

Про надання інформації

Міністерство фінансів України розглянуло лист <...> про проблемні питання, які виникають при здійсненні функції внутрішнього аудиту, та повідомляє.

1. Щодо забезпечення виконання цілей і завдань внутрішнього аудиту

Пункт 4 Порядку утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 № 1001 (далі – Порядок № 1001) визначає основне завдання підрозділу внутрішнього аудиту – надання керівникові центрального органу виконавчої влади, його територіального органу та бюджетної установи об'єктивних і незалежних висновків та рекомендацій щодо:

- функціонування системи внутрішнього контролю та її удосконалення;
- удосконалення системи управління;
- запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів;
- запобігання виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності центрального органу виконавчої влади, його територіального органу та бюджетної установи.

Відповідно до пункту 5 Порядку № 1001 підрозділ, відповідно до покладених на нього завдань, проводить за дорученням керівника центрального органу виконавчої влади, його територіального органу та бюджетної установи аналіз проектів наказів та інших документів, пов'язаних з використанням бюджетних коштів, для забезпечення їх цільового та ефективного використання.

Реалізація вказаної вимоги Порядку № 1001 не суперечить принципу організаційної та/або функціональної незалежності підрозділу внутрішнього аудиту, адже відповідно до підпунктів 3.2 – 3.4 глави 3 розділу II Стандартів внутрішнього аудиту, затверджених наказом Мінфіну від 04.10.2011 № 1247 та зареєстрованих в Мін'юсті 20.10.2011 за № 1219/19957 (далі – Стандарти внутрішнього аудиту), організаційна незалежність передбачає пряме підпорядкування та підзвітність підрозділу внутрішнього аудиту керівнику

установи, а функціональна – недопущення виконання працівниками підрозділу функцій, не пов'язаних із здійсненням внутрішнього аудиту.

Водночас, наявність у нормативно-правових актах та внутрішніх документах з внутрішнього аудиту норм, які передбачають включення працівників підрозділів внутрішнього аудиту до складу різних робочих груп, комісій та здійснення іншої діяльності, не пов'язаної із проведенням внутрішнього аудиту, порушує вимоги законодавства у сфері внутрішнього аудиту та створює конфлікт інтересів.

При цьому інформуємо, що метою включення інформації про участь підрозділів (спеціалістів) внутрішнього аудиту в інших контрольних заходах у відповідні рядки звітності (підпункт 2 пункт 1 розділ 2 звіту форми № 1-ДВА, яка затверджена наказом Мінфіну від 27.03.2014 № 347) є отримання Центральним підрозділом гармонізації повної та достовірної інформації про результати діяльності підрозділів внутрішнього аудиту, у тому числі – щодо кількості тих підрозділів/посадових осіб, у яких не забезпечено функціональну незалежність. Наявність такої інформації слугує обґрунтуванням для ініціювання удосконалення як нормативно-правової бази, що регулює діяльність підрозділів внутрішнього аудиту, так і інших нормативно-правових актів (зокрема, за ініціативою Центрального підрозділу гармонізації були внесені відповідні зміни щодо виключення норми щодо можливості включення внутрішніх аудиторів до складу інвентаризаційної комісії – наказ Мінфіну від 04.10.2016 № 868 «Про внесення зміни до Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань»).

2. Щодо проведення внутрішніх аудитів ефективності

Розроблена Центральним підрозділом гармонізації методологія аудиту ефективності, яка викладена у посібнику «Внутрішній аудит ефективності: методичні засади та практичні аспекти» ґрунтується, в першу чергу, на результатах напрацювань, отриманих під час пілотного проекту із проведення внутрішнього аудиту ефективності у Міністерстві охорони здоров'я.

Водночас вказаний посібник містить як теоретичну основу, так і практичні підходи до проведення внутрішнього аудиту ефективності на прикладі оцінки одного із напрямів певної бюджетної програми цього міністерства. При цьому даний посібник розкриває сутність (філософію) внутрішнього аудиту ефективності та наводить приклади можливого до застосування інструментарію (методів, методичних прийомів) проведення внутрішнього аудиту ефективності, який стосується не тільки оцінки бюджетної програми.

Тобто при проведенні аудиту ефективності стосовно оцінювання діяльності установи щодо ефективності функціонування системи внутрішнього контролю, ступеня виконання і досягнення цілей, визначених у стратегічних та річних планах, якості надання адміністративних послуг та виконання контрольно-наглядових функцій, завдань, визначених актами законодавства, а також ризиків, які негативно впливають на виконання функцій і завдань

установи, слід враховувати специфіку установи та застосовувати власні та адекватні (наприклад, існуючі або розроблені підрозділом внутрішнього аудиту) критерії оцінювання щодо кожного із аспектів/об'єктів аудиту. При цьому доречно враховувати наведений у вказаному методичному посібнику приклад «матриці планування аудиторського дослідження». Крім того, при плануванні та проведенні аудиту ефективності доцільним є використання «Методологічних вказівок з внутрішнього аудиту в державному секторі України» (МВ 5 «Процес проведення внутрішніх аудитів (основні кроки внутрішнього аудиту)»).

Варто враховувати й те, що при плануванні та проведенні внутрішнього аудиту ефективності не має (ні в міжнародній, ні у вітчизняній практиці) та не може бути «шаблонних» підходів, адже аудиторські дослідження за напрямом «внутрішній аудит ефективності» кожного разу специфічні та потребують від аудиторів професіоналізму та досвіду.

3. Щодо визначення критеріїв для формування висновків за результатами проведених аудитів

Стандарти внутрішнього аудиту є загальним (рамковим) документом, який визначає єдині підходи до організації та проведення внутрішнього аудиту, підготовки аудиторських звітів, висновків та рекомендацій, оцінки якості такого аудиту. Наведені у Стандартах критерії щодо надання безумовно позитивних, умовно-позитивних та негативних висновків розроблені з урахуванням саме специфіки внутрішнього аудиту, а не інспекційних контрольних заходів (ревізій, перевірок). Тому, підхід щодо необхідності визначення «чіткої шкали критеріїв розподілу встановлених порушень та недоліків за результатами проведених аудитів для формування висновків в аудиторських звітах...» може бути врахований лише для формування висновків за результатами внутрішніх фінансових аудитів.

Наразі Центральним підрозділом гармонізації розпочато роботу по внесенню відповідних змін до Стандартів внутрішнього аудиту.

4. Щодо планування проведення внутрішніх аудитів

Інформуємо, що з метою приведення у відповідність наказів Мінфіну із чинною редакцією постанови Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 року № 1001 «Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади» (далі – постанова № 1001) та Порядку № 1001 Центральним підрозділом гармонізації підготовлено проект наказу Міністерства фінансів України «Про внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України», яким вносяться зміни до відповідних наказів Мінфіну в частині:

- вилучення повноважень Держфінінспекції стосовно надання роз'яснень

щодо застосування Стандартів внутрішнього аудиту та Інструкції до звітності;

- отримання Мінфіном копій планів (змін до них) та звітів про результати діяльності підрозділів внутрішнього аудиту;

- вилучення повноважень Держфінінспекції щодо проведення оцінки якості внутрішнього аудиту та встановлення повноважень Мінфіну щодо проведення оцінки функціонування системи внутрішнього аудиту і надання за її результатами рекомендацій.

Крім того, проектом наказу передбачається приведення вимог Кодексу етики у відповідність до вимог Закону України “Про державну службу” в частині проведення службою управління персоналу оцінювання результатів службової діяльності працівників замість щорічної оцінки та атестації, які проводилися кадровою службою.

На сьогодні зазначений проект наказу узгоджується із заінтересованими органами, після чого його буде направлено на державну реєстрацію до Мін’юсту.

Крім того, внесено зміни до наказу № 995, яким затверджено Методичні рекомендації з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах в частині виключення норми щодо надання Державною фінансовою інспекцією України роз’яснень про застосування Методичних рекомендацій та покладення контролю за виконанням наказу на першого заступника Міністра фінансів України.

5. Стосовно підпорядкування структурного підрозділу з внутрішнього аудиту

Відповідно до статті 26 Бюджетного кодексу України розпорядники бюджетних коштів в особі їх керівників організують внутрішній контроль і внутрішній аудит та забезпечують їх здійснення у своїх закладах та підвідомчих бюджетних установах. Основні засади здійснення внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту та порядок утворення підрозділів внутрішнього аудиту визначаються Кабінетом Міністрів України.

Бюджетним кодексом (стаття 4) встановлено, що якщо іншим нормативно-правовим актом бюджетні відносини визначаються інакше, ніж у Кодексі, застосовуються відповідні норми Бюджетного кодексу.

Для реалізації вимог статті 26 Бюджетного кодексу прийнято постанову № 1001 та затверджено відповідний Порядок № 1001.

Згідно з пунктом 3 та абзацом шостим пункту 9 Порядку № 1001 такі підрозділи мають утворюватися як самостійні структурні підрозділи, керівники яких підпорядковуються та звітують безпосередньо керівнику органу.

6. Стосовно включення в розрахунок планового робочого часу на проведення внутрішніх аудитів на наступний звітний період працівників відділу моніторингу та звітності та відділу методологічного забезпечення

діяльності з внутрішнього аудиту

Відповідно до вимог Стандартів внутрішнього аудиту (глава 1 розділу II) основні внутрішні документи з питань внутрішнього аудиту розробляються керівником підрозділу та в обов'язковому порядку містять порядок планування і проведення внутрішніх аудитів.

Тому для формування реалістичного піврічного плану проведення внутрішніх аудитів керівнику підрозділу внутрішнього аудиту необхідно враховувати як законодавчі вимоги (Стандартів внутрішнього аудиту) так і існуючі в установі організаційні аспекти, які слід врахувати у внутрішньому порядку планування та проведення внутрішніх аудитів. Наприклад такі, як:

- можливість залучення та перерозподілу трудових ресурсів у плановому періоді, що включає врахування вакансій та тимчасову відсутність персоналу (відпустки, лікарняні, навчання тощо), ротацію кадрів;
- збалансованість запланованих напрямів внутрішніх аудитів (фінансових, відповідності та ефективності) з наявними трудовими ресурсами;
- загальну кількість необхідних людино-днів на проведення усіх аудитів, завантаженість внутрішніх аудиторів по кожному аудиту;
- витрати людино-днів на підготовку до аудиту та іншу роботу (планування, реалізацію результатів аудиту, відстеження аудиторських рекомендацій тощо);
- резервування трудових ресурсів для проведення позапланових аудитів (не більше 25 % робочого часу, призначеного на проведення аудитів) з метою уникнення внесення частих змін у плани;
- законодавче обмеження включення до планів об'єктів, на яких менше року тому проведено аудит за тією ж темою та за той саме період. Водночас це обмеження не розповсюджується на дослідження підрозділом внутрішнього аудиту ефективності впровадження аудиторських рекомендацій, а також на повторні аудити, що проводяться установою для перевірки фактів, викладених у скарзі на дії внутрішніх аудиторів;
- організаційні та часові обмеження.

Разом з тим зауважуємо на недоцільності включення до планів несуттєвих (дріб'язкових) питань/об'єктів/процесів, які не мають суттєвого впливу на проблематику галузі.

7. Щодо здійснення оцінки функціонування систем внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту

На виконання п. 18 Порядку № 1001 затверджено новий Порядок здійснення оцінки функціонування системи внутрішнього аудиту (наказ Мінфіну від 03.05.2017 № 480, зареєстрований в Міністерстві юстиції України 24 травня 2017 року за № 663/30531).

Водночас, змінами до Стандартів внутрішнього аудиту (викладено у

пункті 4 цього листа) передбачено вилучення повноважень Держфінінспекції щодо проведення оцінки якості внутрішнього аудиту та встановлення повноважень Мінфіну щодо проведення оцінки функціонування системи внутрішнього аудиту і надання за її результатами рекомендацій.

Перший заступник Міністра

О. МАРКАРОВА