консультацій щодо якості, законності виконання персоналом структурних підрозділів бюджетної установи контрольних заходів, моніторингу, що передбачені законодавством та/або розпорядчими документами бюджетної установи за різними напрямками діяльності;
- інформування щодо стану справ із реалізації стратегічних та операційних планів їх відповідальними виконавцями з метою попередження настання негативних подій (ризиків) у діяльності розпорядника бюджетних коштів місцевого бюджету;
- проведення консультацій у формі навчання з питань організації та здійснення ВК в бюджетній установі тощо з метою:

⁶ Інститут внутрішніх аудиторів України, https://www.iaa.org.ua/?page_id=212

його удосконалення як у структурних підрозділах, так і в цілому у сфері управління розпорядника бюджетних коштів;

запобігання порушенням і недосконалості у їх діяльності.

Стандарти ІІА сфокусовані на:

- 1) **принципах, які визначають основні вимоги** щодо забезпечення професійної практики ВА та оцінки ефективності її виконання, а також на
- 2) **інтерпретації їх змісту.**

Щодо застосування принципів ВА на практиці

Для ефективного функціонування ВА внутрішні аудитори повинні:

- бути взірцем чесності;
- проявляти компетентність і професійне ставлення до роботи;
- планувати свою діяльність у відповідності із стратегією, цілями і ризиками організації;
- бути незалежними від інших функціональних підрозділів і не займатися питаннями їх основної операційної (поточної) діяльності, визначенням ризиків, здійсненням контрольних заходів (у розумінні цього елементу ВК);
- мати відповідний статус і володіти необхідними ресурсами для забезпечення своєї діяльності;
- здійснювати свою діяльність неупереджено, точно і сумлінно;
- ставити в основу своєї діяльності ризик-орієнтовний підхід.

Щодо оцінки ефективності діяльності ВА

Оцінка ефективності діяльності ВА може визначатися наступними показниками:

- кількість ВА, проведених у відповідності з планом;
- кількість критично важливих аудиторських рекомендацій;
- процент виконаних аудиторських рекомендацій;
- прямий економічний ефект від виконання рекомендацій ВА;
- кількість/частота запитів у службу ВА з боку замовників (у т.ч. керівників розпорядників бюджетних коштів, підприємств, інших установ, що входять в сферу управління);
- задоволеність замовників ВА.



Оцінка досягнення показників ефективності діяльності з ВА (у т. ч. роботи кожного працівника служби з ВА) є **обов'язковою періодичною процедурою, що здійснюється керівником служби з ВА, керівником бюджетної установи та/або аудиторським комітетом** (у разі його створення) відповідно до розподілу повноважень, визначених вимогами нормативно-правових актів у сфері ДВФК.

Розділ 5. Регламентация діяльності ВА в Україні

Керівникам бюджетних установ місцевих бюджетів при впровадженні ВА слід знати, що діяльність з ВА є однією із найбільш регламентованих у сфері державного управління України у порівнянні з іншими функціями. І тому не можна на свій розсуд встановлювати повноваження і відповідальність внутрішніх аудиторів або розподіляти їх функції між іншим персоналом бюджетної установи тощо.

Особливістю функції з ВА є те, що питання його організації, планування (*з урахуванням виявлених та оцінених ризиків у діяльності бюджетної установи*), здійснення, документування, складання звітності, оцінки якості тощо унормовані у вітчизняному законодавстві відповідно до чітких орієнтирів, встановлених міжнародними стандартами і керівними документами у цій сфері.



Отже, успішність впровадження функції ВА у діяльність бюджетних установ на місцевому рівні залежить, в першу чергу, від дотримання їх керівниками та внутрішніми аудиторами вимог законодавства.

До нормативно-правових актів України та інших офіційних документів, положення яких унормовують питання запровадження ВА у діяльність розпорядників бюджетних коштів місцевих бюджетів належать:

- ✓ **Конституція України** - відповідно до частини другої статті 19 органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України.
- ✓ **Бюджетний кодекс України** - статтею 26:
 - 1) встановлено обов'язковість організації ВА розпорядниками бюджетних коштів в особі їх керівників та забезпечення ними його здійснення у своїх установах і на підприємствах, в установах та організаціях, що належать до сфери управління таких розпорядників бюджетних коштів;
 - 2) визначено, що ВА – це діяльність підрозділу ВА в бюджетній установі, спрямована на: удосконалення системи управління; запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності бюджетної установи та підвідомчих їй бюджетних установ; поліпшення ВК;
 - 3) передбачено утворення самостійного структурного підрозділу для внутрішнього аудиту, що є підпорядкованим і підзвітним безпосередньо керівнику.
- ✓ **Постанова КМУ від 28.09.2011 № 1001** – затверджено Порядок здійснення ВА та утворення підрозділів ВА, який визначає механізм утворення структурних підрозділів ВА, питання їх діяльності та базові засади функціонування підрозділів ВА в бюджетних установах, зокрема:

-
- критерії для визначення чисельності внутрішніх аудиторів;
 - завдання та функції підрозділу;
 - підстави та порядок планування діяльності, організації та здійснення ВА (із дотриманням відповідних стандартів);
 - моніторинг врахування рекомендацій за результатами здійснення ВА;
 - звітування про результати діяльності підрозділів ВА ;
 - зовнішнє оцінювання діяльності ВА;
 - права та обов'язки працівників підрозділу.



Наказ МФУ від 04.10.2011 № 1247 – затверджено Стандарти ВА з метою визначення єдиних підходів до провадження діяльності з ВА. Ці Стандарти містять:

▪ **Стандарти якісних характеристик**, що визначають положення, вимоги та підходи до організації діяльності з ВА. До них належать:

Стандарт 1 «Завдання, права та обов'язки»

Стандарт 2 «Незалежність і об'єктивність»

Стандарт 3 «Професійна компетентність та ретельність»

Стандарт 4 «Забезпечення та підвищення якості»

▪ **Стандарти діяльності**, що визначають положення, вимоги та підходи до планування, здійснення ВА, звітування про його результати. До них належать:

Стандарт 5 «Сутність діяльності з ВА»;

Стандарт 6 «Управління діяльністю підрозділу ВА»;

Стандарт 7 «Планування діяльності з ВА»;

Стандарт 8 «Організація ВА»;

Стандарт 9 «Планування аудиторського завдання»;

Стандарт 10 «Виконання аудиторського завдання»;

Стандарт 11 «Документування перебігу та результатів ВА»;

Стандарт 12 «Моніторинг врахування рекомендацій за результатами ВА»;

Стандарт 13 «Звітування про діяльність підрозділу ВА»;

Стандарт 14 «Надання інформації про результати ВА».



Наказ МФУ від 29.09.2011 № 1217 – затверджено Кодекс етики внутрішніх аудиторів, який визначає морально-етичні принципи професійної діяльності працівників підрозділу ВА та правила поведінки державного внутрішнього аудитора



Наказ МФУ від 27.03.2014 № 347 – затверджено форми звітності № 1-ДВА «Звіт (зведений звіт) про результати діяльності підрозділу ВА», пояснювальної записки до звіту (зведеного звіту) та інструкції про їх складання та подання. Цією звітністю встановлено єдині підходи до складання та подання до МФУ звітності про результати діяльності підрозділів ВА органів державної влади. Інформація, що розкривається за формою цього Звіту і у пояснювальній записці до неї, висвітлює комплекс всіх питань, які стосуються ВА (організацію діяльності з ВА; проведення ВА; результативність ВА; результати внутрішньої оцінки якості ВА).

Крім нормативно-правових актів і розпорядчих документів МФУ фахівцями МФУ розробляються посібники, призначені для практичного використання в роботі державними внутрішніми аудиторами. Усі матеріали з питань ВА розміщуються на офіційному сайті МФУ у

рубриці «Розвиток державного внутрішнього фінансового контролю». Одним із цих посібників МФУ по зазначеній темі є «Методологічні вказівки з ВА в державному секторі України», які підготовлено у 2019 р.

ВАЖЛИВО ЗНАТИ

У разі виникнення питань стосовно запровадження та функціонування ВА керівнику бюджетної установи, внутрішньому аудитору, іншим спеціалістам, а також громадянам **важливо знати: до кого можна та необхідно звертатися за поясненнями.**

Далі надано інформацію стосовно:

❖ **повноважень, відповідно до нормативно-правових актів:**

- Мінфіну;
- органів, що мають право перевіряти стан ВА;
- розпорядників бюджетних коштів.

❖ **базових вимог щодо організації діяльності з ВА.**

Одним із основних завдань МФУ, як центрального органу виконавчої влади, є формування та реалізація державної політики у сфері ДФК та ДВФК. (Положення про МФУ, затверджене постановою КМУ від 20.08.2014 № 375). Відповідно до покладених завдань МФУ:

- здійснює нормативно-правове регулювання у сфері ДВФК;
- визначає організаційно-методологічні засади здійснення ВК і ВА, проводить оцінку функціонування систем ВК і ВА.

Повноваження органів державного фінансового контролю щодо здійснення контролю за станом ВК та ВА у розпорядників бюджетних коштів **встановлено ст. 113 БКУ.**

Повноваження Рахункової палати щодо здійснення оцінки системи ВК (у т.ч. ВА) під час здійснення аудита ефективності **встановлено ч.4 ст.4 Закону України «Про Рахункову палату».**

Керівник бюджетної установи для здійснення на належному рівні ВА повинен забезпечити затвердження внутрішніх розпорядчих документів бюджетної установи, у яких будуть визначені положення щодо:

- надання підрозділу повного та безперешкодного доступу до активів, документів, інформації та баз даних, які стосуються здійснення ВА;
- **організаційної і функціональної незалежності** підрозділу, яке значною мірою визначається рівнем підлеглості служби ВА;
- недопущення покладення на підрозділ функцій, не пов'язаних з діяльністю з ВА;
- вжиття заходів до запобігання неправомірному втручання третіх осіб у провадження діяльності з ВА;

- комплектування підрозділу з урахуванням вимог, установлених **Постановою № 1001**, добір кадрів відповідної кваліфікації з високими діловими, професійними та моральними якостями, систематичне підвищення їх кваліфікації та навчання;

- створення належних умов для здійснення ВА, у тому числі шляхом підписання та забезпечення виконання положень декларації ВА, затвердження планів та підписання звітів, надання достатнього строку для здійснення ВА, своєчасного розгляду аудиторських звітів і рекомендацій.

Основними внутрішніми розпорядчими документами з питань ВА, що обов'язково мають бути затверджені керівником, є:

- ✓ положення про підрозділ ВА;
- ✓ посадові інструкції працівників підрозділу ВА;
- ✓ внутрішні документи з питань здійснення ВА (*порядок планування і проведення ВА, документування, реалізації їх результатів тощо*);
- ✓ декларація внутрішнього аудиту;
- ✓ програма забезпечення та підвищення якості ВА.

Внутрішні розпорядчі документи з питань ВА розробляються керівником підрозділу ВА з урахуванням вимог і положень вищезазначеного законодавства щодо організації ВА та його забезпечення. До того ж він несе відповідальність за відповідність вищому законодавству норм та положень внутрішніх документів із ВА.

Основні етапи здійснення ВА відповідно до Стандартів ВА полягають у наступному:

- **ВА проводиться за внутрішнім розпорядчим документом** керівника бюджетної установи, відповідно до якого керівник підрозділу ВА визначає склад аудиторської групи, що має відповідати характеру й ступеню складності кожного ВА, а також обмеження у термінах і трудових ресурсах;

- **ВА розпочинається з планування аудиторського завдання.** За його результатами складається програма ВА, яка у письмовому вигляді підписується керівником підрозділу ВА та затверджується керівником бюджетної установи до початку її виконання;

- **відповідно до програми ВА здійснюється виконання аудиторського завдання**, що передбачає збір аудиторських доказів із застосуванням визначених методів, методичних прийомів і процедур. За результатами порівняння (зіставлення) зібраних даних із критеріями оцінки формуються висновки;

- **за результатами здійснення ВА складається звітність.** Офіційним документом проведеного ВА є аудиторський звіт (із висновками), що має містити обґрунтовані підсумки за результатами аналізу та оцінки зібраних даних відповідно до завдань ВА. За результатом розгляду аудиторського звіту відповідальними за діяльність особами, а також їх коментарів до нього, висновків на них (за наявності) та рекомендацій керівник установи приймає остаточне рішення про прийняття аудиторських рекомендацій відповідальними за діяльність особами. **Якщо за результатами ВА виявлено ознаки шахрайства, корупційних правопорушень та правопорушень, пов'язаних з корупцією, або нецільового використання бюджетних коштів, марнотратства, зловживання службовим становищем та інших порушень фінансово-бюджетної дисципліни, що призвели до втрат чи збитків, керівник підрозділу ВА або іншого структурного підрозділу, за рішенням керівника бюджетної установи, забезпечує інформування та/або передання до правоохоронних органів матеріалів ВА.**

Розділ 6. Досвід інших країн щодо послідовності заходів та методологічних підходів по впровадженню ВА

Досвід інших країн по впровадженню ДВФК на місцевому рівні може бути для України прикладом та/або орієнтиром щодо визначення послідовності заходів та оптимальних підходів до його організації, зокрема у частині ВА.

Загалом, спільними для всіх країн є те, що розбудова ДВФК проводилася відповідно до урядових Концепцій (Стратегій), які неодноразово уточнювалися, виходячи із фактичного стану справ у цій сфері (виявлених проблем, нових шляхів розвитку і завдань з управління публічними фінансами).

У більшості європейських країн і країн кандидатів в ЄС прийнято відповідне законодавство: або в цілому про ДВФК, або окремо про ВК і ВА - у спеціальних законах для державного бюджету і місцевих бюджетів, або норми про ДВФК викладені в основному законі про бюджетний процес.

Проте шляхи та етапи реформування системи ДВФК, у т. ч. щодо створення служб ВА, на місцевому рівні, у кожній країні були різними.

Далі представлено досвід⁷ деяких країн ЄС та інших країн (із Східного партнерства ЄС), якими вже напрацьовано досвід: у розробці нормативно-правових актів стосовно ДВФК як в цілому по системі, так і окремо по його невід'ємних складових - ВК і ВА; у послідовності реформ у цій сфері; у виявленні «вузьких місць» у їх реалізації; у визначенні методологічних підходів (зокрема, на рівні місцевих бюджетів); навчанні і сертифікації внутрішніх аудиторів.



УГОРЩИНА

Ще на початку реформи ДВФК у 2002 році було прийнято відповідний закон, розроблено методики з ВА та розпочато практичне запровадження нової професії "внутрішній аудитор". Проте, як виявилось пізніше, це було помилкою, тому що створенню належної системи ВК, дієвість якої повинен оцінювати ВА, увага практично не приділялась. Як наслідок, новостворені служби ВА практично не мали поля діяльності і змушені були на першому етапі замість здійснення оцінки ефективності діючої системи ВК в органах державного сектора, фактично самі будувати такі системи. Тому в подальшому акценти було змінено — розроблено стандарти та посібники з ВК, навчальні програми з ВК.

У 2016 році було змінено законодавство. Міністерство національної економіки за останні роки опублікувало декілька посібників/інструкцій з ВК. Підготовлено документ «Стандарти державного ВК і методичні вказівки», метою якого було: з одного боку, структурувати систему ВК за елементами і визначити, пов'язану з нею, додаткову вартість від її побудови для діяльності організацій, а з іншого боку — як наслідок, забезпечити джерелом інформації внутрішніх аудиторів для здійснення ними практичної консультативної допомоги на всіх рівнях управління.

⁷ «Практикующее сообщество по внутреннему аудиту (сети РЕМПАЛ), выпуск 3, 30.03.2017», Newspaper N3 russian final-1 та інші офіційні сайти

Головною метою цього методологічного заходу було забезпечення розробки директивних документів, придатних для всіх видів організацій, у т.ч. органів місцевого самоврядування, які різняться за розміром, бюджетом та сферою діяльності.

При цьому встановлено, що у разі наявності певних особливостей у діяльності організації, які залежать від масштабів стратегічних та інших завдань, наявності рівнів управління, розмірів(обсягів) бюджету тощо, бюджетні установи мають право скористатися директивним документом як базовою інструкцією щодо застосування лише основних принципів побудови ВА і ВК, але з можливістю організації цього процесу в інший спосіб. Наприклад, місцеві органи державного управління можуть скористатися послугами консультанта по інтеграції систем ВК і ВА у їх діяльність, що вважається передовою практикою для будь-якої організації.

Цікавим є досвід Угорщини щодо навчання та сертифікації внутрішніх аудиторів. У рамках спільного проєкту з ЄС створено навчальний центр для підготовки внутрішніх аудиторів. Слід зазначити, що прийнятий в Угорщині закон дозволяє займатися цим видом діяльності лише сертифікованим спеціалістам, які пройшли навчання в цьому навчальному центрі. Навчальний центр надає послуги також з перепідготовки внутрішніх аудиторів для державного сектора. Пройти навчання та отримати сертифікат в центрі може любий громадянин, який хоче займатися цим видом діяльності та за наявності підстав, визначених законодавством: фахової освіти, досвіду аудиторської роботи тощо.



Згідно з положеннями нормативно-правових актів кожна організація повинна мати спеціальний підрозділ, що складається як мінімум з двох співробітників, які забезпечують виконання функції ВА. Це вимога не є проблемою для більшості центральних органів управління. Але в органах місцевого самоврядування, де спостерігається недостатність ресурсів (матеріальних, фінансових, кадрових), ситуація інша. Тому для забезпечення підтримки керівників органів місцевого самоврядування у створенні цих підрозділів діюча нормативно-правова база передбачає можливість співробітництва декількох органів місцевого самоврядування. Один з них може бути організатором функції ВА, або організаційна роль доручається об'єднаній структурі цих органів місцевого самоврядування. Таким чином, співробітництво у цій сфері зводиться до спільного створення і використання функції ВА та об'єднання необхідних для цього фінансових ресурсів.

Основною вимогою функціонування ВА у Румунії є наступне: необхідність забезпечення меншої, ніж у разі наявності окремих підрозділів з ВА, вартості даної функції.

Система спільного користування (або кооперації) функцією ВА органами місцевого самоврядування (система кооперації) має ряд особливостей, визначених місцевим законодавством, а саме:

- ✓ кожен орган місцевого самоврядування повинен мати щорічний і стратегічний план ВА, які у подальшому об'єднуються організатором у зведені річний і стратегічний плани ВА;
- ✓ внутрішні аудитори адміністративно підпорядковані керівництву об'єднаної структури. Відносно безпосередньої діяльності з ВА, то вони підпорядковуються керівникам органів, що беруть участь у системі кооперації;

✓ звіти про ВА передаються тільки тому керівнику організації, що перевіряється, і затверджуються ним;

✓ організаційні рішення щодо функціонування ВА приймаються одногосно: централізоване затвердження планів, затвердження фінансових ресурсів, збільшення/зменшення кадрового ресурсу, розширення умов коопераційного угоди, і т.д.

✓ по кожному органу місцевого самоврядування випускається щорічний аудиторський звіт, на їх підставі потім складається консолідований аудиторський звіт;

✓ існують особливі вимоги щодо конфіденційності інформації.

Переваги системи спільного користування (або кооперації) функцією ВА для декількох органів місцевого самоврядування:

▪ невеликі державні органи, у т.ч. органи місцевого самоврядування, отримують можливість мати функцію ВА;

▪ економія фінансових ресурсів, що є одним із основних факторів вибору системи спільної кооперації з ВА.

Недоліки, з якими зіткнулися при застосуванні системи спільного користування ВА органи місцевого самоврядування Румунії, і які потребують вирішення на законодавчому рівні:

• існують труднощі в ухваленні рішень, у зв'язку з недостатньою залученістю до цього процесу всіх керівників органів, що беруть участь у коопераційній схемі;

• дефіцит кваліфікованих кадрів (внутрішніх аудиторів);

• недосконала нормативно-правова база у частині фінансового забезпечення;

• є необхідність більш активного залучення Центрального підрозділу гармонізації у професійну підготовку фахівців з внутрішнього аудиту.



ГРУЗІЯ

Грузія як і більшість країн Східного партнерства прийняла Закон «Про державний внутрішній фінансовий контроль» (09.12.2011 № 5447). Цей Закон регулює порядок, принципи впровадження системи ДВФК у державному секторі.

Відповідно до положень цього Закону суб'єкти ВА повинні бути створені, зокрема, у виконавчих органах місцевого самоврядування на підставі рішення сесії відповідної ради (ст.4).

Повноваження і цілі суб'єкта ВА визначено концептуально у ст.18 Закону і передбачають наступне:

❖ повноваження суб'єкта ВА поширюються на систему установи, в якому сформовано зазначений суб'єкт;

❖ ВА допомагає установі в досягненні цілей завдяки здійсненню наступних видів діяльності:

а) оцінка якості управління ризиками, що стоять перед установою;

б) оцінка адекватності та ефективності системи фінансового управління і контролю (ВК);

в) оцінка відповідності діяльності установи законодавству Грузії, існуючим правилам і регулюючим актам;

г) розробка рекомендацій з метою підвищення економності, ефективності та продуктивності діяльності установи;

д) оцінка надійності, точності повноти фінансової та іншої інформації;

❖ предметом вивчення і аналізу для суб'єкта ВА в межах його компетенції можуть бути всі процеси, що протікають в системі установи, і сфера діяльності;

❖ співробітники об'єкта ВА зобов'язані співпрацювати з внутрішніми аудиторами при здійсненні своєї діяльності і забезпечувати доступність баз даних і документів, про будь-якої інформації з питань, що належать до їх компетенції, або (і) здійснення дій.

Центр гармонізації ДВФК, який підпорядкований уряду Грузії, забезпечує розробку інструкцій для суб'єкта ВА, в тому числі щодо визначення мінімального кадрового ресурсу, що підлягає призначенню в суб'єкті ВА, і кваліфікаційних вимог до нього, правил конфлікту інтересів внутрішнього аудитора, гарантії якості ВА та вимог до звітності ВА (пункт Ж ч.2 ст.27).

Отже, закон надає право Центру гармонізації ДВФК встановлювати чіткі ліміти стосовно кількості внутрішніх аудиторів на рівні органів місцевого самоврядування, що, у свою чергу, сприяє реалізації політики ДВФК, зокрема ВА, на місцевому рівні.



Розділ 7. Рекомендації, які слід врахувати при організації ВА розпорядниками бюджетних коштів місцевих бюджетів

Незважаючи на те, що системи ДВФК, зокрема ВА, в різних країнах мають певні відмінності, в основі їх організації і функціонування лежать єдині (стандартні) принципи та понятійна база, які слід взяти на озброєння розпорядникам коштів місцевих бюджетів України, а саме:

ВА повинен бути доцільним, тобто виправданим, з точки зору витрат бюджетної установи на нього, та ефективним, з точки зору його впливу на розв'язання певних проблем або виконання завдань бюджетної установи, в першу чергу пов'язаних із ризиками її діяльності. При цьому задля досягнення доцільності та ефективності ВА можуть бути застосовані декілька децентралізованих варіантів до розбудови ВА у сфері місцевого самоврядування.

Сутність децентралізованого підходу розкрито у розпорядженні Кабміну від 24.05.2005 № 158-р «Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю», а саме:

«Децентралізований ВА – внутрішній аудит, що здійснюється уповноваженим самостійним підрозділом (посадовою особою), підпорядкованим безпосередньо керівництву органу державного сектору, але функціонально незалежним від нього, 1) в самому органі державного сектору або 2) в межах системи його управління».

Слід зазначити, що органи місцевого самоврядування забезпечують виконання визначених законом повноважень і функцій місцевого самоврядування, а також повноважень та функцій державних органів виконавчої влади, переданих на виконання місцевому самоврядуванню. Більшість розпорядників бюджетних коштів місцевих рад, особливо об'єднаних територіальних громад, є невеликими.

З урахуванням цього, створення окремого підрозділу ВА в кожній бюджетній установі не завжди економічно виправданим управлінським рішенням.

За таких умов може бути застосовано саме другий варіант децентралізованого ВА - в межах системи управління головного розпорядника бюджетних коштів. При цьому забезпечується можливість спільного користування функцією ВА групою бюджетних установ.

Тобто, орган місцевого самоврядування має право створити один структурний підрозділ ВА для всіх бюджетних установ, що входять в сферу його управління, з обґрунтуванням цього управлінського рішення відповідно до критеріїв визначення чисельності внутрішніх аудиторів, встановлених у Постанові № 1001.

Також можна скористатися міжнародним досвідом у цій сфері, а саме: створення централізованої структури ВА для декількох органів місцевого самоврядування, забезпечивши при цьому виконання основних норм законодавства України.

Керуючись нормами законодавства України у сфері ДВФК та враховуючи кращі міжнародні практики у цій сфері констатуємо, що:

внутрішній аудит є:

➤ **обов'язковою функцією** у діяльності розпорядника бюджетних коштів на місцевому рівні;

➤ **може організовуватися за різними підходами**, що не суперечать законодавству України. Втім, організація ВА повинна бути доцільною з точки зору цінності цієї функції для розпорядника бюджетних коштів.

реалізація основних завдань з ВА повинна привести, зокрема, до:

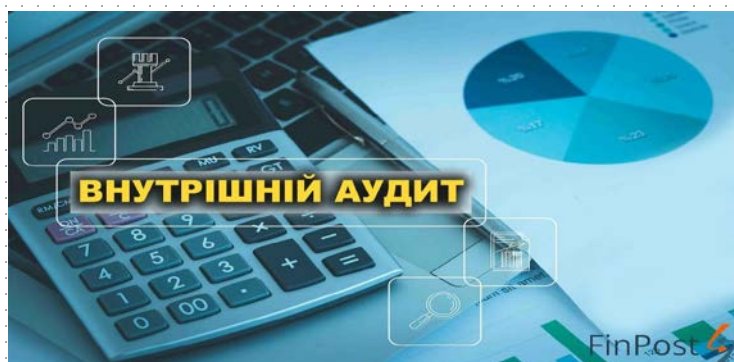
- **надання своєчасної і реальної оцінки стану справ** у найбільш ризикових сферах діяльності розпорядника бюджетних коштів;

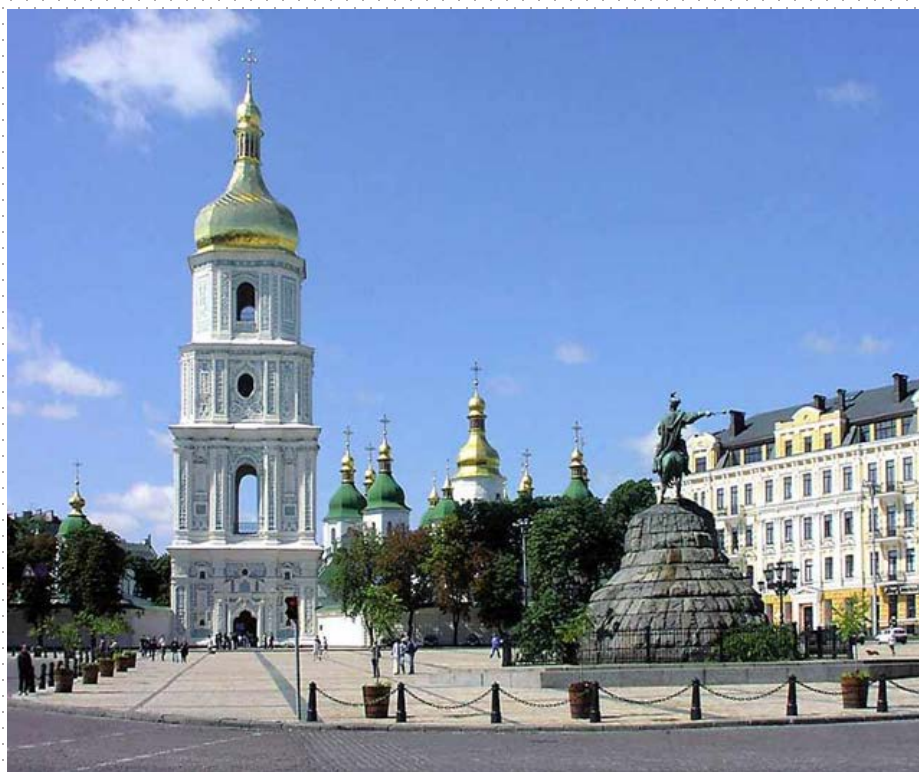
- **визначення незалежної оцінки про надійність і ефективність ВК** бюджетної установи (оцінка системи управління ризиками; оцінка ефективності та економічності управління бізнес-процесами);

- **оцінки ступеня дотримання елементів** облікової політики, стратегії розвитку бюджетної установи;

- **оптимізації різних аспектів діяльності бюджетної установи**, зокрема організаційних, інформаційних та методичних;

- **формування незалежної думки внутрішнього аудитора** про якість прийнятих управлінських рішень та дій посадових осіб, які знайшли відображення у конкретних документах бюджетної установи тощо.





Адреса:

01001 Київ
вул. Софіївська, буд. 25А, офіс 2

Контакти:

E-mail: office@logica-project.eu
Тел. 050 933 28 80