



МІНІСТЕРСТВО
ФІНАНСІВ
УКРАЇНИ

АУДИТОРСЬКІ КОМІТЕТИ: ОСНОВНІ ЗАСАДИ ДІЯЛЬНОСТІ



Київ, 2022

ЗМІСТ

ВСТУП	3
1. РОЛЬ АУДИТОРСЬКИХ КОМІТЕТІВ І ОСНОВНІ ПРИНЦИПИ ЇХ ДІЯЛЬНОСТІ	6
2. ФОРМУВАННЯ АУДИТОРСЬКОГО КОМІТЕТУ Й ОРГАНІЗАЦІЯ ЙОГО РОБОТИ	15
2.1. ВИДИ АУДИТОРСЬКИХ КОМІТЕТІВ І ЇХ СКЛАД.....	15
2.2. ОСНОВНІ ЗАВДАННЯ АУДИТОРСЬКОГО КОМІТЕТУ	20
2.3. ОРГАНІЗАЦІЯ РОБОТИ АУДИТОРСЬКОГО КОМІТЕТУ	25
3. ВЗАЄМОДІЯ АУДИТОРСЬКОГО КОМІТЕТУ ІЗ ЗАЦІКАВЛЕНИМИ СТОРОНАМИ.....	35
3.1. ВЗАЄМОДІЯ ІЗ ПІДРОЗДІЛОМ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ	35
3.2. ВЗАЄМОДІЯ З ВИЩИМ КЕРІВНИЦТВОМ ТА ІНШИМИ ЗАЦІКАВЛЕНИМИ СТОРОНАМИ	47
ДОДАТОК. ПРИМІРНЕ ПОЛОЖЕННЯ ПРО АУДИТОРСЬКИЙ КОМІТЕТ	51
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	59

Сучасний темп роботи будь-якого керівника державного органу дуже насичений – надзвичайно багато завдань, їх необхідно виконати не лише своєчасно, а ще й в ефективний спосіб й отримати запланований результат. При цьому, невиконання визначених завдань може призвести до ризику втрати посади, а також і до втрати довіри громадян до державної інституції в цілому.

Така багатозадачність у більшості випадків не залишає керівникам державного органу вибору, тому вони покладаються на допомогу своїх радників, експертів з різних питань, які допомагають вирішувати різноманітні задачі. Звичайно певний ефект зменшення негативного впливу багатозадачності досягається й за допомогою правильної організаційної структури державного органу та ефективної системи управління ним. Саме тому в міжнародній практиці важливе місце в структурі державного органу або корпорації посідає аудиторський комітет, який надає керівництву ранні сигнали щодо наявних або майбутніх викликів у їх діяльності, що дозволяє своєчасно відреагувати на такі виклики та мінімізувати їх можливий вплив.

Створення аудиторських комітетів є важливим інструментом, за допомогою якого керівник може отримати необхідну експертну підтримку для виконання своїх обов'язків щодо управління, внутрішнього контролю й управління ризиками. Крім того, їх функціонування демонструє відкритість і прозорість управління установою.

Аудиторські комітети можуть допомогти установам досягти успіху шляхом надання інформації та порад вищому керівництву. 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 посилення управлінської відповідальності та підзвітності, попередження про відхилення. Безумовно для такої діяльності аудиторського комітету вкрай необхідним є широкий досвід і експертні знання членів комітету. *У Великобританії 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.*

На сьогодні норми щодо створення аудиторських комітетів визначені й в Україні, зокрема:

- на підприємствах, що становлять суспільний інтерес, зазначені вимоги передбачені статтею 34 Закону України «Про аудит фінансової

звітності та аудиторську діяльність»;

- в державних органах такі норми визначені:

пунктом 6 Основних засад функціонування внутрішнього контролю у розпорядників бюджетних коштів, затверджених постановою Кабінету Міністрів України від 28.12.2018 № 1062 (далі – Основні засади внутрішнього контролю);

пунктом 15-1 Порядку здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 №1001 (далі – Порядок № 1001).

Водночас з метою посилення ефективності та незалежності внутрішнього аудиту в Україні частиною третьою статті 26 Бюджетного кодексу України передбачено утворення аудиторських комітетів у головних розпорядників коштів державного бюджету, з урахуванням відповідного міжнародного досвіду, *зокрема досвіду Великобританії, Франції, Польщі, а також установ Європейського Союзу.*

В рамках двостороннього співробітництва Міністерства фінансів України з Міністерством фінансів Королівства Нідерландів підготовлено посібник «Аудиторські комітети: основні засади діяльності» для надання допомоги керівникам державних органів і керівникам підрозділів внутрішнього аудиту в організації діяльності аудиторських комітетів в їхніх установах. У посібнику описано роль аудиторського комітету, принципи його діяльності, засади формування аудиторського комітету й організацію його роботи, а також взаємодію комітету із зацікавленими сторонами (вищим керівництвом, підрозділом внутрішнього аудиту, зовнішніми аудиторами тощо). Крім того, у посібнику зазначена можливість долучення аудиторського комітету до надання консультаційної підтримки з питань удосконалення системи управління та розвитку внутрішнього контролю. Враховуючи викладене, цей посібник може використовуватися державними органами під час запровадження діяльності аудиторських комітетів з урахуванням статті 26 Бюджетного кодексу України, пункту 6 Основних засад внутрішнього контролю пункту 15-1 Порядку №1001. Для надання допомоги членам аудиторського комітету в посібнику наведено практичні



Цей посібник підготовлений з метою **демонстрації необхідності створення аудиторських комітетів** у державних органах, а також **важливості належної організації їх роботи** з огляду на їх внесок в **удосконалення системи управління, внутрішнього контролю, управління ризиками та внутрішнього аудиту** відповідно до кращих міжнародних практик.

приклади запитань, що можуть використовуватися під час їх діяльності для підтримки та сприяння розвитку діяльності з внутрішнього аудиту в державному органі.

1. РОЛЬ АУДИТОРСЬКИХ КОМІТЕТІВ І ОСНОВНІ ПРИНЦИПИ ЇХ ДІЯЛЬНОСТІ



Результативна діяльність аудиторського комітету є однією із перспектив для установи, що привертає ранню увагу до можливих загроз і проблем, які установа могла б упустити без своєчасного інформування аудиторським комітетом.

Аудиторські комітети можуть створюватися у різноманітних формах і з різними функціями як у приватному, так і у державному секторах. У міжнародній практиці немає однієї загальної тенденції і моделі створення аудиторських комітетів у державному секторі, оскільки в різних країнах існують розбіжності в правових і культурних середовищах; в 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. Такі відмінності безпосередньо впливають і на практику запровадження аудиторських комітетів у кожному середовищі. Крім того, на прийняття рішення щодо створення аудиторських комітетів у державному секторі впливає і рівень підтримки реформи державного управління вищим керівництвом установи, наявність незалежних експертів, які потенційно можуть бути членами такого комітету. Саме тому зазначені передумови необхідно враховувати при визначенні організаційно-методологічних засад діяльності аудиторських комітетів і безпосередньої організації їх діяльності, зокрема у державному секторі.

В Україні реформування системи державного управління здійснюється з урахуванням Європейських стандартів належного адміністрування, розроблених Програмою підтримки вдосконалення врядування та менеджменту (Програма SIGMA) і викладених у документі "Принципи державного управління",¹ та відповідно до Стратегії реформування державного управління України на 2022-2025 роки, схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 21.07.2021 № 831-р. Зазначені принципи державного управління включають також і принципи, які стосуються належної організації та забезпечення функціонування внутрішнього контролю та діяльності внутрішнього аудиту в державних установах.

В контексті європейської інтеграції та подальшого діалогу з Європейським Союзом щодо вступу України до ЄС важливу роль відіграє

¹ <https://www.sigmaxweb.org/publications/Principles-of-Public-Administration-2017-Ukrainian.pdf>

процес реформування державного управління в цілому та дотримання європейських стандартів і принципів у цій сфері. Отримання Україною статусу кандидата на членство в ЄС передбачає серед іншого й виконання українською стороною низки завдань і заходів на шляху до повноцінного вступу в ЄС. При цьому невід'ємною складовою таких завдань залишається подальший розвиток внутрішнього контролю та функції внутрішнього аудиту, а також впровадження кращих практик ЄС у цих питаннях.

Однією із таких практик є створення аудиторських комітетів метою яких є удосконалення системи управління та внутрішнього контролю, а також посилення незалежності та ефективності внутрішнього аудиту в державному секторі.

Відповідно до положень Бюджетного кодексу України аудиторські комітети визначено як консультативно-дорадчі органи, створення яких є обов'язковим для головних розпорядників коштів державного бюджету. У державних органах, які не є головними розпорядниками коштів державного бюджету, рішення про утворення аудиторського комітету приймається керівником відповідного органу.



В більшості європейських країн аудиторські комітети функціонують вже тривалий період часу та довели свою ефективність у практичній діяльності. Зокрема, за даними результатів опитування, проведеного у 2016 році Європейською організацією вищих аудиторських установ (EUROSAI), в європейських країнах досвід запровадження аудиторських комітетів у державному секторі також відрізняється. Наприклад:

- в Ірландії є вимоги щодо створення аудиторських комітетів для всіх суб'єктів державного сектору, а у федеральних і регіональних установах Бельгії, установах Європейського Союзу, Мальти, міністерствах Великобританії, Нідерландів, Франції, Польщі, Румунії – для значної кількості таких суб'єктів;

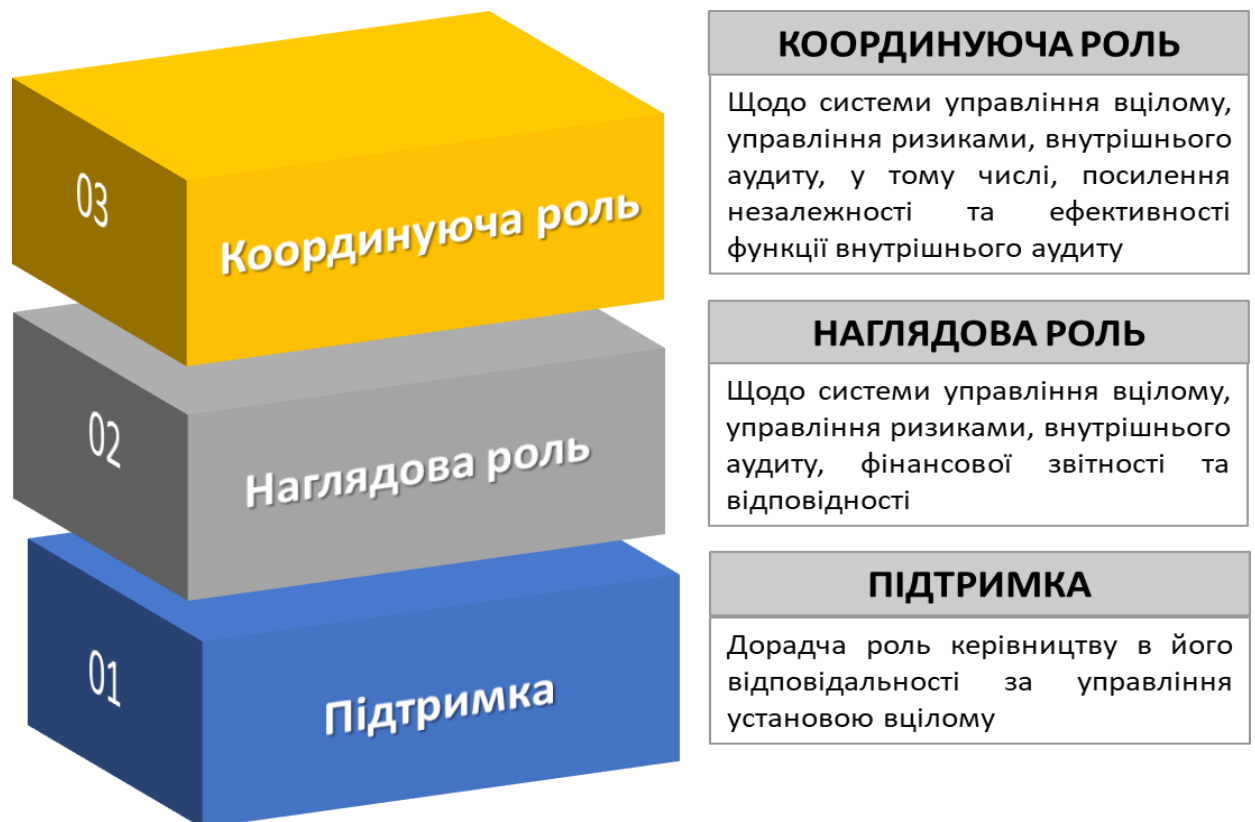
- в Австрії, Бельгії, Естонії, Німеччині, Португалії, Сербії, Іспанії, Туреччині, Литві вимоги стосовно створення комітетів передбачені національним законодавством щодо корпоративного управління та стосуються окремих суб'єктів, зокрема державних підприємств;

- в інших країнах існує один або кілька суб'єктів державного сектору, які мають аудиторський комітет (Латвія), комітет публічних рахунків (Данія).

Функції та повноваження аудиторських комітетів також відрізняються в більшості країн, зокрема до них належать нагляд за: бухгалтерським обліком і фінансовою звітністю (Австрія, Болгарія, Данія, Естонія, Ірландія, Нідерланди, Португалія, Сербія, Іспанія, Туреччина), системою внутрішнього контролю (Австрія, Бельгія (федеральний аудиторський комітет),

Болгарія, Естонія, Комісія ЄС, Ірландія, Мальта, Нідерланди, Польща, Португалія, Туреччина), управління ризиками (Австрія, Бельгія (федеральний аудиторський комітет), Болгарія, Естонія, Ірландія, Нідерланди, Польща, Сербія, Туреччина), процесом внутрішнього аудиту (Австрія, Бельгія, Болгарія, Естонія, Комісія ЄС, Ірландія, Латвія, Мальта (національний аудиторський комітет), Нідерланди, Польща, Португалія, Румунія, Сербія, Іспанія, Туреччина) та зовнішнього аудиту (Австрія, Данія, Естонія, Ірландія, Нідерланди, Португалія, Іспанія, Туреччина), а також інші функції та повноваження.

Залежно від правового середовища та зрілості системи управління виділяють три основні ролі, які може виконувати аудиторський комітет у державному секторі (малюнок 1):



Малюнок 1. Роль аудиторського комітету

На початковому етапі запровадження аудиторських комітетів у більшості випадків новостворені комітети виконують підтримуючу (консультативну) роль для керівництва, полягає у наданні пропозицій і порад стосовно забезпечення незалежності підрозділу внутрішнього аудиту, достатності ресурсів для реалізації їх 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 в кінці 2018 року, то завдання комітету, визначені пунктом 15-1 Порядку № 1001, окреслено з урахуванням підтримуючої ролі для керівництва, яка характерна для

початку їх запровадження.

Наглядова роль аудиторських комітетів може включати 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 тощо.

У 2025 році, з огляду на оновлені положення Бюджетного кодексу України, підтримуюча роль аудиторських комітетів трансформується у постійно діючу консультативну функцію щодо питань, пов'язаних з організацією та функціонуванням внутрішнього контролю, які охоплюють надання рекомендацій з його удосконалення, проведення аналізу ризиків та оцінки ефективності заходів з їх управлінням, вжиття заходів реагування на відхилення.

Підтримуюча роль більше не обмежується дорадчою функцією – зокрема комітети беруть участь у формуванні річних планів внутрішнього аудиту, визначенні пріоритетів перевірок, погодженні стратегічних напрямів розвитку функції внутрішнього аудиту.

Наглядова роль аудиторських комітетів передбачає не лише надання рекомендацій з удосконалення внутрішнього контролю та управлінських заходів, погодження Положення про підрозділ внутрішнього аудиту та плану його діяльності, а й контроль за реалізацією рекомендацій, оцінку результативності впроваджених заходів контролю, якості та незалежності внутрішнього аудиту, а також розгляд результатів зовнішніх і внутрішніх оцінок ефективності діяльності підрозділу, реагування органів що здійснюють контроль за дотриманням бюджетного законодавства, спеціально уповноважених суб'єктів у сфері протидії корупції,

Комітет також забезпечує комунікацію між керівництвом установи, фінансово економічним підрозділом, підрозділом внутрішнього аудиту та зовнішніми аудиторами.

Координуюча роль аудиторських комітетів, що є найбільш широкою, полягає у здійсненні системного моніторингу стану внутрішнього контролю зокрема результативності впроваджених управлінських заходів та відповідності їх принципу адекватності, зв'язку діяльності з управління ризиками з метою (місією), основними завданнями діяльності, завданнями бюджетної програми та цілями (стратегічними, операційними) установи, функції внутрішнього аудиту, аналізі дотримання єдиних методологічних підходів, визначених Міністерством фінансів України, та узгодженні планів роботи підрозділу внутрішнього аудиту із стратегічними пріоритетами установи.

Комітети здійснюють періодичний перегляд внутрішніх політик і процедур щодо аспектів функціонування внутрішнього контролю та його елементів, внутрішнього аудиту, контролюють якість аудиторських звітів,

ефективність реагування на їх результати, а також координують підготовку до зовнішньої оцінки діяльності підрозділу внутрішнього аудиту.

Координуюча роль також охоплює участь у розробленні заходів щодо підвищення культури внутрішнього контролю та управління ризиками в установі. Відштовхуючись від наведених ролей аудиторських комітетів визначаються їх основні завдання, функції, права та обов'язки. Досить часто зазначені ролі аудиторських комітетів поєднуються, а конкретний набір функцій і повноважень комітету визначається в Положенні про аудиторський комітет з урахуванням вимог нормативно-правових актів і відповідних рішень керівництва.

В більшості країн західної Європи роль аудиторських комітетів не обмежується лише підтримкою незалежної функції внутрішнього аудиту. В цих країнах аудиторські комітети також роблять свій внесок і в удосконалення системи управління та внутрішнього контролю. Зокрема, комітети проводять незалежний огляд щодо адекватності та ефективності системи внутрішнього контролю та управління ризиками для того, щоб переконатися, що головні ризики ідентифіковані та здійснюється управління цими ризиками відповідно до встановлених керівництвом правил і процедур. З цією метою аудиторський комітет може:

- ✓ переглядати впроваджені керівництвом політики і 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.

Завдання і функції аудиторських комітетів щодо координування питань організації та забезпечення здійснення внутрішнього контролю та/або окремих його елементів та діяльності з внутрішнього аудиту викладено [у другому розділі](#) цього посібника.

Безумовно для виконання своєї ролі аудиторський комітет в цілому, а також його члени повинні мати відповідні якісні характеристики. Зокрема аудиторські комітети мають бути пильними, дисциплінованими та задіяними. Саме такі якості дозволять членам комітету не лише розуміти поточне середовище установи, яке постійно змінюється та розвивається, але й своєчасно та узгоджено реагувати на такі зміни та як наслідок демонструвати свою користь і цінність в установі.

Міжнародним інститутом внутрішніх аудиторів (ІІА) та Міжнародною федерацією бухгалтерів (ІФАС) розроблено шість рекомендацій, що призначені для оптимізації ролі аудиторського комітету в управлінні та створенні довготермінової цінності для установи (малюнок 2). Як зазначається у звіті, підготовленому цими міжнародними організаціями, визначені очікування (рекомендації) не є новими, але спосіб і терміновість їх досягнення з кожним днем набувають все більшого значення.



Малюнок 2. Рекомендації аудиторським комітетам²

1. Залишатися поінформованими. Аудиторські комітети повинні мати чітке уявлення та розуміння ризикових сфер установи, 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 і обов'язків щодо нагляду, тому узгодження цих завдань із пріоритетами керівництва є критично важливим. Оцінки внутрішнього аудиту в масштабах установи можуть допомогти аудиторським комітетам узгодити їх діяльність відповідно до пріоритетів керівництва, а також допомогти членам комітету залишатися в курсі питань, які потребують їх 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 з функцій в установі з відповідними компетенціями, на яку покладається аудиторський комітет у цих питаннях, оскільки одним із завдань підрозділу внутрішнього аудиту є проведення

² <https://internalauditor.theiia.org/en/voices/blog/chambers/2020/covid-19-demands-audit-committee-effectiveness-6-recommendations/>

незалежної та об'єктивної оцінки процесу управління ризиками в установі та надання відповідних рекомендацій. За результатами проведеної оцінки аудиторський комітет може отримати необхідну інформацію про те, наскільки добре здійснюється в установі управління ідентифікованими ризиками. Крім того, комітет зможе сформулювати 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 установ. Внутрішній аудит повинен надавати аудиторським комітетам інформацію та ідеї, які будуть спонукати до постійного вдосконалення діяльності установи.

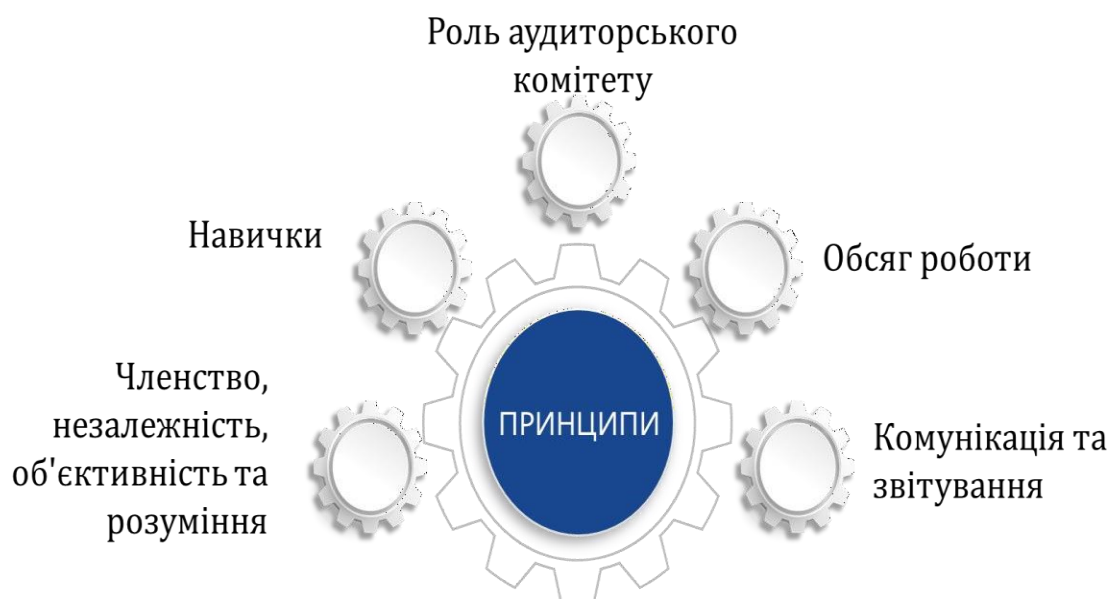
5. Концептуальне мислення. Криза, спричинена COVID-19 спонукала установи розвивати мислення своїх працівників і покращувати планування, операційну діяльність і звітування. Це в свою чергу робить роботу підрозділу внутрішнього аудиту особливо важливою, оскільки цей підрозділ має надавати аудиторським комітетам вичерпне уявлення про процес управління ризиками та загальну систему управління в установі, у тому числі питання, пов'язані з стійкістю, організаційною культурою, технологіями, етикою, а також створенням і збереженням цінностей.

6. Використання технологій. Пандемія спричинила революцію в дистанційній роботі, яка, ймовірно, залишиться у майбутньому для забезпечення діяльності більшості установ. На всіх рівнях установам доводиться адаптувати процеси з врахуванням 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 ймовірності виникнення ризиків.

Хоча ці шість рекомендацій підготовлені для аудиторських комітетів, вони можуть і повинні застосовуватися на всіх рівнях в установі, оскільки вони заохочують багатосторонню співпрацю та конструктивний підхід до розвитку установи та удосконалення її діяльності. З точки зору функції внутрішнього аудиту, керівники підрозділів внутрішнього аудиту повинні розглядати ці рекомендації та думати про те, як вони можуть допомогти своєму аудиторському комітету удосконалити 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

необхідно вибудувувати на основі низки важливих і взаємопов'язаних принципів. В міжнародній практиці набір принципів функціонування аудиторських комітетів визначається в нормативних або методологічних документах і може дещо відрізнятись з урахуванням особливостей їх діяльності в різних країнах. *Наприклад, у Великобританії такі принципи визначені у вказівках Казначейства «Корпоративне управління в центральних урядових департаментах: Кодекс належної практики», та відображені на малюнку 3:*



Малюнок 3. Принципи належної практики для аудиторських комітетів у центральному Уряді Великобританії

1. Аудиторський комітет має бути незалежним та об'єктивним, а кожен його член повинен добре розуміти цілі та пріоритети установи. Відповідно до цього принципу до складу комітету має входити принаймні три незалежних члени. При цьому виконавчі керівники установи не повинні включатися до складу комітету (їхня роль полягає в тому, щоб за запитом відвідувати засідання комітету, надавати інформацію та брати участь в обговореннях). Зокрема, 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. Хорошою практикою вважається регулярні зустрічі голови комітету з кожним із зазначених посадових осіб, а не лише їх участь в офіційних засіданнях комітету.

2. Комітет повинен володіти відповідними навичками для ефективного функціонування та надання керівництву необхідної підтримки щодо управління, внутрішнього контролю, управління ризиками, достовірності фінансової звітності. Для того, щоб ефективно виконувати цю роль, аудиторський комітет потребує широкого спектру навичок і досвіду у зазначених сферах. Усі члени комітету повинні пройти

навчання, щоб зрозуміти специфіку роботи Уряду та діяльності установи.

З огляду на важливість фінансового управління та звітності, принаймні один член комітету повинен мати відповідний фінансовий досвід, достатній для того, щоб він міг компетентно аналізувати фінансову звітність та надавати поради щодо управління. Керівництвом установи можуть бути визначені інші навички, необхідні членам комітету, такі як ІТ, або навички управління змінами. Необхідний набір навичок і знань членів аудиторського комітету повинен переглядатися на регулярній основі. Крім того, якщо комітету потрібні додаткові навички спеціаліста, він має бути уповноважений залучати додаткових членів до складу комітету або отримати консультацію відповідного спеціаліста.

3. Аудиторський комітет має підтримувати керівництво 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 ліній³, 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.

4. Обсяг роботи аудиторського комітету має бути формально визначений у відповідному положенні, яке погоджується керівництвом і оприлюднюється. Комітет повинен брати особливу участь у роботі внутрішнього аудиту, зовнішнього аудитора, управлінні ризиками, фінансовому управлінні та питаннях звітності.

5. Аудиторський комітет має ефективно комунікувати з усіма ключовими зацікавленими сторонами, наприклад, 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.

³ <https://www.theiia.org/globalassets/site/about-us/advocacy/three-lines-model-updated.pdf>

2. ФОРМУВАННЯ АУДИТОРСЬКОГО КОМІТЕТУ Й ОРГАНІЗАЦІЯ ЙОГО РОБОТИ

2.1. ВИДИ АУДИТОРСЬКИХ КОМІТЕТІВ І ЇХ СКЛАД

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 (малюнок 4): центральні дорадчі ради, комітети з управління внутрішнім аудитом та аудиторські комітети з управління⁴.



Малюнок 4. Види аудиторських комітетів

1) Центральні дорадчі ради

Роль **Центральної дорадчої ради** полягає у наданні рекомендацій Уряду та Мінфіну щодо розвитку ДВФК (або більш вузько – щодо незалежності внутрішнього аудиту у державному секторі). Дуже рідко така рада відіграє якусь роль у розробці політики, оскільки фокус її діяльності зосереджений на впровадженні внутрішнього аудиту та внутрішнього контролю в цілому. Центральна дорадча рада тісно співпрацює з Центральним підрозділом гармонізації (ЦПГ).

Зазвичай такі структури як Центральна дорадча рада не мають високого рівня незалежності та, як правило, утворюються при Мінфіні або Кабінеті Міністрів. Членами таких органів є високопосадовці, а також 1-2 незалежних члени із наукових чи громадських організацій.

Такого виду структури запроваджені у окремих країнах (*наприклад, у Болгарії та Молдові утворено Ради ДВФК, на Кіпрі та в Естонії –*

⁴ AUDIT COMMITTEES IN THE PUBLIC SECTOR: A DISCUSSION PAPER by Noel HEPWORTH and Robert de KONING, 2012

Аудиторський Комітет, в Угорщині - міжміністерський Комітет із ДВФК, у Литві – між департаментський Комітет із внутрішнього аудиту, у Румунії – Комітет із державного внутрішнього аудиту, у Туреччині - Рада координації внутрішнього аудиту).

Переваги і перешкоди центральних дорадчих рад:



ПЕРЕВАГИ:

- забезпечує ЦПГ підтримкою та консультаціями щодо розвитку та просування політики внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту;
- надає поради / коментарі Міністру фінансів або Прем'єр-міністру 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 та просуває впровадження внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в конкретних установах;
- річний звіт Центральної дорадчої ради підкреслює ключові досягнення чи невдачі.

ПЕРЕШКОДИ:

- ефективність діяльності ради в значній мірі 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.


2) Комітети з управління внутрішнім аудитом

Комітет з управління внутрішнім аудитом є протилежним утворенням у порівнянні 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 коментують плани діяльності з внутрішнього аудиту, а також рекомендації внутрішніх аудиторів і звітують керівнику державного органу. Членами таких комітетів є в основному службовці органу (галузеві керівники структурних підрозділів) та зазвичай не включають зовнішніх незалежних членів (винятком є Бельгія). При цьому, професійний рівень коментарів та утвердження ролі внутрішнього аудиту в значній мірі визначається саме наявністю зовнішніх незалежних і професійних членів комітету з

управління внутрішнім аудитом.

Переваги і перешкоди комітету з управління внутрішнім аудитом:

	ПЕРЕВАГИ:	ПЕРЕШКОДИ:
	<p>- 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;</p> <p>- зменшення повної залежності від інтересів керівника органу;</p> <p>- тиск членів комітету забезпечує ймовірність впровадження рекомендацій, які у деяких випадках можуть бути проігноровані;</p> <p>- комітет підсилює незалежність внутрішнього аудиту, а підрозділ внутрішнього аудиту може розраховувати на постійну підтримку належного забезпечення ресурсами, а за потреби і їх збільшення.</p>	<p>- комітет не володіє професійним потенціалом і не може забезпечити незалежну експертну оцінку щодо змісту плану діяльності з внутрішнього аудиту чи аудиторських рекомендацій;</p> <p>- питання ефективності фінансового управління та контролю, фінансової звітності в установі не є частиною компетенції таких комітетів;</p> <p>- комітет не впливає на систему фінансового управління та контролю, розвиток установи і, відповідно ймовірність будь-яких дискусій із цих питань є невисокою.</p>

3) **Аудиторський комітет з управління** має широкий фокус на «належному управлінні» (на інституційному і/або міжінституційному рівні) та забезпечує підтримку фінансового управління, внутрішнього контролю й управління ризиками, фінансового звітування, а також функції внутрішнього аудиту. Його діяльність спрямована на таких напрямках:

- адекватність системи внутрішнього контролю, включаючи 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 їх впровадження;
- взаємовідносини між внутрішнім і зовнішнім аудитом;
- зовнішні фінансові звіти тощо.

Серед ключових вимог щодо запровадження аудиторських комітетів з управління можна виділити наступні:

- постійна підтримка та сприйняття ідеї створення такого комітету вищим керівництвом, а також отримання незалежної точки зору;
- незалежний Голова комітету повинен мати змогу вплинути на якість та ефективність фінансового управління, надавати поради, що будуть прийняті та втілені вищим керівництвом;

➤ наявність не менше двох незалежних членів комітету із 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 і перешкоди аудиторського комітету з управління:



ПЕРЕВАГИ:

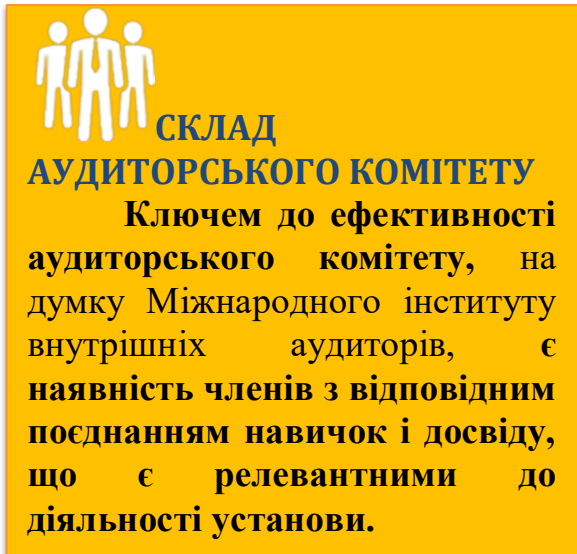
- постійний процес огляду й оцінки системи внутрішнього контролю та фінансового управління в цілому;
- точна оцінка якості процесів управління ризиками, впроваджених заходів контролю та їх удосконалення;
- критична оцінка якості облікової політики, фінансової звітності, що забезпечує впевненість у якості таких звітів;
- потенціал для моніторингу реакції керівництва на аудиторські звіти і 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» установи.

ПЕРЕШКОДИ:

- аудиторський комітет може одночасно критикувати і вище, і операційне керівництво, що створює певні незручності;
- результативність діяльності комітету в значній мірі залежить від зовнішніх членів;
- дуже важко у країнах, що розвиваються, знайти досвідчених і професійних членів аудиторського комітету.

Вибір виду аудиторського комітету в державному секторі залежить від низки факторів, включаючи ступінь складності фінансової звітності, механізми управління та сприйняття внутрішнього контролю (фінансового управління та контролю), а також ступінь розвитку управлінської відповідальності та підзвітності, політичні та адміністративні процеси прийняття рішень, розуміння і застосування методів управління ризиками. Крім того, іншими факторами (умовами) вибору можуть бути: сприятлива підтримка реформ зі сторони вищого рівня керівництва, наявність незалежних експертів, які можуть стати членами комітетів, а також бажання вищого керівництва призначати таких осіб, крім керівників структурних підрозділів, до складу комітету.

З урахуванням всіх перелічених факторів, основні завдання та функції аудиторського комітету в українських державних органах є схожими до другого виду – комітету з управління внутрішнім аудитом. Проте в подальшому необхідно розглядати можливість для розширення завдань та функцій аудиторського комітету в установі до комітету з управління.



В 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 установи). В той же час 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 включаються до його складу, їх мотивація тощо.

Ідеальний склад аудиторського комітету та характеристики її членів залежить від ряду факторів, таких як сприйняття та розуміння внутрішнього контролю, розмір установи, складність її діяльності та її функціональних обов'язків, організаційна культура тощо.

Як правило, аудиторські комітети мають від трьох до восьми членів, а типовий аудиторський комітет складається з чотирьох або п'яти, при цьому 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 їх особистих якостей, таких як 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 Великобританії у вказівках Казначейства «Корпоративне управління в центральних урядових департаментах: Кодекс належної практики» визначені загальні рамкові компетенції, необхідні аудиторському комітету, у тому числі:

1) всі члени комітету повинні мати розуміння (або як найшвидше після призначення до складу комітету отримати таке розуміння):

- цілей установи та суттєвих ризиків;

- *організаційної структури, включаючи механізми управління та ключові взаємозв'язки в установі;*

- *організаційної культури;*

- *основних законодавчих вимог щодо сфери діяльності установи;*

- *поточних головних ініціатив і пріоритетів установи;*

2) *аудиторський комітет в цілому має:*

- *володіти знаннями, навичками і досвідом у сфері бухгалтерського обліку, управління ризиками, внутрішнього і зовнішнього аудиту, інших питань, пов'язаних із специфікою діяльності установи;*

- *досвід управління установами подібного розміру;*

- *розуміння зовнішнього середовища, в якому функціонує установа.*

Надзвичайно важливо, щоб аудиторські комітети зберігали інституційну пам'ять, водночас надаючи нові перспективи та свіже розуміння. З цією метою члени аудиторського комітету повинні призначатися на строк, достатній для збереження безперервності роботи комітету, але не настільки, щоб члени комітету ставали пов'язаними з поточною політикою та напрямом діяльності установи. Як правило, строк призначення членів комітету менше двох років є занадто коротким, а строки понад вісім років можуть бути занадто довгими. Якщо строк призначення членів комітету є обмеженим, то щоб забезпечити безперервність роботи комітету в окремих країнах існують вимоги щодо можливості змінювати не більше одного або двох членів аудиторського комітету протягом року. Голова комітету повинен щорічно переглядати роботу членів комітету, щоб визначити, чи належним чином виконуються їх обов'язки, а у разі необхідності вносити керівництву пропозиції стосовно зміни складу аудиторського комітету.

2.2. ОСНОВНІ ЗАВДАННЯ АУДИТОРСЬКОГО КОМІТЕТУ

Вид аудиторського комітету та роль, яку він відіграє в установі, безпосередньо впливає на його основні завдання. В міжнародній практиці фокус роботи аудиторського комітету та його завдання відрізняються. У країнах, де такі комітети функціонують вже тривалий період часу, їхня роль і завдання є більш широкими. Завдання цих комітетів можуть включати перевірку та забезпечення нагляду за:

✓ системами та методами, які визначає керівництво для встановлення та підтримки високих етичних стандартів;

✓ ініціативами з управління, встановленими керівництвом;

✓ запровадженням, підтримкою та ефективністю процесів управління ризиками в установі;

✓ системою внутрішнього контролю, зокрема заходами запобігання відхиленням, корупції, шахрайства і зловживанням службовим становищем;

✓ управління результативністю установи (встановленням, вимірюванням і моніторингом досягнення ключових показників ефективності (KPI);

✓ процесом підготовки фінансової звітності;

✓ призначенням внутрішніх і зовнішніх аудиторів⁵ та забезпечення ефективного контролю за їх роботою;

✓ розглядом регулярних звітів про стан виконання затверджених планів дій керівництва за результатами роботи внутрішніх та зовнішніх аудиторів тощо.

Водночас на початковому етапі запровадження діяльності аудиторських комітетів їх роль та основні завдання є значно вужчими і не охоплюють всі перелічені вище сфери, а можуть обмежуватися лише наглядом чи координацією роботи внутрішніх і зовнішніх аудиторів або дорадчою підтримкою керівництва із зазначених питань. В деяких країнах паралельно із аудиторськими комітетами функціонують також і комітети з управління ризиками, які забезпечують нагляд за управлінням ризиками в установі.

Ключові завдання аудиторських комітетів у Нідерландах, Ірландії, Сполученому Королівстві та Франції наведено на малюнку 5:

➤ **ФРАНЦІЯ**

аудиторські комітети є у кожному міністерстві зосереджують свою увагу на: визначенні політики аудиту, забезпеченні якості внутрішнього контролю, управлінні ризиками, схваленні плану внутрішнього аудиту та відстеженні рекомендацій.

➤ **СПОЛУЧЕНЕ КОРОЛІВСТВО**

комітети є не лише у кожному міністерстві, але й також у місцевих органах влади. Їх діяльність зосереджується на нагляді за: управлінням ризиками, контролем та управлінням, політиками обліку, запланованими заходами внутрішнього та зовнішнього аудиту, відстеженням реакцій керівництва на проведені аудити, політиками боротьби з шахрайством.

➤ **ІРЛАНДІЯ**

комітети створені у кожному міністерстві, а фокус їх роботи - огляд річного і стратегічного плану аудиту, забезпечення якості внутрішнього аудиту, моніторинг управління ризиками, внутрішнього контролю, сприяння удосконаленню внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту.

➤ **НІДЕРЛАНДИ**

аудиторські комітети створені у кожному міністерстві, крім того є один комітет на рівні Уряду. Основними завданнями комітету є: огляд якості організаційних процесів, у тому числі фінансової звітності, декларації керівництва; координація політики аудиту (огляд і затвердження річного та стратегічного аудиторського плану); огляд політики управління ризиками та її результатів; огляд та надання коментарів щодо системи внутрішнього контролю.



Малюнок 5. Основні завдання аудиторських комітетів у різних країнах

⁵ У деяких країнах аудиторський комітет долучається до відбору аудиторських фірм для проведення зовнішнього аудиту фінансової звітності.

Таким чином, роль і завдання аудиторських комітетів є різними у більшості випадків. Водночас узагальнивши міжнародний досвід функціонування таких комітетів можна виокремити їх головні завдання щодо діяльності з внутрішнього аудиту, які є спільними. Зокрема аудиторські комітети можуть:

- виступати як платформа для діалогу 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 цей план;
- консультувати керівництво з питань достатності ресурсів внутрішнього аудиту для виконання його обов'язків, включно з забезпеченням виконання 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 повний доступ до необхідної 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 та надавати консультації керівництву щодо виявлених значущих проблем і заходів, які необхідно вжити, з урахуванням передового досвіду;
- контролювати стан реалізації впровадження рекомендацій внутрішнього аудиту;
- періодично переглядати результати діяльності підрозділу внутрішнього аудиту;
- проводити моніторинг та / або щорічну оцінку ефективності функції внутрішнього аудиту;
- надавати рекомендації керівництву щодо призначення керівника підрозділу внутрішнього аудиту або залучення (у разі аутсорсингу) внутрішнього аудитора;
- забезпечувати постійну співпрацю та ефективну і відкриту комунікацію з підрозділом внутрішнього аудиту.



В даному посібнику розкрито головні завдання аудиторського комітету щодо функції внутрішнього аудиту в державних органах з урахуванням норм Основних засад внутрішнього контролю, Порядку № 1001, а також кращих міжнародних практик у цій сфері. **В Україні при визначенні основних завдань аудиторського комітету у державних органах у першу чергу 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.** З урахуванням наведених факторів в українських державних органах діяльність аудиторського комітету спрямовується на підтримку та сприяння розвитку діяльності з внутрішнього аудиту, а їх завдання не є такими широкими як в інших країнах західної Європи.

Відповідно до пункту 15-1 Порядку №1001 основними завданнями аудиторського комітету є:

- сприяння організаційній і функціональній незалежності підрозділу внутрішнього аудиту, подання пропозицій керівникові державного органу щодо необхідності вжиття заходів для забезпечення незалежності підрозділу;

- сприяння створенню належних умов для здійснення внутрішнього аудиту, у тому числі 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 їх обов'язків та втручання в їх діяльність посадових або інших осіб;

- розгляд стану вжиття керівником державного органу, його територіального органу та/або бюджетної установи необхідних 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;

- надання фахових консультацій та розгляд питань, пов'язаних з організацією та функціонуванням внутрішнього контролю та/або функціонуванням окремих його елементів, підготовки рекомендацій з їх удосконалення;

- обговорення інших питань, пов'язаних з організацією та функціонуванням внутрішнього контролю і провадженням діяльності з внутрішнього аудиту в державному органі, в тому числі за ініціативою керівника державного органу або керівника підрозділу.

Крім того, у разі утворення аудиторського комітету він може також виступати своєрідним консультативно-координаційним центром з питань організації та функціонування внутрішнього контролю та/або окремих його елементів з урахуванням особливостей діяльності відповідної установи, зокрема:

- надавати консультативну підтримку з питань організації та функціонування внутрішнього контролю та/або окремих його елементів, зокрема, щодо визначення необхідності врегулювання у внутрішніх документах установи питань, спрямованих на досягнення визначених мети (місії), стратегічних та інших цілей, завдань, планів і вимог щодо її діяльності, ефективність, результативність та прозорість діяльності, попередження настання порушень та збитків, відхилень та реагування на них, запобігання корупційним правопорушенням, шахрайству або зловживанню службовим становищем ;

- брати участь у оцінці ефективності та результативності внутрішнього контролю та/або окремих його елементів, у тому числі з огляду на управління ризиками, прийнятність рівня «ризик-апетиту», а також показників для здійснення моніторингу такої діяльності та ефективності впроваджених заходів контролю і надавати поради щодо можливих покращень;

- координувати питання управління ризиками як складової частини управління установою, виконання завдань і функцій, та взаємозв'язку такої діяльності з метою (місією), основними завданнями діяльності, завданнями бюджетної програми та цілями (стратегічними, операційними) установи;

- за результатами підготовки щорічної звітності про стан організації та функціонування внутрішнього контролю у розрізі елементів внутрішнього контролю (п. 10 Основних засад функціонування внутрішнього контролю у розпорядників бюджетних коштів, затверджених постановою Кабінету Міністрів України від 12 грудня 2018 р. № 1062) консультувати керівництво щодо якості та результативності існуючої системи внутрішнього контролю та/або окремих її елементів, зокрема, щодо управління ризиками, посилення управлінської відповідальності та підзвітності, реагування на відхилення недоліки , запобігання корупційним правопорушенням, шахрайству або зловживанню службовим становищем, неналежного функціонування та/або відсутності зв'язку між деякими елементами внутрішнього контролю та надавати рекомендації для вжиття заходів, необхідних для їх усунення.

Зазначені завдання та функції аудиторського комітету щодо питань внутрішнього контролю можуть бути передбачені у Положенні про аудиторський комітет за рішенням керівника установи.

2.3. ОРГАНІЗАЦІЯ РОБОТИ АУДИТОРСЬКОГО КОМІТЕТУ

Для ефективного функціонування аудиторського комітету в установі необхідно забезпечити низку організаційних передумов. Аудиторські комітети можуть ефективно функціонувати лише в середовищі, де встановлені чіткі та вимірювані стратегічні цілі, які мають бути досягнуті протягом визначеного періоду. Такі цілі забезпечують орієнтири і рамки, в яких має працювати керівництво та працівники установи, а отже, і аудиторський комітет. Налагодженій діяльності комітету сприяє наявність відповідної структури управління, призначеної для досягнення стратегічних цілей, а також впроваджена система управління ризиками. Крім того, дуже важливими факторами є:



наявність досвідченого голови комітету з відповідними лідерськими якостями;

підтримка діяльності комітету зі сторони вищого керівництва;

високі професійні якості членів аудиторського комітету та їх обізнаність із сферою діяльності установи;

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 установи та необхідної інформації.

На початковому етапі запровадження діяльності аудиторського комітету в установі потрібно здійснити низку послідовних кроків для організації роботи такого комітету, які наведені на малюнку 6:



Малюнок 6. Послідовність організації роботи аудиторського комітету

Насамперед необхідно зібрати інформацію стосовно наявних вимог щодо створення аудиторського комітету в установі, у тому числі головних завдань комітету, вимог до його складу, необхідності залучення незалежних експертів з відповідними знаннями і досвідом роботи. Збором інформації про зовнішні і внутрішні фактори, які визначають необхідність створення комітету, може займатися підрозділ внутрішнього аудиту чи інший структурний підрозділ установи на підставі відповідного рішення її керівника. Проаналізувавши зібрану інформацію керівник установи приймає рішення стосовно створення аудиторського комітету, а також на цьому етапі керівник може визначити вимоги щодо якісного та кількісного складу комітету з урахуванням специфіки діяльності установи.

Надалі розпочинаються два паралельні етапи:

- пошук потенційних членів аудиторського комітету та їх відбір з урахуванням їх професійної компетентності з питань, які стосуються діяльності комітету, обізнаності із сферою діяльності установи 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 або підприємств, установ, організацій, які працюють у сфері фінансів, бухгалтерського обліку, аудиту чи у відповідній сфері діяльності установи. Кількісний і персональний склад аудиторського комітету має затверджуватися відповідним розпорядчим документом керівника державного органу. В цьому документі також має бути зазначено хто є головою та секретарем аудиторського комітету;

- підготовка проекту Положення про аудиторський комітет, у якому необхідно визначити аспекти, що наведені на малюнку 7:

Розділ	Що визначає
Загальні положення	<ul style="list-style-type: none"> ✓ статус аудиторського комітету в державному органі ✓ мету створення ✓ завдання аудиторського комітету
Повноваження	<ul style="list-style-type: none"> ✓ «що робить аудиторський комітет» (функції, які необхідно здійснювати для виконання покладених завдань)
Склад та формування	<ul style="list-style-type: none"> ✓ хто утворює аудиторський комітет, затверджує положення, призначає голову та членів комітету ✓ кількість членів комітету, у тому числі, кількість незалежних експертів ✓ вимоги щодо професійного рівня та особистих якостей членів комітету
Права та обов'язки	<ul style="list-style-type: none"> ✓ права голови та членів аудиторського комітету ✓ основні обов'язки
Організація роботи	<ul style="list-style-type: none"> ✓ хто забезпечує інформаційне, матеріально-технічне забезпечення діяльності аудиторського комітету ✓ як організуються і проводяться засідання, їх періодичність ✓ інші організаційні питання діяльності аудиторського комітету
Прикінцеві положення	<ul style="list-style-type: none"> ✓ порядок внесення змін до положення ✓ інші важливі аспекти діяльності аудиторського комітету

Малюнок 7. Орієнтовна структура Положення про аудиторський комітет

Міністерством фінансів підготовлене Примірне положення про аудиторський комітет (додаток до цього посібника), яке може бути використане державними органами при розробці такого документу. У міжнародній практиці проект зазначеного положення розробляється комітетом, розглядається на його засіданні та схвалюється простою більшістю голосів його членів, присутніх на засіданні. Після цього схвалений проект Положення про аудиторський комітет подається на розгляд і затвердження керівнику установи.



Відповідно до кращих практик **про створення аудиторського комітету та його основні завдання необхідно повідомити зацікавлені сторони.** Така комунікація зазвичай здійснюється шляхом доведення до відома структурних підрозділів установи змісту Положення про аудиторський комітет.

Досить часто Положення про аудиторський комітет публікується на вебсайті установи, в якій створений аудиторський комітет. Це забезпечує обізнаність зовнішніх зацікавлених сторін із основними завданнями і функціями аудиторського комітету.


Положення про аудиторський комітет і його склад у разі потреби можуть бути оновлені. В деяких країнах існують вимоги щодо необхідності щорічного перегляду цього положення для підтримки його в актуальному стані та за необхідності внесення відповідних змін.

При цьому слід зазначити, що в міжнародній практиці існують вимоги щодо особливостей призначення зовнішніх незалежних членів аудиторського комітету. *Зокрема, в 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 Великобританії члени аудиторського комітету призначаються на три роки із можливим продовженням їх 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 в основному незалежні зовнішні члени строком на три роки (із можливим його продовженням, але не більше ніж на 5 років). Подібні вимоги щодо переважної більшості незалежних членів комітету є також і у Франції. Крім того, в деяких країнах є вимоги стосовно того, що головою аудиторського комітету має бути зовнішній незалежний член (наприклад, в Австралії, Ірландії). Такі вимоги спрямовані на забезпечення неупередженої та незалежної діяльності аудиторського комітету.*

В Україні відповідно до пункту 15-1 Порядку № 1001 до складу аудиторського комітету включаються не менше двох незалежних

експертів, у тому числі один незалежний експерт у сфері аудиту або бухгалтерського обліку. 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 та бездоганну ділову репутацію. Водночас слід зазначити, що до складу аудиторського комітету не включаються керівник та/або працівники підрозділу внутрішнього аудиту.

Кращі міжнародні практики щодо організації роботи аудиторського комітету передбачають проведення навчання (вступного інструктажу) для новопризначених членів комітету, на якому зосереджують увагу на основних завданнях, функціях і обов'язках комітету. Такі навчання допомагають членам комітету зрозуміти їх роль та місце в установі. Крім того, на цих навчаннях звертають увагу на особливості діяльності установи та державного сектору в цілому. Отримання такої інформації на початковому етапі організації роботи комітету є важливим кроком у першу чергу для зовнішніх незалежних експертів.



СКЛАДАННЯ ПЛАНУ РОБОТИ АУДИТОРСЬКОГО КОМІТЕТУ

В 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.

Завчасна підготовка розкладу засідань, який включає дати, місце та пункти порядку денного для кожного засідання, а також охоплює всі обов'язки комітету, визначені Положенням про аудиторський комітет, допомагає членам комітету в організації їх роботи.

Деякі комітети бачать перевагу в організації окремого засідання з питань планування, на якому можна обміркувати роботу комітету на наступні 12 місяців, визначити пріоритети шляхом обговорення з відповідними керівниками, а також визначити необхідність будь-яких змін стосовно функцій та обов'язків комітету. Також члени комітетів вважають корисним

зробити такий документ «постійним» планом, який включає регулярні оновлення, щоб постійно враховувати період «12 місяців». 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 в першу чергу потрібно враховувати головні етапи діяльності з внутрішнього аудиту та їх кінцеві терміни, у тому числі:

- ✓ 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.

Крім того, у разі якщо завдання та функції аудиторського комітету є ширшими та охоплюють питання удосконалення системи управління, внутрішнього контролю та управління ризиками, нагляду за бухгалтерським обліком і фінансовою звітністю, то засідання аудиторського комітету зазвичай прив'язують до головних етапів циклу Демінга (PDCA (планувати, робити, перевіряти, діяти)). В таких випадках засідання комітету планують зважаючи на етапи стратегічного, операційного та бюджетного планування діяльності установи, періодичного звітування про результати такої діяльності, підготовки бюджетної та фінансової звітності тощо.

Водночас слід зазначити, що у разі необхідності можуть проводитись і позапланові засідання аудиторського комітету як за ініціативою членів комітету, так і за ініціативою працівників установи (наприклад, керівника підрозділу внутрішнього аудиту). Потреба у таких позапланових засіданнях може бути зумовлена різними факторами, зокрема: недосягнення запланованих цілей діяльності установи, підвищеною увагою суспільства щодо стану справ у відповідній сфері діяльності установи або використання бюджетних коштів, якості публічних послуг, допущення відхилень, корупційних правопорушень, шахрайства або зловживання службовим становищем, виникненням загроз незалежності підрозділу внутрішнього аудиту, перешкоджання виконанню керівником або працівниками підрозділу їх обов'язків та втручання в їх діяльність посадових або інших осіб, недостатністю ресурсів на проведення внутрішнього аудиту, виявлення суттєвих недоліків і порушень за результатами проведених внутрішніх аудитів та невжиттям керівництвом відповідних і своєчасних заходів реагування на них тощо.



ОРГАНІЗАЦІЯ ЗАСІДАнь АУДИТОРСЬКОГО КОМІТЕТУ

**Кількість засідань та
тривалість відрізняються
залежно від діапазону та
складності обов'язків
комітету.**

Процедура складання плану роботи аудиторського комітету та ініціювання проведення позапланових засідань повинна бути визначена у Положенні про аудиторський комітет.

Кількість і час засідань аудиторського комітету зазвичай

рівномірно розподіляються на рік. Мінімальна кількість засідань комітету встановлюється нормативними актами, які регулюють діяльність аудиторських комітетів, та складає від 2-х до 4-х засідань.

В Україні відповідно до пункту 15-1 Порядку № 1001 засідання аудиторського комітету проводиться не рідше двох разів на рік.

В 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 необхідністю посилення управлінської відповідальності та підзвітності, збільшення складності діяльності установ, появою нових ризиків у діяльності установи тощо.

Комітети повинні обдумати чи заплановано достатню кількість засідань, щоб переконатися, що вони можуть повністю виконувати свої обов'язки. Наприклад, якщо протягом року виникають суттєві проблеми, пов'язані із високоризиковими сферами діяльності установи, настанням відхилень або заходами чи програмами, за якими комітет здійснює нагляд, комітети повинні розглянути можливість призначення додаткових засідань.

В міжнародній практиці представники підрозділів внутрішнього аудиту запрошуються для участі в усіх питаннях порядку денного на кожному засіданні аудиторського комітету в якості спостерігачів.

Вимога щодо обов'язкового запрошення на засідання комітету керівника та/або представників підрозділу внутрішнього аудиту передбачена також і пунктом 15-1 Порядку № 1001.



Робота аудиторського комітету - це більше, ніж відвідування засідань комітету. Важливу та клопітку роботу часто виконують поза засіданнями члени комітету, які працюють із ключовими зацікавленими сторонами з питань, що стосуються обов'язків комітету. Детальніше взаємодія аудиторського комітету із зацікавленими сторонами розкрита у [розділі 3](#).

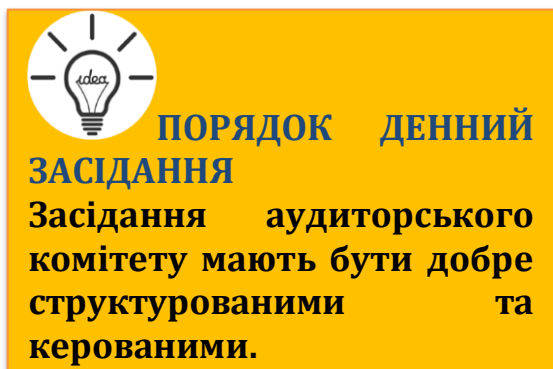
В деяких країнах існує практика запрошення до участі в засіданнях аудиторського комітету також і представників органу, який здійснює зовнішній аудит. Така практика залежить від того, наскільки широкими є повноваження аудиторського комітету, а також від налагодженості співпраці аудиторського комітету із зовнішніми аудиторами та наявністю (або відсутністю) обмежень щодо розповсюдження інформації, розгляд якої планується на засіданні комітету.

Комітет також може попросити керівництво установи брати участь у засіданнях комітету з окремих питань порядку денного. Оскільки зазвичай

керівник установи не є членом аудиторського комітету, його можуть запросити на засідання комітету для участі в обговореннях стратегічних і важливих питань. Деякі аудиторські комітети постійно надсилають запрошення на засідання комітету вищому керівництву установи або іншим зацікавленим сторонам (*наприклад, у Нідерландах на засідання аудиторського комітету часто запрошують керівника фінансово-економічного підрозділу*).

Членів аудиторського комітету призначають за їх особистими навичками та досвідом роботи, тому загальновизнано, що членам комітету не дозволяється надсилати довірених осіб, якщо вони особисто не можуть бути присутніми на засіданнях комітету. В таких випадках голова або секретар комітету мають забезпечити інформування члена комітету, який не був присутнім на засіданні, про основні питання, що обговорювались на такому засіданні.

На практиці можуть знадобитися заходи для вирішення обставин, коли окремі члени аудиторського комітету відсутні протягом тривалого періоду або були призначені на керівні посади, які стосуються операційної діяльності установи. У таких випадках зазвичай переглядають склад комітету та виключають їх із його членів.



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.

В більшості випадків проект порядку денного засідання комітету готується його секретарем на основі відповідних пропозицій від членів комітету. Керівники підрозділів внутрішнього аудиту, планування, бухгалтерського обліку та фінансово-економічного підрозділу також можуть надавати свої пропозиції щодо питань, які необхідно розглянути на засіданні аудиторського комітету. Остаточний порядок денний засідання комітету затверджується головою та має бути розповсюджений секретарем

комітету усім членам комітету та запрошеним особам у термін, який буде достатнім для ознайомлення із цим порядком денним і матеріалами відповідного засідання.

Зазвичай вважається доцільним перед кожним засіданням виділяти час членам комітету для обговорення порядку денного та будь-яких питань, які вони бажають більш детально обговорити. Цей час також дозволяє членам аудиторського комітету обговорювати питання між собою до того, як представники керівництва та інші спостерігачі приєднаються до засідання.



ПРОТОКОЛИ ЗАСІДАнь
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).

Проект протоколу має бути розповсюджений секретарем комітету серед усіх членів комітету для його узгодження. Спосіб і термін такого розповсюдження визначається у Положенні про аудиторський комітет (наприклад, протягом одного тижня після засідання комітету проект протоколу надсилається усім членам комітету, які мають його підписати протягом двох тижнів після засідання або викласти у письмовій формі свою окрему думку (у разі незгоди з окремими пунктами протоколу)).

В міжнародній практиці такі протоколи надаються керівництву разом із пропозиціями або порадами щодо вирішення проблемних питань, які потребують відповідного рішення керівника (у разі їх наявності).

У деяких країнах є гарною практикою розповсюдження серед членів аудиторського комітету протоколів його засідання разом із документами, як плануються обговорити на наступному засіданні. Це сприятиме системності роботи аудиторського комітету та виділенню достатнього часу для підготовки до його наступного засідання.

Більшість роботи, пов'язаної із організацією засідань аудиторського комітету, забезпечується секретарем комітету та координується головою (наприклад, підготовка проекту порядку денного засідання, його узгодження та затвердження, розповсюдження матеріалів засідання, запрошення на засідання відповідних представників установи (за необхідності), ведення нотаток і складання проектів протоколів тощо). Відповідні завдання та обов'язки секретаря комітету повинні визначатися у Положенні про аудиторський комітет.

Саме тісна співпраця секретаря комітету з головою комітету допомагає забезпечувати те, що:

- усі документи комітету оформлені за відповідним шаблоном і

доступні членам комітету;

- ведеться протокол засідання комітету;
- члени комітету тримаються в курсі ключових подій в установі;
- підтримуються канали зв'язку із підрозділами планування, бухгалтерського обліку, фінансово-економічним, внутрішніми та зовнішніми аудиторами;
- інформування керівництва про діяльність аудиторського комітету та результати його щорічної оцінки.

Надзвичайно важливо, щоб голова та інші члени комітету взаємодіяли з вищим керівництвом установи також і поза засіданнями комітету, щоб керівник міг скористатися порадами, які надають члени комітету. Крім того, така взаємодія може допомогти членам комітету бути в курсі головних змін у діяльності установи.



Відповідно до міжнародної практики такі протоколи можуть включати опис наступних 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 протягом року, а зовнішні незалежні члени повинні враховувати попередню роботу, консультаційні заходи та питання пов'язаних сторін;

- на початку кожного засідання комітету його члени повинні 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 належним чином задокументовані в протоколі засідання комітету. Такі протоколи мають допомогти посилити важливість того, щоб комітети виявляли та, за необхідності, керували реальними або потенційними конфліктами інтересів з метою забезпечення неупередженої та дійсно незалежної роботи комітету.



Положення про аудиторський комітет обов'язково має включати норму стосовно надання доступу комітету та його членам до:

- працівників установи (насамперед керівника та працівників підрозділу внутрішнього аудиту, працівників фінансових і бухгалтерських служб, інших посадових осіб (у залежності від питань, які розглядаються аудиторським комітетом));

- інформації, яка є в установі, та яка має відношення до основних завдань та обов'язків комітету, у тому числі: стратегічні та операційні цілі установи, плани її діяльності та інформація щодо їх виконання, ідентифіковані і 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/реагування контролюючих органів й іншої необхідної інформації.

Щоб підвищити незалежність комітету та його спроможність отримати повну оцінку відповідних питань, Положення про аудиторський комітет також має містити норму щодо права членів аудиторського комітету звертатися за незалежними професійними порадами, коли це потрібно (за погодженням з головою комітету та/або керівником установи).



У міжнародній практиці існують вимоги щодо проведення періодичної самооцінки діяльності аудиторського комітету, яка охоплює виконання комітетом всіх завдань, визначених у положенні. Зазвичай така оцінка проводиться членами аудиторського

комітету щорічно або один раз на два роки. Результати такої оцінки використовуються комітетом для налагодження своєї подальшої роботи. Водночас про ці результати інформується керівництво установи.

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)*.

3. ВЗАЄМОДІЯ АУДИТОРСЬКОГО КОМІТЕТУ ІЗ ЗАЦІКАВЛЕНИМИ СТОРОНАМИ

3.1. ВЗАЄМОДІЯ ІЗ 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. З іншого боку, враховуючи усталені кращі міжнародні практики одним із ключових факторів успішного функціонування підрозділу внутрішнього аудиту в установі є постійна підтримка, яку надає аудиторський комітет для цього підрозділу.

Аудиторським комітетам для належного виконання своїх завдань і функцій вкрай важливо налагодити взаємодію та співпрацю із різними зацікавленими сторонами (як внутрішніми, так і зовнішніми). Водночас важливим є й доступ до надійних і достовірних джерел інформації. Взаємодія аудиторського комітету з підрозділом внутрішнього аудиту має бути двосторонньою, взаємовигідною та постійною.

Одним із вирішальних факторів взаємовідносин між аудиторським комітетом і підрозділом внутрішнього аудиту є відкрита комунікація. Оскільки спілкування є двостороннім процесом, то це означає, що обидві сторони повинні докласти необхідних 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 та управління ризиками. Крім того, внутрішні аудитори повинні бути готові надати коментарі на конкретні запити аудиторського комітету з цих питань.

В свою чергу 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 та підрозділом внутрішнього аудиту в міжнародній практиці є регулярною і зазвичай

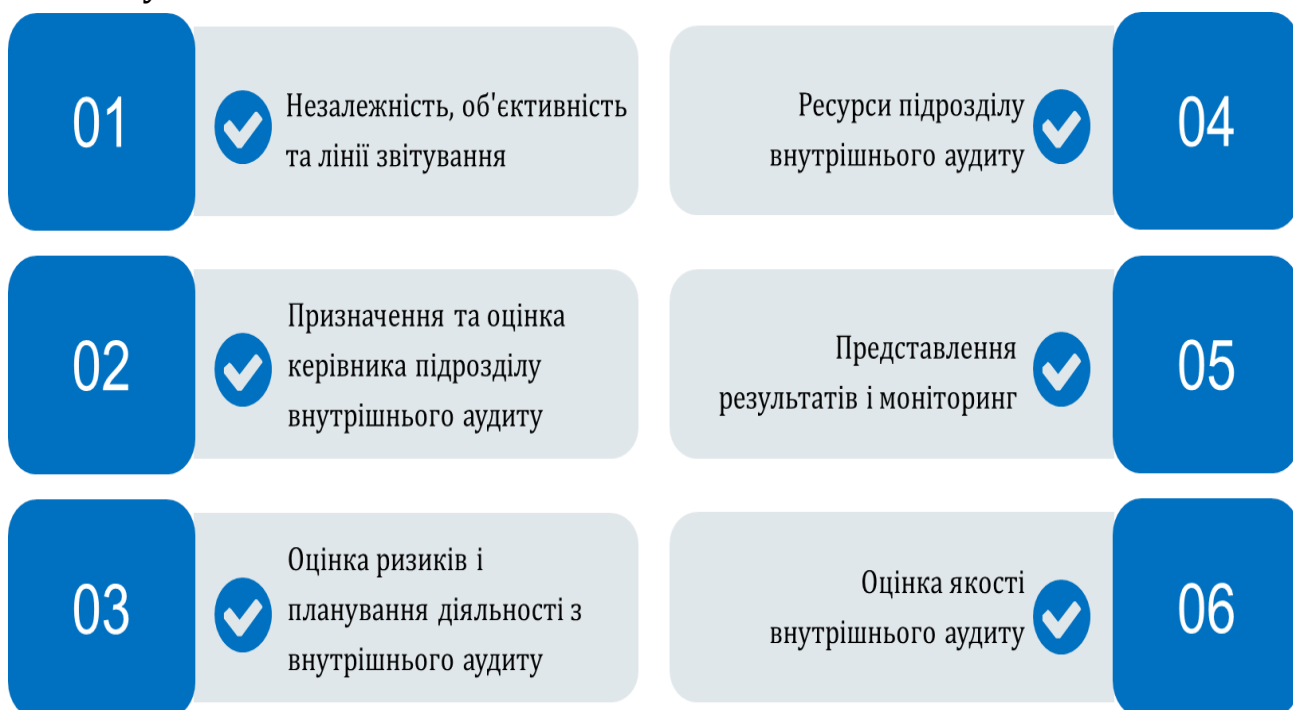
відповідає заздалегідь підготовленому графіку зустрічей. Аудиторський комітет і підрозділ внутрішнього аудиту можуть мати різні види комунікації. Спілкування найчастіше є письмовим або усним, а також воно може бути офіційним або неформальним. При цьому слід розуміти, що зв'язок підрозділу внутрішнього 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, як правило, 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). Як правило, принаймні раз на рік, аудиторський комітет і керівник підрозділу внутрішнього аудиту збираються на закритій зустрічі (без присутності вищого керівництва) для обговорення таких питань або проблем.

В багатьох європейських країнах взаємодія аудиторського комітету з підрозділом внутрішнього аудиту розпочинається ще на початку організації роботи цього підрозділу. Зокрема із аудиторським комітетом може обговорюватися проект 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 та охоплюють всі 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 та перегляд є хорошою 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 малюнку 8:



Малюнок 8. Аспекти стосовно яких взаємодіють аудиторський комітет і підрозділ внутрішнього аудиту

1) Незалежність, об'єктивність та лінії звітування

Керівник підрозділу внутрішнього аудиту повинен працювати з вищим керівництвом, щоб уникнути створення умов, які б впливали на здатність підрозділу внутрішнього аудиту виконувати свої обов'язки неупереджено. Звітування керівника підрозділу внутрішнього аудиту безпосередньо вищому керівництву надає йому достатній організаційний статус і можливість безперешкодно виконувати обов'язки та обговорювати чутливі питання з керівництвом.

В 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 відноситься підтримка незалежності підрозділу та сприяння активній співпраці керівництва з внутрішнім аудитом, визнання та просування функції внутрішнього аудиту в установі, що може суттєво сприяти створенню додаткової цінності. У випадку наявності інформації, що свідчить про загрозу організаційній або функціональній незалежності підрозділу внутрішнього аудиту, аудиторський комітет має готувати та надавати керівникові державного органу пропозиції щодо необхідності вжиття заходів для забезпечення незалежності підрозділу, а також у разі потреби ініціювати зустрічі щодо обговорення таких пропозицій і заходів.



Під час взаємодії у цій сфері аудиторський комітет може розглядати такі питання⁶:

- ✓ Чи забезпечується незалежність підрозділу внутрішнього аудиту?
- ✓ Чи вважаються результати діяльності з внутрішнього аудиту надійними та конфіденційними?
- ✓ Чи може керівник підрозділу внутрішнього аудиту напругу комунікувати з вищим керівництвом?
- ✓ Чи спроможний підрозділ внутрішнього аудиту розвинути співпрацю з керівництвом та аудиторським комітетом, при цьому не дозволяючи цій співпраці заважати незалежності, об'єктивності та професійному скептицизму внутрішніх аудиторів?
- ✓ Чи є розуміння в команди підрозділу внутрішнього аудиту, що його загальна мета полягає у збереженні незалежності для того, щоб отримати результати аудитів, які допоможуть установі бути більш успішною?
- ✓ Чи спроможний підрозділ внутрішнього аудиту протистояти тиску (наприклад, тиску зі сторони відповідальних за діяльність осіб, які можуть хотіти обмежити обсяг аудиту чи мінімізувати аудиторські знахідки)?
- ✓ Чи сприймаються керівництвом 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 чи 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 і недоліки?
- ✓ Чи надається аудиторській групі достатній час, який їй потрібен, щоб проявити професійну ретельність, об'єктивність та незалежність, не відчуваючи тиску в частині дотримання терміну чи підготовки «необхідного» висновку?

⁶ Перелік питань підготовлено на основі Інструменту оцінки внутрішнього аудиту для аудиторських комітетів, підготовленого Міжнародним інститутом внутрішніх аудиторів (ІІА), а також з урахуванням поточної української практики реалізації функції внутрішнього аудиту

2) Призначення та оцінка керівника підрозділу внутрішнього аудиту



Ефективність

організації та здійснення діяльності з внутрішнього аудиту в установі безпосередньо залежить від професійності керівника підрозділу внутрішнього аудиту, який не лише несе відповідальність за виконання всіх завдань і обов'язків підрозділу, але й представляє підрозділ внутрішнього аудиту як всередині установи, так і перед зовнішніми сторонами.

Взаємодія аудиторського комітету з підрозділом внутрішнього аудиту значною мірою залежать від якості спілкування членів комітету з керівником цього підрозділу. Отже, аудиторський комітет має безпосередню зацікавленість в участі у призначенні професійного та досвідченого керівника підрозділу внутрішнього аудиту.

Комітет може оцінити досвід, знання, навички та інші компетенції, необхідні для виконання завдань і обов'язків керівника підрозділу внутрішнього аудиту. Окрім надання документальних доказів, таких як професійні сертифікати, комітет може переконатися у здібностях і

навичках комунікації потенційного кандидата на посаду керівника підрозділу внутрішнього аудиту, які необхідні для того, щоб забезпечити ефективне управління діяльністю підрозділу внутрішнього аудиту.

Спосіб участі аудиторського комітету у призначенні керівника підрозділу внутрішнього аудиту може бути різним. В міжнародній практиці найчастіше комітет погоджує таке призначення перед прийняттям відповідного рішення керівництвом. Проте сам комітет не є єдиною стороною в цьому призначенні.

Елементи подібної міжнародної практики можуть бути використані й в Україні, наприклад у формі залучення членів аудиторського комітету до роботи конкурсних комісій у якості експертів з відповідних питань для проведення оцінки відповідності професійної компетентності кандидата під час проведення конкурсів на зайняття посад державної служби. Таким чином, одним із способів залучення членів аудиторського комітету до призначення керівника підрозділу внутрішнього аудиту, може бути їх участь у якості експертів для оцінки результатів розв'язання ситуаційних завдань і співбесіди під час проведення конкурсу на зайняття відповідної посади.

З огляду на те, що аудиторський комітет має певні обов'язки щодо призначення керівника підрозділу внутрішнього аудиту, логічно, що комітет також бере участь у прийнятті рішень щодо звільнення та заміни

керівника підрозділу. Це особливо важливо для того, щоб виключити можливість звільнення з роботи керівника підрозділу внутрішнього аудиту керівництвом, яке може мати неправомірні мотиви, зокрема: обмеження діяльності підрозділу внутрішнього аудиту, ігнорування деяких висновків внутрішнього аудиту чи взагалі безпідставного звільнення. Наприклад, у міжнародній практиці аудиторський комітет може проводити відповідні зустрічі чи вихідні інтерв'ю з керівником підрозділу внутрішнього аудиту під час яких має можливість з'ясувати мотиви та причини його звільнення.



Під час взаємодії у цій сфері аудиторський комітет може розглядати такі питання:

- ✓ Чи має кандидат на посаду керівника підрозділу внутрішнього аудиту достатні та 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 необхідними 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 національних, так і міжнародних стандартів внутрішнього аудиту. При цьому 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 та 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, у тому числі й щодо актуальних тематик аудиторських досліджень. Разом з цим 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 коригувати 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, в Бельгії, Болгарії, Ірландії, Нідерландах, Польщі*).



Аудиторський комітет повинен відігравати активну роль у процесі планування діяльності з внутрішнього аудиту. Безумовно для участі у процесі планування комітет повинен мати розуміння щодо простору аудиту. Також комітет має переконатися, що заплановані аудиторські завдання охоплюють пріоритетні сфери діяльності установи та ґрунтуються на відповідній оцінці ризиків, у зв'язку з обмеженими ресурсами підрозділу внутрішнього аудиту.

У контексті планування діяльності з внутрішнього аудиту та оцінки ризиків необхідно враховувати динамічний характер ризиків і змін у внутрішньому та зовнішньому середовищі, законодавстві, які можуть зумовлювати необхідність коригування плану діяльності з внутрішнього аудиту. Аудиторський комітет має розглядати й зміни до планів, які запропоновані керівником підрозділу внутрішнього аудиту. В деяких країнах комітет здійснює періодичний моніторинг виконання плану діяльності з внутрішнього аудиту (зазвичай раз на квартал або півріччя) і погоджує або затверджує всі обґрунтовані зміни в план. Саме

тому здатність функції внутрішнього аудиту виявляти потребу та ініціювати зміни в план після оновлення оцінки ризиків є надзвичайно важливою для аудиторського комітету.



Під час взаємодії у цій сфері аудиторський комітет може розглядати такі питання:

- ✓ 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, включаючи нові або ідентифіковані ризики, які можуть перешкоджати досягненню цілей установи?
- ✓ Чи здійснюється керівником 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 (необхідних знань, навичок і компетенцій працівників підрозділу внутрішнього аудиту) і фінансових ресурсів (бюджет та інші матеріальні ресурси, у тому числі комп'ютерні методи аудиту (СААТ), 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 необхідними знаннями і 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 у розпорядженні ресурси, необхідні для ефективного виконання його завдань та обов'язків. Особливу увагу аудиторський комітет має приділяти розгляду безперервного підвищення кваліфікації працівників підрозділу внутрішнього аудиту, з огляду на те, що внутрішні аудитори повинні постійно удосконалювати свої знання, навички та компетенції.

У випадку недостатності або невідповідності ресурсів підрозділу внутрішнього аудиту аудиторський комітет має підготувати відповідні пропозиції керівнику установи щодо надання ресурсів, необхідних для проведення внутрішніх аудитів, оскільки це безпосередньо впливатиме на ефективність діяльності підрозділу та його здатності приносити користь установі.



Під час взаємодії у цій сфері аудиторський комітет може розглядати такі питання:

- ✓ Чи має підрозділ внутрішнього аудиту необхідні ресурси та компетенцію, щоб кваліфіковано виконувати свою роботу, досягати визначених цілей та 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 точки зору 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 шляхом ефективного найму, утримання та просування по службі? Чи проводять ротацию членів команди всередині підрозділу, щоб розширити їх знання та перспективи?

✓ Чи інформує підрозділ внутрішнього аудиту керівника установи та аудиторський комітет про обмеження у 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.

В 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 і внутрішнього контролю (включаючи ризики шахрайства), інші питання, які потребують уваги вищого керівництва та/або аудиторського комітету. Частота та наповнення такої інформації визначаються спільно

керівником підрозділу внутрішнього аудиту, вищим керівництвом та аудиторським комітетом (наприклад, у внутрішніх документах з питань внутрішнього аудиту, Положенні про аудиторський комітет тощо). При цьому слід зазначити, що регулярність інформування, його обсяг, зміст і графік безпосередньо залежать від важливості інформації, яку необхідно 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 необхідних ресурсах;
- результатів внутрішніх аудитів і вжитих заходів для впровадження аудиторських рекомендацій;
- реакції керівництва на ризик, який може бути неприйнятним для установи (на думку керівника підрозділу внутрішнього аудиту);
- досягнення визначених ключових показників діяльності підрозділу;

• відповідності Кодексу етики та Стандартам внутрішнього аудиту, а також планам дій щодо вирішення будь-яких проблемних питань у діяльності з внутрішнього аудиту.

Для відповідного інформування керівник підрозділу внутрішнього аудиту проводить регулярні зустрічі з вищим керівництвом та аудиторським комітетом, щоб зрозуміти та врахувати їх очікування щодо результатів внутрішнього аудиту.

Під час своїх чергових засідань аудиторський комітет на основі отриманої інформації зазвичай включає в порядок денний засідання зазначені питання для їх колективного обговорення. Крім того, аудиторський комітет може отримувати аудиторські звіти (або витяги зі звітів) від підрозділу внутрішнього аудиту у відповідності до узгоджених способів комунікації, які мають визначатися у внутрішніх документах з питань внутрішнього аудиту або Положенні про аудиторський комітет. Подання вичерпних і стислих повідомлень про діяльність з внутрішнього аудиту на засіданнях комітету здебільшого супроводжується відповідними презентаціями керівника підрозділу внутрішнього аудиту.

Вибираючи підхід до інформування аудиторського комітету, **керівник підрозділу внутрішнього аудиту повинен врахувати аспекти, які зображені на малюнку 9:**



Малюнок 9. Аспекти, які необхідно врахувати при інформуванні аудиторського комітету

При розробці, підготовці та структуруванні періодичного

інформування аудиторського комітету важливо використовувати просту мову, чітко та наочно подавати релевантну інформацію, використовуючи таблиці, діаграми, ментальні карти, тощо. Такий підхід може допомогти краще структурувати аудиторські знахідки, рекомендації та плани заходів для їх впровадження. Крім того, необхідно використовувати можливості та переваги різних інформаційно-комунікаційних технологій для покращення та полегшення підготовки, розповсюдження, подання та презентації інформації з питань внутрішнього аудиту.

Окремо слід звернути увагу, що аудиторський комітет завжди розглядає інформацію підрозділу внутрішнього аудиту щодо вжиття заходів за результатами проведених внутрішніх аудитів. Основна увага комітету в цьому випадку зосереджена на ефективності та своєчасності вжитих відповідальними за діяльність особами коригуючих дій для впровадження рекомендацій внутрішніх аудиторів та їх реалізації у практичній діяльності. В міжнародній практиці прийнято готувати інформацію про стан коригуючих дій для аудиторського комітету. В свою чергу на основі колективного обговорення зазначених питань, аудиторський комітет робить висновки щодо ризиків невжиття керівництвом коригуючих дій (на основі наданої оцінки підрозділу внутрішнього аудиту) та готує відповідні пропозиції. Для підготовки цих висновків і пропозицій комітет регулярно обговорює інформацію про коригуючі дії з керівником підрозділу внутрішнього аудиту. Також з метою роз'яснення причин невжиття коригуючих дій комітет може надсилати запити відповідальним особам, у діяльності яких за результатами внутрішніх аудитів виявлено суттєві недоліки, порушення та якими не було реалізовано коригуючі дії для впровадження аудиторських рекомендацій.



Під час взаємодії у цій сфері аудиторський комітет може розглядати такі питання:

- ✓ Чи є інформація, що надходить від підрозділу внутрішнього аудиту, якісною, своєчасною, коректною, об'єктивною, доступною та 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 та про своєчасність цих вжитих заходів?

б) 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 установі. Відповідно до кращих практик комітет здійснює нагляд за виконанням програми забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту, а також бере участь у визначенні форми і 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 повідомляючи результати поточного моніторингу (щонайменше раз на рік), підрозділ внутрішнього аудиту демонструє не лише відповідність Кодексу етики та Стандартам внутрішнього аудиту, а й прозорість своєї діяльності. Зазначена інформація зазвичай обговорюється на засіданні аудиторського комітету, а за його результатами можуть бути напрацьовані пропозиції щодо удосконалення діяльності з внутрішнього аудиту в установі, які в подальшому можуть включатися до програми забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту.



Під час взаємодії у цій сфері аудиторський комітет може розглядати такі питання:

✓ 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 та підвищення якості внутрішнього аудиту?

✓ Якщо за результатами оцінок були виявлені значні сфери для покращення або невідповідності Стандартам внутрішнього аудиту, які були їх причини, та чи підрозділ внутрішнього аудиту належним чином розглянув їх і вжив необхідні заходи?

Погана, напружена чи поверхнева співпраця і взаємодія між аудиторським комітетом та керівником підрозділу внутрішнього аудиту може стати серйозною загрозою належному управлінню установою,

оскільки непорозуміння, недостатні ресурси, загрози незалежності, поверхневі аудиторські дослідження можуть завдавати шкоду установі. Саме тому 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.

Таким чином, 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 другого боку – саме аудиторський комітет може бути опорою для підтримки функції внутрішнього аудиту. Для цього потрібно докласти зусилля з двох сторін.

3.2. ВЗАЄМОДІЯ З ВИЩИМ КЕРІВНИЦТВОМ ТА ІНШИМИ ЗАЦІКАВЛЕНИМИ СТОРОНАМИ



Підхід, який аудиторський комітет використовує у своїй взаємодії з вищим керівництвом, матиме безпосередній вплив на ефективність роботи комітету. Якщо комітет демонструє позитивну культуру співпраці та чітке спрямування своєї роботи на постійне вдосконалення діяльності установи, а не каральну культуру та тиск, комітет, швидше за все, ефективно виконуватиме свою роль в установі.

Для того, щоб бути ефективним, аудиторський комітет повинен бути незалежним від керівництва та захищеним від будь-якого неправомірного впливу. В міжнародній практиці переважна більшість членів комітету не повинна мати виконавчих повноважень, управлінських функцій чи делегованої фінансової відповідальності. При цьому слід зазначити, що незалежність аудиторського комітету, як і незалежність підрозділу внутрішнього аудиту, не означає його ізоляваності в установі.

Поради комітету, як правило, мають рекомендаційний характер, тому його члени повинні чітко розуміти різницю між обов'язками

комітету та функціями керівництва установи щодо прийняття відповідних рішень.

Зі свого боку керівництво установи може сприяти побудові міцних відносин з аудиторським комітетом, домовляючись про участь голови

комітету в окремих нарадах або засіданнях керівництва, на яких обговорюються важливі питання у діяльності установи. В міжнародній практиці це допомагає комітету підтримувати актуальне розуміння пріоритетних сфер діяльності установи, пов'язаних з ними ризиків, планів її розвитку тощо. Така залученість також може допомогти голові комітету підтримувати конструктивні відносини з вищим керівництвом. Крім того, участь у нарадах також є можливістю для голови комітету ознайомити вище керівництво з його діяльністю.

В свою чергу аудиторський комітет також має сприяти налагодженню тісної співпраці з керівництвом, зокрема через надання керівнику короткого викладу питань, які розглядаються на кожному засіданні комітету, в тому числі запропоновані комітетом заходи, які має здійснити керівництво для удосконалення діяльності з внутрішнього аудиту, покращення внутрішнього контролю, мінімізації можливих ризиків, запобіганню відхиленням, корупційним правопорушенням тощо. Цей простий процес інформування керівництва може підвищити видимість роботи комітету та стати практичним способом демонстрації виконання основних завдань комітету.



Важливо, щоб керівники вищого рівня добре розуміли обов'язки аудиторського комітету, а для цього вони повинні мати відкриту та конструктивну позицію у своїх відносинах з комітетом. Керівництво має бути готовим до виявлення будь-яких ризикових сфер, які можна було б розглянути (наприклад, при розробці плану діяльності з внутрішнього аудиту), і бути конструктивним під час взаємодії або вирішення питань, які піднімаються аудиторським комітетом, підрозділом внутрішнього аудиту або зовнішніми аудиторами. Відповідно до кращих практик керівництво розглядає аудиторський комітет як механізм, який надає йому ранні сигнали щодо наявних або майбутніх викликів у їх діяльності, а це в свою чергу дозволяє вжити своєчасні заходи для реагування на такі виклики для мінімізації їх впливу.

Одним із основних обов'язків аудиторського комітету є перегляд заходів, вжитих відповідальними за діяльність особами для виконання рекомендацій внутрішнього та / або зовнішнього аудиту. Зазначені заходи мають бути своєчасними та спрямованими на усунення причин недоліків і порушень, задокументованих у аудиторських звітах. Одним із способів, яким комітет може ефективно контролювати виконання аудиторських рекомендацій, є наявність постійного пункту порядку денного, який вимагає внесення переліку невиконаних рекомендацій на розгляд на запланованих засіданнях аудиторського комітету. Щоб допомогти комітету оцінити результати впровадження аудиторських рекомендацій, керівник

підрозділу внутрішнього аудиту повинен підтримувати відповідний процес моніторингу та звітності про стан впровадження рекомендацій. Крім того, у Положенні про аудиторський комітет та/або у внутрішніх документах з питань внутрішнього аудиту може бути визначена норма щодо інформування аудиторського комітету про невжиття заходів для впровадження аудиторських рекомендацій (за всіма наданими рекомендаціями або за найбільш важливими).

Невиконані рекомендації мають бути пріоритетними для аудиторського комітету. Відповідно до кращих практик у разі наявності значної кількості невиконаних аудиторських рекомендацій комітети запрошують посадових осіб, які є відповідальними за виконання важливих рекомендацій аудиту, на засідання комітету. Такий підхід дозволяє комітету отримати безпосередній зворотний зв'язок щодо прогресу у виконанні рекомендацій, а також з'ясувати причини невжиття відповідних заходів. У разі потреби аудиторський комітет повинен інформувати керівництво про зазначену ситуацію та запропонувати заходи, які він вважає необхідними для вирішення важливих питань, відображених у аудиторських звітах, та впровадження наданих рекомендацій.

Взаємодія з іншими зацікавленими сторонами



Взаємодія аудиторського комітету із Вищою аудиторською установою (Рахунковою палатою) або органу державного фінансового контролю залежить від законодавчих і нормативних вимог, які регулюють діяльність таких установ. За даними результатів опитування, проведеного у 2016 році Європейською організацією вищих аудиторських установ (EUROSAI), в європейських країнах досвід з цих питань також відрізняється. Наприклад:

- ✓ діяльність аудиторських комітетів може досліджуватися Вищою аудиторською установою як частина діяльності установи, де проводиться аудит (*Австрія, Бельгія, Естонія, Польща*);
- ✓ неформальна взаємодія і комунікація під час аудитів Вищої аудиторської установи (*Австрія, Іспанія, Португалія*), взаємодопомога у впровадженні певних нормативних вимог (*Бельгія*), участь представників Вищої аудиторської установи у засіданнях аудиторського комітету (*Бельгія, Ірландія, Нідерланди*) та/або відстеження впровадження рекомендацій, наданих Вищою аудиторською установою (*установи ЄС*);
- ✓ формальна співпраця через погодження проведення аудитів (*Бельгія*), членство в аудиторському комітеті (*Латвія*);
- ✓ перегляд звітів Вищої аудиторської установи (*Данія*).

Аудиторський комітет взаємодіє також і з іншими зовнішніми та внутрішніми зацікавленими сторонами, зокрема з фінансово-економічними та бухгалтерськими службами, іншими структурними

підрозділами установи (наприклад, підрозділами, які здійснюють планування діяльності), а також із контролюючими органами. Взаємовідносини з цими зацікавленими сторонами зазвичай передбачають заходи щодо інформування аудиторського комітету та участь представників цих сторін у засіданнях комітету.

ЗАТВЕРДЖУЮ

(підпис)

(Власне ім'я ПРИЗВИЩЕ)

_____ року

(число)

(місяць)

ПРИМІРНЕ ПОЛОЖЕННЯ ПРО АУДИТОРСЬКИЙ КОМІТЕТ

I. Загальні положення

1.1. 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 з організацією, функціонуванням внутрішнього контролю та/або окремих його елементів і здійсненням діяльності з внутрішнього аудиту та підготовки рекомендацій щодо їх удосконалення.

1.2. Основним завданням Комітету в назва державного органу є :

1) надання фахових консультацій та розгляд питань щодо організації та функціонування внутрішнього контролю (впровадженні управлінських заходів та їх виконання), для забезпечення:

виконання основних завдань, досягнення цілей діяльності, мети, завдань та результативних показників бюджетних програм;

ефективності, результативності та прозорості діяльності;

якісного надання послуг;

ефективності системи делегування повноважень, управлінської відповідальності та підзвітності в установі та її системі;

ефективності управління ризиками, зокрема розгляду ідентифікованих та оцінених ризиків у зв'язку із цілями діяльності;

результативності заходів контролю;

реагування на відхилення

попередження настання порушень та збитків, запобігання корупційним правопорушенням, шахрайству або зловживанню службовим становищем;

впровадження необхідних управлінських заходів за результатами державного зовнішнього фінансового контролю, державного фінансового контролю внутрішніх аудитів, моніторингу виконання бюджетних програм та оцінювання їх ефективності; реагувань інших державних органів, що здійснюють контроль за дотриманням бюджетного законодавства, реагувань правоохоронних органів, у тому числі спеціально уповноважених суб'єктів у сфері протидії корупції або розгляду інформації у медіа, скарг і нарікань фізичних та юридичних осіб щодо стану справ у сфері відповідальності установи;

своєчасного коригування планів діяльності установи або відповідних управлінських заходів;

повноти, актуальності та об'єктивності звітної інформації, зокрема розгляду проекту декларації керівника та звіту з внутрішнього контролю;

впровадження та реалізації інших управлінських заходів, спрямованих на ефективність, результативність та прозорість діяльності.

2) підтримка розвитку діяльності з внутрішнього аудиту яка забезпечується шляхом:

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;

обговорення:

результатів діяльності підрозділу внутрішнього аудиту;

результатів внутрішньої та зовнішньої оцінки якості внутрішнього аудиту;

питань, пов'язаних із провадженням діяльності з організації та функціонування внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту в назва державного органу, у тому числі за ініціативою керівника назва державного органу або керівника підрозділу внутрішнього аудиту;

розгляду стану вжиття керівником назва державного органу, його територіального органу та / або бюджетної установи, яка належить до сфери його управління, відповідних заходів за результатами здійснення внутрішнього аудиту;

надання пропозицій щодо удосконалення діяльності з внутрішнього аудиту;

надання фахових консультацій та розгляд питань, пов'язаних з організацією та функціонуванням внутрішнього контролю та/або функціонуванням окремих його елементів, підготовки рекомендацій з їх удосконалення.

1.3. У своїй діяльності Комітет керується законами України, а також указами Президента України і постановами Верховної Ради України, прийнятими відповідно до Конституції та законів України, постановою Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 № 1001 «Деякі питання здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту» та 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.

II. Повноваження Комітету

2.1. Комітет відповідно до покладених на нього завдань уповноважений:

1) аналізувати діяльність, ресурси та організаційну структуру підрозділу внутрішнього аудиту з метою недопущення будь-яких обмежень для організації роботи підрозділу внутрішнього аудиту, а також для оцінювання наявних/потенційних конфліктів інтересів;

2) розглядати:

питання щодо організаційної та функціональної незалежності підрозділу внутрішнього аудиту на підставі інформації від підрозділу внутрішнього аудиту або зовнішніх експертів;

звіти про діяльність підрозділу внутрішнього аудиту;

питання про результати внутрішнього та зовнішнього оцінювання діяльності підрозділу внутрішнього аудиту щодо відповідності вимогам Стандартів, Кодексу етики, інших законодавчих актів;

проблемні питання, які виникають під час здійснення внутрішніх

аудитів;

інформацію щодо організації та функціонування внутрішнього контролю в установі, включно з щорічною звітністю про стан організації та функціонування внутрішнього контролю, та надавати рекомендації щодо усунення виявлених відхилень, посилення управлінської відповідальності та підзвітності, підвищення рівня зрілості внутрішнього контролю тощо;

проект щорічної декларації керівника з внутрішнього контролю;

3) надавати пропозиції щодо необхідності вжиття заходів для забезпечення незалежності підрозділу внутрішнього аудиту та удосконалення його роботи;

4) здійснювати консультаційну підтримку щодо організації процесів управління ризиками, включаючи визначення ризиків, їх оцінювання, визначення заходів реагування на них;

5) здійснювати запити на інформацію, необхідну для виконання Комітетом своїх повноважень;

6) запрошувати керівника та/або працівників підрозділу внутрішнього аудиту на засідання Комітету;

готувати звіт про результати діяльності Комітету та оприлюднювати його на офіційному веб-сайті [назва державного органу](#).

III. Склад та формування Комітету

3.1. Керівник [назва державного органу](#) 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 [назва державного органу](#) 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 назва державного органу, його територіальних органів, підприємств (у тому числі суб'єктів господарювання, державна частка у статутному капіталі яких перевищує 50 відсотків чи становить величину, яка забезпечує державі право вирішального впливу на господарську діяльність таких суб'єктів господарювання), установ та організацій, що належать до сфери управління назва державного органу;

5) викласти в письмовій формі свою окрему думку та долучити її до протоколу Комітету;

6) отримувати на запити необхідну інформацію або будь-яке інше сприяння, пов'язане з діяльністю Комітету, від керівництва назва державного органу, працівників підрозділу внутрішнього аудиту, керівників структурних підрозділів, його територіальних органів, підприємств (у тому числі суб'єктів господарювання, державна частка у статутному капіталі яких перевищує 50 відсотків чи становить величину, яка забезпечує державі право вирішального впливу на господарську діяльність таких суб'єктів господарювання), установ та організацій, що належать до сфери управління назва державного органу;

7) за рішенням Комітету проводити робочі зустрічі із працівниками підрозділу внутрішнього аудиту;

8) мають інші права, пов'язані з діяльністю Комітету:

(зазначити які саме права)

9) отримувати матеріали щодо організації та функціонування внутрішнього контролю в установі, включно з реєстрами ризиків, заходами реагування на ідентифіковані ризики, звітами з внутрішнього контролю.

4.2. Члени Комітету зобов'язані:

1) бути присутніми на засіданнях Комітету і не пропускати їх без поважних причин;

2) бути незалежними та об'єктивними під час виконання своїх повноважень, визначених цим Положенням;

3) надавати пропозиції та рекомендації для розгляду на засіданні Комітету;

4) підтримувати свою бездоганну ділову репутацію;

5) вживати заходи щодо забезпечення збереження інформації з обмеженим доступом, яка стала їм відома у зв'язку із здійсненням ними повноважень, відповідно до цього Положення;

6) інші обов'язки, пов'язані з діяльністю Комітету:

(зазначити які саме обов'язки)

7) брати участь у розгляді матеріалів/документів щодо стану організації та функціонування внутрішнього контролю та надавати обґрунтовані рекомендації щодо його удосконалення.

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 назва державного органу пропозиції та відповідні матеріали з питань, розглянутих Комітетом;

6) звітувати керівнику назва державного органу 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)

9) включати до порядку денного засідань питання, пов'язані з внутрішнім контролем, не рідше одного разу на рік, зокрема щодо оцінки ризиків, моніторингу заходів контролю та результатів щорічного звітування.

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 назва державного органу, 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 назва державного органу, 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 назва державного органу.

6.9. Пропозиції та рекомендації, прийняті на засіданні Комітету, оформляються протоколом.

6.10. Для підготовки матеріалів, пов'язаних з діяльністю Комітету, призначається секретар Комітету.

Секретар Комітету:

1) готує порядок денний засідання Комітету з урахуванням пропозицій членів Комітету;

2) здійснює оперативне інформування засобами _____ членів
(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;

3) подає членам Комітету матеріали з питань, внесених на розгляд Комітету;

4) оформляє протоколи засідань Комітету та підписує їх.

У протоколі засідання Комітету коротко викладається зміст виступів членів Комітету та запрошених осіб, пропозиції та рекомендації, надані під час засідання Комітету, а також результати поіменного голосування тощо. Окрема думка члена Комітету, якщо він голосував проти або утримався з питань, що обговорювалися на засіданні Комітету, може викладатися в письмовій формі та додаватися до протоколу засідання Комітету;

5) готує список розсилання протоколу Комітету та подає його на підпис голові Комітету разом із протоколом;

6) доводить до відома учасників засідання протоколи Комітету відповідно до списку розсилання засобами _____;

(зазначити якими засобами)

7) виконує інші функції, пов'язані з діяльністю Комітету:

(зазначити які саме функції)

ВІІ. Прикінцеві положення

7.1. Проект цього Положення розробляється Комітетом, розглядається на засіданні Комітету та схвалюється простою більшістю голосів його членів, присутніх на засіданні, і подається на розгляд керівнику [назва державного органу](#).

7.2. Зміни до цього Положення вносяться у порядку його затвердження.

Голова Комітету

(підпис)

(Власне ім'я ПРИЗВИЩЕ)

1. Аудиторські комітети в державному секторі (дискусійний документ, підготовлений Міжнародними експертами Робертом де Конінгом та Новелом Хепворсом), травень 2012 р.
2. Аудиторські комітети в європейському публічному секторі (позиційний документ, підготовлений Комітетом державного сектору міжнародної некомерційної організації ЄСПА), червень 2019 р.
3. Вказівки Казначейства Великобританії «Корпоративне управління в центральних урядових департаментах: Кодекс належної практики», 2011 р.
4. Інструмент оцінки внутрішнього аудиту для аудиторських комітетів, підготовлений Міжнародним інститутом внутрішніх аудиторів (ІІА), 2021 р.
5. Матеріали круглого столу на тему «Міжнародний досвід організації роботи аудиторських комітетів», проведеного Міністерством фінансів України спільно з Міністерством фінансів Королівства Нідерландів, 2021 р.
6. Матеріали відеоконференції на тему «Внутрішній аудит у період постпандемічного відновлення з фокусом на консультаційних послугах, гнучких підходах до аудиту та аудиторських комітетах», проведеної Практикуючим співтовариством з внутрішнього аудиту ПЕМ ПАЛ, 2021 р.
7. Незалежні аудиторські комітети в організаціях державного сектору (посібник, підготовлений Міжнародним інститутом внутрішніх аудиторів), червень 2014 р.
8. Основні результати опитування щодо аудиторських комітетів у державному секторі, проведеного Європейською організацією вищих аудиторських установ (EUROSAI), 2016 р.
9. Побудова кращих зв'язків між аудиторським комітетом і внутрішнім аудитом (позиційний документ, підготовлений Міжнародним інститутом внутрішніх аудиторів), січень 2019 р.

