

# **Внутрішній фінансовий аудит**

*Методичний посібник*

## ЗМІСТ

<b>ПЕРЕДМОВА</b>	4
<b>ВСТУП</b>	5
<b>Розділ 1. Основи фінансового аудиту / аудиторський підхід</b>	9
<b>Розділ 2. Планування аудиторської діяльності</b>	12
<b>Розділ 3. Процес внутрішнього фінансового аудиту</b>	16
3.1. Попереднє дослідження об'єкта та планування внутрішнього аудиту	16
3.1.1 постановка завдання	17
3.1.2 попереднє планування дослідження	18
3.1.3 установча робоча зустріч із представниками об'єкта аудиту	25
3.1.4 підготовка програми аудиту	25
3.2. Проведення аудиту та аналіз	26
3.2.1 джерела та методи збору аудиторських доказів / інформації	27
3.2.2 кількісний та якісний аналіз даних, формування доказової бази	30
3.3. Підготовка аудиторського звіту	33
3.4. Відстеження результатів впровадження аудиторських рекомендацій	41
<b>ДОДАТКИ</b>	45
<b>Аудиторська вибірка</b>	46
<b>Аудиторський звіт за результатами пілотного проекту із внутрішнього фінансового аудиту в Державній пенітенціарній службі України</b>	57
<b>Програма внутрішнього фінансового аудиту</b>	72
<b>План заходів впровадження аудиторських рекомендацій, наданих за результатами пілотного внутрішнього фінансового аудиту</b>	74
<b>Перелік скорочень</b>	75

## ПЕРЕДМОВА

Методичний посібник з внутрішнього фінансового аудиту в органах державної влади України підготовлено в рамках українсько-голландського проекту міжнародної співпраці.

Цей посібник розроблено відповідно до 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, що затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 №1001, та Стандартів внутрішнього аудиту, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 04.10.2011 № 1247 та зареєстрованих в Міністерстві юстиції України 20.10.2011 за №1219/19975. Крім того, в його основу покладено кращі європейські методологічні підходи до проведення внутрішнього фінансового аудиту.

Методичний посібник описує базові основи та методи фінансового аудиту, а також процедуру організації та проведення внутрішнього фінансового аудиту у вітчизняних органах державної влади. Зокрема, в посібнику не лише детально викладено всі етапи аудиторського циклу та його особливості для фінансового аудиту, але й наведено конкретні практичні приклади реалізації фінансового аудиту (його ключових елементів). Базовою складовою практичної частини цього посібника стали напрацювання, отримані під час пілотного проекту з внутрішнього фінансового аудиту, проведеного в системі Державної пенітенціарної служби України в рамках українсько-голландського проекту міжнародної співпраці.

Посібник з внутрішнього фінансового аудиту призначений для керівників, фахівців, у т.ч. внутрішніх аудиторів міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, їх територіальних органів, бюджетних установ, віднесених до сфери їх управління, а також Ради міністрів Автономної Республіки Крим, обласних, Київської та Севастопольської міських державних адміністрацій.

Метою підготовки посібника є допомога внутрішнім аудиторам в їх щоденній роботі, адже він містить ключові аспекти та практичні вказівки щодо проведення фінансового аудиту з використанням різних аудиторських технік та методів (наприклад, аудиторської вибірки). Використання таких методів і технік не лише значно полегшить аудиторську роботу, але й надасть можливість внутрішнім аудиторам огородити себе від необґрунтованих звинувачень щодо суб'єктивізму аудиторської вибірки та аудиторських висновків.

## ВСТУП

Перелік напрямів і форм внутрішнього аудиту, які передбачені в рамках реалізації аудиторської функції у країнах ЄС є достатньо широким. У кожній окремій країні особливості реалізації функції внутрішнього аудиту, зокрема застосування напрямів внутрішнього аудиту, дуже тісно взаємопов'язано із особливостями систем адміністративного устрою, державного управління, державного фінансового контролю, а також із викликами подій у державному секторі.

В свою чергу вітчизняні Стандарти внутрішнього аудиту, які в цілому враховують базові засади міжнародних практик у частині напрямів і форм внутрішнього аудиту, визначають три його напрями: *аудит ефективності*, *фінансовий аудит* та *аудит відповідності*.

*Аудит ефективності* покриває найбільш широкий спектр об'єктів дослідження та категорій проблемних сфер, що в свою чергу вимагає від аудитора високого рівня досвіду, знань та навичок не лише у сфері методичних прийомів і процедур проведення дослідження, а й у сфері широкого кола різноманітних видів діяльності.

В свою чергу *фінансовий аудит* фокусується виключно на фінансових процесах (зосереджуючись на механізмах контролю в них), фінансових операціях, бухгалтерському обліку та звітності; методи його проведення та підготовки звіту (аудиторських висновків) в цілому стандартизовані; а необхідні для його проведення знання, як правило, обмежуються сферами бюджетного процесу, бухгалтерського обліку, здійснення державних закупівель та права.

В основу фінансового аудиту покладено аналіз фінансових процесів, які можуть бути як стандартні / притаманні кожній установі (наприклад, процес нарахування та виплати заробітної плати, витрат на відрядження або проведення державних закупівель), так і специфічні / функціональні, тобто такі що характерні лише для певних сфер діяльності (наприклад, процес фінансового забезпечення харчування ув'язнених або процес нарахування та виплат житлово-комунальних субсидій населенню).

Однією з ключових цілей фінансового аудиту є надання аудиторського висновку (у міжнародній практиці використовується термін "надання достатніх гарантій") з приводу достовірності звітності. Аудитор не стільки намагається знайти цифрові й сумарні (можливо арифметичні) помилки, скільки дає огляд методу ведення бухгалтерського обліку, здійснює аналіз виробничо-господарської діяльності та підтвердження (чи спростування) фінансових результатів діяльності установи за звітний період і можливі перспективи розвитку на майбутнє.

Сутність *аудиту відповідності* фактично зведено до контролю відповідності процедур і трансакцій, які здійснюються в установі, правилам і законодавству, стандартам тощо. При цьому процес, як такий, не розглядається взагалі ні з точки зору ефективності та якості, ні на предмет достовірності фінансової звітності. У практиках деяких країн ЄС цей різновид аудиту взагалі не розглядається як окремий напрям аудиту, а є складовою фінансового аудиту законності та правильності.

Завдяки певним особливостям фінансових аудитів та аудитів відповідності, пов'язаним насамперед із тим, що в основу їх методології покладено методи документальних і фактичних перевірок, внутрішні аудиторі часто асоціюють ці напрями аудиту із ревізіями та перевітками. Особливо характерною така тенденція є для "колишніх ревізорів".

**(!) Важливо пам'ятати, що фінансові аудити та аудити відповідності в жодному разі не можна ототожнювати із ревізіями, перевітками або інспектуванням.** У цих двох функцій різна природа, цілі, завдання, а отже і методи та результати реалізації, і критерії оцінки якості їх реалізації. Ревізія / інспекційна діяльність по-суті є складовою системи внутрішнього контролю (або державного внутрішнього фінансового контролю в залежності від рівня реалізації цієї функції), тоді як аудит – це *зовнішній незалежний огляд*, який має на меті зовні комплексно оцінити систему внутрішнього контролю, знайти її слабкі місця та рекомендувати заходи, направлені на відновлення дієвості такої системи, її вдосконалення.

Схематично особливості визначених вітчизняними Стандартами ВА напрямів внутрішнього аудиту відображено на рис. 1.

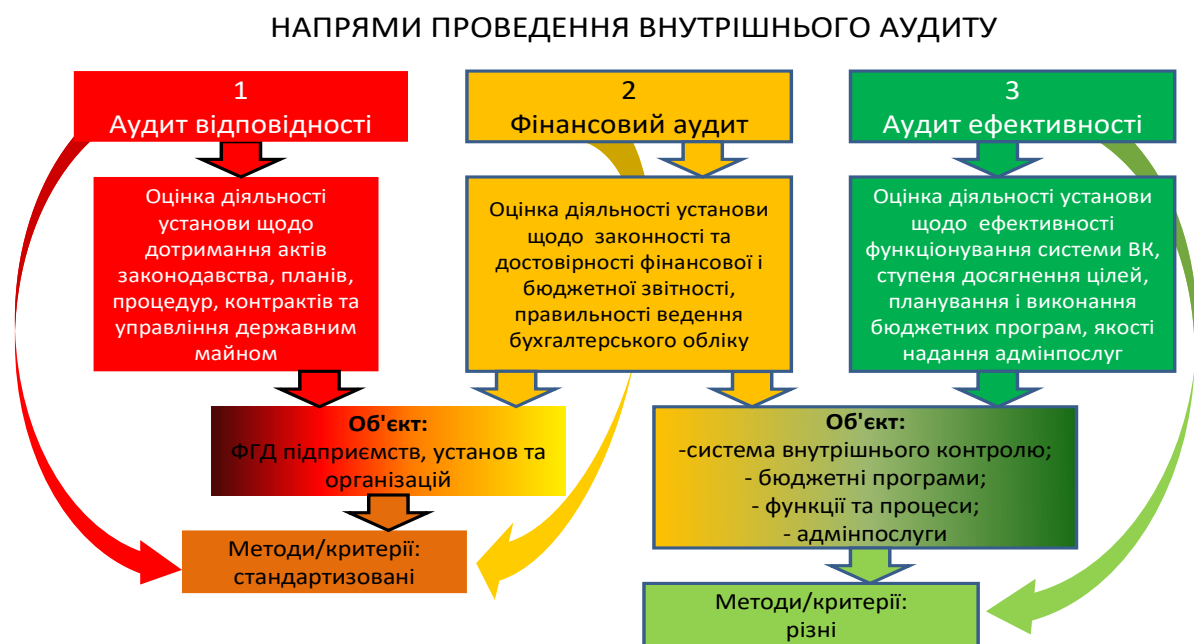


Рис. 1. Напрями проведення внутрішнього аудиту

Європейським судом аудиторів проаналізовано основні відмінності аудиту ефективності від фінансового аудиту та аудиту відповідності, які підсумовано та наведено у таблиці 1.

Таблиця 1

**Відмінності напрямів внутрішнього аудиту**

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

Крім того, на практиці фінансові аудити можуть не виділятися, як окремий напрям, а бути інтегрованими разом із іншими напрямками аудиторської діяльності, наприклад аудитами відповідності, аудитами ефективності, ІТ аудитами. Аудит, що поєднує аспекти різних видів аудиту називають комплексним аудитом. І хоча вітчизняні Стандарти внутрішнього аудиту термінологічно не визначають поняття "комплексний аудит", фактично ними передбачена можливість поєднання декількох напрямів аудиту в ході проведення одного контрольного заходу.

Важливо відмітити, що напрями за якими здійснюються аудити взагалі не мають чіткого розмежування. Багато питань аудиту мають елементи, які можуть охоплюватися різними напрямками аудитів. У Нідерландах аудиторські групи працюють у командах, у яких працюють фахівці з операційного аудиту (один з "піднапрямів" аудиту ефективності), аудиту ІТ і фінансового аудиту для надання відповіді на запитання аудиту з різних точок зору. У Португалії, наприклад, внутрішні аудитори проводять: аудит відповідності, аудит систем (ефективності систем внутрішнього контролю), аудит ефективності та ІТ аудит. Внутрішні аудитори Великобританії здійснюють аудит відповідності, ІТ аудит, фінансовий аудит, аудит ефективності та оцінку програм. А у сусідній Польщі внутрішні аудитори мають право проводити фінансовий аудит, аудит ефективності та відповідності.

Остаточне рішення щодо реалізації того чи іншого напрямку внутрішнього аудиту є предметом професійності аудиторів і приймається окремо у кожному випадку в процесі річного / піврічного планування внутрішніх аудитів, а в його основі завжди має бути повна база даних потенційних об'єктів внутрішнього аудиту.

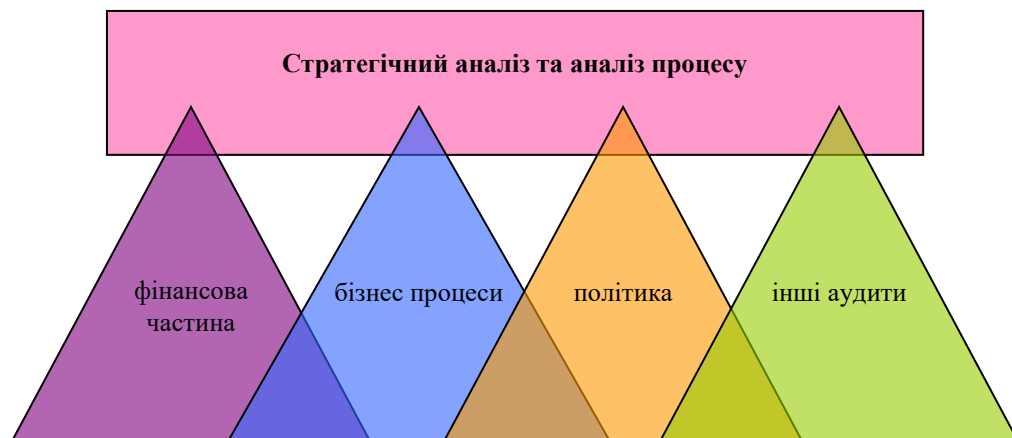


Рис. 2. Основні складові стратегічного аналізу та аналізу процесу

*Аналізуючи кращий досвід країн ЄС з точки зору місця, яке займає фінансовий аудит, поміж інших напрямів аудиторської діяльності внутрішніх аудиторів державного сектору (відсоток кількості проведених фінансових аудитів у складі усіх аудиторських досліджень), слід зазначити, що при суттєвих відхиленнях практик різних країн, в цілому частка фінансових аудитів значно переважає над іншими напрямками. У деяких країнах вона складає до 90 і більше відсотків.*

*Насамперед це дуже тісно пов'язано із загальними принципами та розподілом повноважень в системі державного фінансового контролю кожної окремої країни. Так, у ряді європейських країн щорічний фінансовий аудит розпорядників бюджетних коштів є обов'язковим, а аудиторський висновок щодо достовірності та справедливості фінансової звітності подається до Міністерства фінансів разом із щорічною консолідованою звітністю. Існують різні практики*

*реалізації таких законодавчих вимог – від покладання відповідних зобов'язань на внутрішніх аудиторів, до – залучення з цією метою приватних аудиторських організацій (із передбаченням окремих бюджетних видатків на такі цілі).*

Якщо потреби міністерства, ЦОВВ, ОДА зосереджені виключно у площині фінансових аудитів, то, так звані, кроки на етапі планування аудиторської діяльності виглядатимуть наступним чином:

- розуміння цілей, основних функцій та задач міністерства, ЦОВВ, ОДА, а також його середовища;
- визначення ключових стратегічних ризиків, які бачить керівництво;
- врахування впливу потенційних ризиків на фінансову звітність та важливі види трансакцій;
- відбір ключових процесів та планування аналізу процесу.

## Розділ 1. Основи фінансового аудиту / аудиторський підхід



Вітчизняні Стандарти внутрішнього аудиту визначають **фінансовий аудит як оцінку діяльності установи щодо законності та достовірності фінансової і бюджетної звітності, правильності ведення бухгалтерського обліку**. Натомість результати практичної діяльності внутрішніх аудиторів міністерств, ЦОВВ та ОДА демонструють, що в Україні фінансовий аудит на сьогодні здебільшого обмежений перевіркою фінансової звітності та бухгалтерського обліку, і як правило, взаємопов'язаний та подібний до аудиту

відповідності. Тобто у фокусі такого контрольного заходу не фінансовий процес, включаючи заходи контролю, як його складові, а лише правильність виконання окремих транзакцій.

*При цьому класичні основи фінансового аудиту передбачають забезпечення двох ключових цілей такого аудиту:*

- *протестувати надійність (ефективність та результативність) заходів контролю, які застосовуються у досліджуваному процесі;*
- *надати аудиторський висновок (гарантії) з приводу достовірності та справедливості фінансової звітності установи.*

При цьому, як правило, такі задачі реалізуються паралельно, тобто в ході одного контрольного заходу, проте можуть і окремо перебувати у фокусі аудиторського дослідження (тобто аудит може бути зосереджений лише на одній з цих цілей).

*Так, наприклад, в ході реалізації пілотного проекту з внутрішнього фінансового аудиту у ДПтС було визначено дві основні цілі дослідження:*

- *оцінити ефективність / результативність заходів внутрішнього контролю у процесі фінансового забезпечення та формування фінансової звітності за результатами проведених господарських операцій щодо централізованого забезпечення харчування, та розробити рекомендації щодо підвищення їх ефективності;*
- *надати аудиторський висновок щодо достовірності, справедливості та законності інформації, відображеної у річній фінансовій звітності за результатами проведених господарських операцій щодо централізованого забезпечення харчування.*

В свою чергу фокус аудиторського дослідження впливає / визначає особливості техніки його практичної реалізації. У разі якщо дослідження зосереджено на процесі і, зокрема, імплементованих у ньому системних заходах контролю, аудиторські висновки будуть більше орієнтовані на ступінь їх надійності, ефективності та результативності.

Тоді як, реалізація такої цілі як надання аудиторського висновку (гарантії) щодо достовірності фінансової звітності, обов'язково потребуватиме, насамперед, встановлення чітких критеріїв надання того чи іншого висновку (безумовно позитивного, умовно-позитивного чи негативного), а також визначення на етапі планування кожного окремого аудиторського дослідження рівня гарантії та матеріальності.

### ***Критерії аудиторського висновку.***

Як правило, такі критерії встановлюються на загальнодержавному рівні (наприклад, парламентом) і характеризують прийнятний рівень помилок при підготовці аудиторського висновку щодо достовірності фінансової звітності. Кожна держава індивідуально підходить до визначення таких критеріїв.

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



- якщо фінансова звітність містить **помилки** (аналізується їх рівень в обсязі (сукупності), покритих аудиторською вибіркою трансакцій):
  - помилки  $< 1\%$  - безумовно позитивний висновок;
  - помилки  $> 1\%$ , але  $< 3\%$  - умовно-позитивний висновок;
  - помилки  $> 3\%$  - негативний висновок;
- якщо фінансова звітність містить **невизначеність** – відсутність повної інформації щодо підтвердження / спростування достовірності окремих операцій (аналізується їх рівень в обсязі, покритих аудиторською вибіркою трансакцій):
  - невизначеність  $< 3\%$  - безумовно позитивний висновок;
  - невизначеність  $> 3\%$ , але  $< 10\%$  - умовно-позитивний висновок;
  - невизначеність  $> 10\%$  - відмова від висновку.

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

- помилки  $< 2\%$  - безумовно позитивний висновок;
- помилки  $2\%$ , але  $< 6\%$  - умовно-позитивний висновок;
- помилки  $> 6\%$  - негативний висновок;

Вітчизняні Стандарти внутрішнього аудиту розрізняють три типи висновків, що можуть бути надані за результатами внутрішніх фінансових аудитів, а саме безумовно позитивний, умовно-позитивний чи негативний. При цьому критерії їх надання у Стандартах ВА визначені лише рамково і для застосування на практиці потребують конкретизації відповідно до середовища реалізації внутрішніх аудитів.

#### ***Рівень гарантії.***

Рівень гарантії стосується достовірності аудиторського висновку. Це, так званий, достатній рівень упевненості у тому, що звітність не містить істотних помилок, який гарантує аудитор. Доповненням до рівня гарантії є аудиторський ризик. Аудиторський ризик означає ризик, який внутрішній аудитор бере на себе в частині надання неправильного висновку або думки.

У країнах Європи зазвичай рівень гарантії складає 95 %, а аудиторський ризик відповідно  $100\% - 95\% = 5\%$ . Зменшення рівня гарантії нижче 95 % має наслідком зменшення кількості трансакцій, що підлягатимуть перевірці, та водночас зниження цінності аудиторського висновку. Відповідно збільшення рівня гарантії означає збільшення обсягу аудиторської вибірки, але в той же час підвищує цінність аудиту.

*У якості прикладу для кращого розуміння можна розглянути ситуацію із визначенням прогнозу погоди. Так, для того, щоб синоптик міг гарантувати, що в жовтні 2015 року температура повітря у Києві та Київській області буде триматися у діапазоні від  $+ 8$  до  $+ 15$  градусів по Цельсію, він має провести величезний обсяг досліджень, до того ж існує ризик відхилення від цих меж, але цінність такої інформації для людей є достатньо суттєвою. З іншого боку, якщо аналогічний прогноз синоптиків буде зосереджений у діапазоні від  $- 50$  до  $+ 50$  градусів, то нема жодних сумнівів у його достовірності, при цьому його підготовка не потребуватиме багато зусиль та часу. Проте яка цінність такої інформації?*

#### ***Матеріальність.***

Рівень матеріальності означає прийнятний (допустимий) рівень помилок, невідповідностей або неточностей. Як правило, він пов'язаний із "ризик апетитом"



керівництва установи, проте може бути обумовлений і іншими факторами (наприклад, політичною важливістю завдання, увагою з боку ЗМІ, зацікавлених організацій та осіб тощо). При оцінці матеріальності, на додаток до застосування професійного судження, внутрішній аудитор розглядає всі нормативні акти, які могли б вплинути на цю оцінку. У державному секторі матеріальність також ґрунтується на "контексті і характері" об'єкта аудиту.

Рівень матеріальності може бути визначений як в абсолютних величинах (грн., євро), так і у відсотках до обсягу, покритих аудитом трансакцій (у європейській практиці в цьому контексті часто використовується термін сукупність або генеральна сукупність). У Нідерландах рівень матеріальності зазвичай визначається на рівні 1%, а його значення застосовується під час визначення критеріїв аудиторського висновку.

Між рівнем матеріальності і робочим навантаженням в ході аудиту (обумовленим обсягами вибірки) існує зворотна залежність, а саме: чим вищий рівень матеріальності, тим менша кількість трансакцій, що підлягатимуть перевірці та відповідно аудиторських процедур.

Рівень гарантії, матеріальності, а також низка інших аспектів, важливих для розрахунку обсягів аудиторської вибірки, визначається на етапі попереднього дослідження та зазначається у програмі аудиту, яка фактично є логічним підсумком завершення цього етапу. Детально методологічні засади аудиторської вибірки наведено у Додатку 1 до цього посібника.

**Організаційно процес фінансового аудиту відбувається за чотирма класичними етапами реалізації будь-якого аудиторського циклу, який наведено на рис. 3.**



Рис. 3. Етапи аудиторського циклу

**Перший етап – це планування аудиторської діяльності**, який проводиться внутрішніми аудиторами ще у період підготовки річних / піврічних планів діяльності. Якісне проведення стратегічного аналізу на етапі планування діяльності суттєво зменшує час та обсяги зусиль аудитора, необхідні для проведення попереднього дослідження кожного окремого внутрішнього аудиту, оскільки напрям, тема, ціль аудиту, а також ключові проблеми, на яких має фокусуватися аудит, вже відомі.

**Наступні три етапи аудиторського циклу в комплексі являють собою процес внутрішнього аудиту**, який передбачає реалізацію 4 послідовних кроків:

- попереднє дослідження об'єкта та планування аудиту;
- проведення аудиту та аналіз;
- документування внутрішнього аудиту;
- підготовка аудиторських рекомендацій та відстеження результатів їх впровадження.

Більш детально усі етапи аудиторського циклу та кроки дослідження описані у наступних розділах цього посібника.

## Розділ 2. Планування аудиторської діяльності

*Планування аудиторської діяльності* – є початковим етапом будь-якого аудиторського циклу, описаного у попередньому розділі цього посібника. В основу процесу планування аудиторської діяльності (підготовки річних / піврічних планів аудиту) покладено стратегічний аналіз середовища контролю.



На практиці це означає здійснення ретельного аналізу наявної бази даних об'єктів внутрішнього аудиту з точки зору оцінки потенційних ризиків, на етапі підготовки планів діяльності з внутрішнього аудиту. Виходячи з цього процес планування аудиторської діяльності фактично складається з комплексного аналізу двох базових компонентів середовища: потенційних об'єктів аудиту (бази даних) та ризиків, з урахуванням "ризик апетиту" керівництва відповідного міністерства, ЦОВВ, ОДА.

Отже, фактично першим кроком планування аудиторської діяльності є *вивчення потенційних об'єктів аудиту (бази даних)*.

Значна частина вітчизняних внутрішніх аудиторів органів державної влади під терміном "база даних" традиційно (з часів ревізорського минулого) розуміє перелік підприємств, установ та організацій, які належать до сфери управління, відповідного міністерства, ЦОВВ або ОДА.

Натомість поняття "база даних" є значно ширшим, адже, як було зазначено у розділі 1, в переважній більшості випадків у фокусі внутрішнього аудиту перебуває **не діяльність окремої установи, а процес**. При цьому, процес може розглядатися з точки зору ефективності / результативності (аудит ефективності) та з точки зору фінансових потоків та достовірності і справедливості фінансової звітності (фінансовий аудит).

Одночасно усі процеси поділяються на, так звані, *загальні процеси*, які як правило є стандартними, тобто такими, що притаманні будь-якій установі, (до таких відносяться, наприклад, процеси оплати праці, проведення державних закупівель, управління персоналом тощо) та *функціональні процеси*, тобто такі що характерні / специфічні лише для певних сфер діяльності установи. Функціональні процеси реалізуються, як правило в рамках виконання специфічних функцій, покладених на установу, у т.ч. – контрольно-наглядових функцій, бюджетних програм, адміністративних послуг тощо. При чому на відміну від загальних процесів, функціональні можуть не покривати діяльність усіх установ, що належать до сфери управління міністерства, ЦОВВ, ОДА, а реалізовуватись лише в окремих з них.

Виходячи з цього, стає зрозумілим, що найбільш доцільно формувати та аналізувати базу даних у вигляді, так званої, матриці, яка по вертикалі містить перелік підконтрольних підприємств, установ та організації, а по горизонталі – перелік ключових процесів, що відбуваються в системі міністерства, ЦОВВ, ОДА.

## Приклад формування бази даних об'єктів внутрішнього аудиту

Процеси  Установи	Загальні / стандартні процеси, у т.ч. фінансові							Функціональні процеси (специфічні)					
	Процес планування та виконання кошторису/фінансового плану	Процес оплати праці	Процес оплати видатків на відрядження	Процес проведення державних закупівель	Процес передачі приміщень в оренду	Процес управління персоналом	...	Процес нарахування та виплати житлових субсидій (Мінсоцполітики)	Процес реалізації бюджетної програми КПКВ 2101190 "Будівництво (придбання) житла для військовослужбовців ЗСУ" (Міноборони)	Процес оформлення та видачі закордонного паспорту (Міграційна служба)	Процес підготовки кадрів для потреб _____ (у різних сферах)	Процес організації харчування ув'язнених/школярів/співробітників _____ (у різних сферах)	...
Міністерство/ ЦОВВ/ОДА	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Установа № 1	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓			✓		✓	
Установа № 2	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓		✓			✓	
Установа № 3	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓				✓	
Установа № 4	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓		✓		
...	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓					

Наступним важливим елементом процесу планування аудиторської діяльності – є **аналіз ризиків, з урахуванням "ризик апетиту" керівництва.**

Під оцінку ризиків розуміється визначення ймовірності настання потенційних подій та розміру їх наслідків, які негативно впливають на: виконання установою завдань і досягнення цілей, визначених у стратегічних та річних планах установи; ефективність планування, виконання та результати виконання бюджетних програм; якість надання адміністративних послуг та здійснення контрольно-наглядових функцій, інших завдань, визначених для установи актами законодавства; стан збереження активів та інформації; стан управління державним майном; правильність ведення бухгалтерського обліку та достовірність фінансової і бюджетної звітності.

**Не слід ототожнювати оцінку ризиків, яку проводить аудитор на етапі планування аудиторської діяльності, із базовими компонентами (ідентифікації та оцінки ризиків) моделі фінансового управління і контролю (COSO), яку використовують керівники установ при побудові системи внутрішнього контролю. Це два окремі, хоча і дуже тісно взаємопов'язані, види діяльності.**

У випадках, коли керівництвом установи запроваджено систему внутрішнього контролю, включаючи управління ризиками, аудитору під час планування аудиторської діяльності залишається:

- ретельно вивчити та проаналізувати, визначені керівництвом реєстри ризиків, з метою формування власного бачення щодо повноти переліку визначених ризиків та справедливості їх оцінки;

- усвідомити "ризик апетит" керівництва та оцінити заходи контролю, запроваджені як реагування на відповідні ризики;
- проаналізувати ефективність запроваджених заходів контролю та оцінити залишкові ризики (якщо за результатами запровадження заходу контролю відбулося зниження ризику);
- визначити ризики найвищого пріоритету з урахуванням остаточної оцінки залишкових ризиків.

В іншому випадку, коли система внутрішнього контролю, включаючи управління ризиками, відсутня, внутрішньому аудитору доведеться самотійно визначати та оцінювати потенційні ризики, що є набагато затратнішим процесом як з точки зору обсягу зусиль, так і з точки зору часу. При цьому, під час проведення внутрішнім аудитором самотійної оцінки ризиків дуже важливим є врахування позиції керівництва установи та менеджерів, відповідальних за процеси. В іншому випадку достовірність оцінки ризиків може бути суттєво знижена, і як наслідок, відібрані до плану об'єкти / теми аудиту будуть не актуальними, а їх результати не цікавими для керівництва.

Заключним етапом процесу планування аудиторської діяльності є **пріоритизація визначених ризиків, з урахуванням їх категоризації та визначенням найбільш важливих факторів відбору**. Цей процес часто називають "оцінкою потреб аудиту".

До найбільш часто використовуваних факторів відбору відносяться наступні:

- 1) фінансова важливість / матеріальність (значні обсяги державних ресурсів);
- 2) складність діяльності (складні види діяльності важче реалізувати належним чином, тому імовірність того, що вони будуть виконані неякісно є вищою, наприклад, вартість будівельних проектів нерідко є вищою від запланованої, а тривалість більшою, ніж очікувалось);
- 3) якість наявної системи контролю (якість механізмів контролю, імплементованих у процес. У випадку слабкої системи контролю ймовірність шахрайства та помилок є набагато більшою, а тому є об'єктом для аудиту);
- 4) важливість для іміджу установи (деякі сфери є об'єктом прискіпливої уваги з боку ЗМІ, суспільства, Уряду тощо, і якщо там виникають проблеми, то вони можуть створювати високий ризик для репутації установи в цілому);
- 5) рівень змін (зміни основних елементів середовища, наприклад, законодавчі зміни, кадрові зміни, зміни у процесах та процедурах тощо, завжди призводять до підвищення ризику);
- 6) надійність керівництва об'єкта аудиту (досвідчені керівники, як правило, вирішують проблеми більш ефективно та досягають кращих результатів, натомість керівники із незначним досвідом чи недостатньою кваліфікацією викликають більшу невпевненість);
- 7) можливість для шахрайства (деякі системи та функції більш вразливі для шахрайства та корупції, наприклад, високий рівень готівкових розрахунків або делеговані повноваження із накладання та збору штрафів);
- 8) час від попереднього аудиту (в кожному аудиті присутній дисциплінуючий фактор. Навіть на об'єктах із низьким ризиком час від часу повинен проводитись аудит. А ті об'єкти, які не підлягали аудиту вже на протязі кількох років можуть представляти собою високий ступінь ризику).

Нижченаведена таблиця 3 наочно демонструє систему оцінки на основі визначених факторів відбору.

Таблиця 3

#### Приклад оцінки факторів відбору

Елемент	Пояснення	Бал
По кожному фактору відбору відповідно до пояснень виставляється значення бала від 1 до 5		
<b>А</b> <b>Матеріальність</b>	На потенційний об'єкт припадає менше 1% річного бюджету	0
	На потенційний об'єкт припадає 5-10% річного бюджету	2

	На потенційний об'єкт припадає 25-50% річного бюджету	3
	На потенційний об'єкт припадає не менше 75% річного бюджету	5
<b>В</b> <b>Якість системи контролю</b>	Надійна система контролю, яка за результатами попереднього тестування має низький рівень ризику зловживань чи помилок	0
	Достатньо надійна система контролю, яка за результатами попереднього тестування має незначний / середній ризик зловживань чи помилок	3
	Система контролю слабка, за результатами попереднього тестування має високий рівень ризику зловживань чи помилок	5
<b>С</b> <b>Важливість для іміджу установи</b>	Мінімальний зовнішній інтерес до об'єкта або його цілковита відсутність	0
	Можливість виникнення непорозуміння із громадськістю, якщо об'єкт виявиться проблемним	3
	Підвищена увага з боку ЗМІ, виникнення серйозних юридичних проблем та / або втрата іміджу держави (установи) за наявності проблем із об'єктом	5

У будь-якому випадку однією з найбільш пріоритетних цілей функції внутрішнього аудиту є досягнення глибокого розуміння ризиків, які існують в сфері відповідного міністерства, ЦОВВ, ОДА, включаючи ймовірність їх виникнення та можливий вплив, для того, щоб на основі цієї інформації відібрати найбільш важливі та актуальні об'єкти / теми для аудиту.

Якщо на етапі планування аудиторської діяльності аудитором проведено необхідний комплекс заходів, який дозволив забезпечити досягнення зазначеної цілі, це суттєво мінімізує його зусилля та час, необхідні для визначення цілей аудиту, ризикових сфер та питань для дослідження, на наступному етапі проведення аудиту – під час попереднього дослідження.

## Розділ 3. Процес внутрішнього фінансового аудиту

### 3.1. Попереднє дослідження об'єкта та планування внутрішнього аудиту

У країнах ЄС існує стандартизований набір послідовних етапів для організації та проведення усіх напрямів внутрішніх аудитів, у т.ч. – фінансових аудитів. Незважаючи на те, що методи аудиту, методичні прийоми і процедури, що лежать в основі їх проведення, відрізняються, підходи до основних етапів та кроків аудиту залишаються єдиними.

*Попереднє дослідження об'єкта та планування аудиту* – є першим етапом у процесі внутрішнього аудиту. Його метою є прийняття рішення щодо необхідності та фокусу дослідження, збір інформації щодо об'єкта аудиту, включаючи аналіз процесу та діючих в його межах системних контрольних заходів, визначення питань аудиту, методів і критеріїв, та формування програми аудиту.

Важливо розрізнити два напрями планування аудиторського дослідження, які є тісно взаємопов'язаними:

- методологічне;
- адміністративне.

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

*Адміністративне планування* включає організаційні складові процесу проведення дослідження: складання графіку роботи, розрахунок планових трудових витрат, бюджету дослідження, розподіл обов'язків і забезпечення контролю за просуванням роботи.

Результати методологічного та адміністративного планування повинні знайти своє відображення у програмі / робочому плані аудиту.

Сам етап проведення попереднього дослідження та планування аудиту, в незалежності від напрямку аудиту, передбачає **4 ключові кроки**:

- **постановка завдання;**
- **попереднє планування дослідження;**
- **установча робоча зустріч із представниками об'єкта аудиту;**
- **підготовка програми аудиту.**

Схематично 4 кроки проведення попереднього дослідження та планування аудиту зображено на рис. 4.

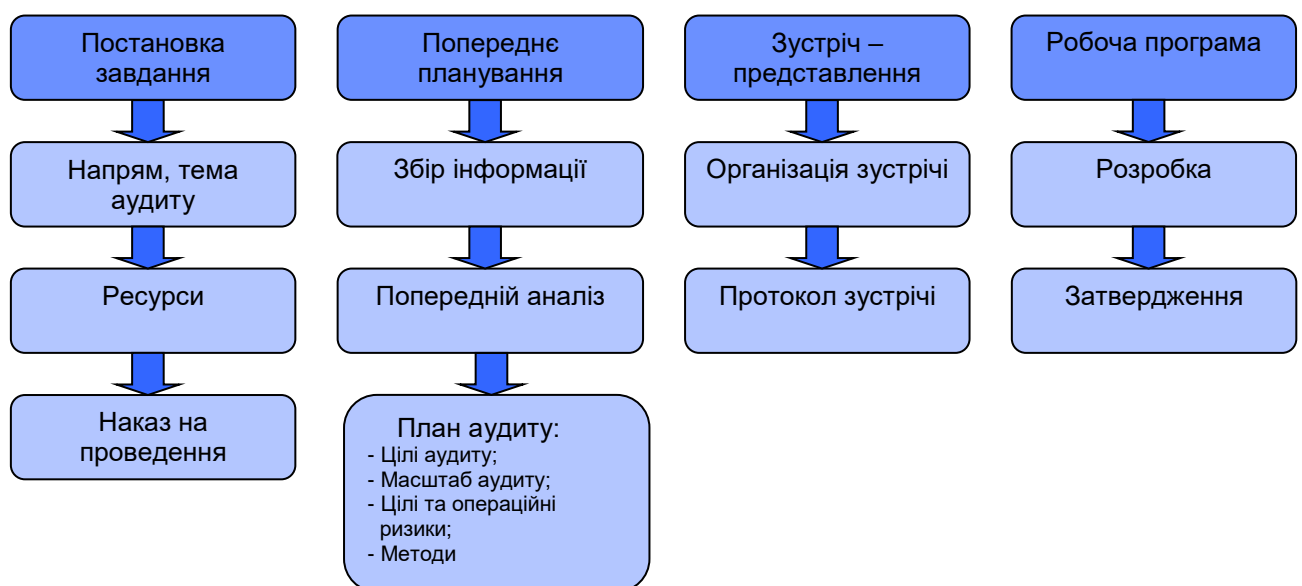


Рис. 4. Кроки проведення попереднього дослідження та планування аудиту

### 3.1.1 Постановка завдання.

На практиці цей крок передбачає чітке усвідомлення цілей дослідження та ресурсів, необхідних для їх досягнення. На цьому етапі необхідно визначити:

- напрям аудиту та тему дослідження;
- мету аудиту та очікувані результати;
- об'єкт аудиту (за потреби пріоритетні фокуси в межах об'єкта);
- окремі ключові початкові обмеження (або межі) аудиту, наприклад, термін проведення дослідження та період, що буде охоплений аудитом;
- особливо актуально для фінансових аудитів (!) – рівень гарантії та матеріальність (їх значення детально описано у розділі 1 цього посібника);
- склад аудиторської групи (в ході попереднього дослідження в залежності від потреб склад групи може бути доповнений / відкоригований, але на цьому кроці в обов'язковому порядку має бути призначено керівника групи!) та інші ресурси, необхідні для проведення дослідження (наприклад, обсяг необхідних для відрядження коштів).

Також на цьому кроці може бути підготовлений розпорядчий документ на проведення аудиторського дослідження.

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

Окремо слід звернути увагу на те, що, як правило, остаточне визначення усіх (переважної більшості) зазначених аспектів перебуває у сфері повноважень / відповідальності керівництва міністерства, ЦОВВ, ОДА. Отже, одним з ключових інструментів визначення цих аспектів є проведення інтерв'ю із керівництвом з метою визначення його потреб, очікувань та обмежень. При цьому слід пам'ятати особливості підготовки до проведення таких інтерв'ю.



Склад аудиторської групи формується виходячи із напрямку аудиту, його теми та головних завдань. Досвід, навички та спеціалізація аудиторів мають відповідати особливостям, обсягам та рівню покладених на них завдань. За необхідності одержання додаткових знань та навиків у конкретній сфері до проведення аудиту можуть залучатися інші фахівці міністерства, ЦОВВ, ОДА або залучені експерти.

*У випадку пілотного проекту переважна більшість вищезазначених аспектів була обговорена та узгоджена із керівництвом ДПтС ще до початку пілотного проекту.*

*З урахуванням напрямку аудиту (фінансовий аудит), його теми та цілей до складу робочої групи, крім фахівців Управління внутрішнього аудиту, було включено заступника директора Департаменту фінансового забезпечення та бухгалтерського обліку.*

*З урахуванням "ризик апетиту" керівника рівень гарантії робочою групою визначено на рівні 95 % (достатньо високий), а матеріальність – на рівні 2,5 %.*

Окремо слід звернути увагу на складання розпорядчого документу на проведення дослідження. Адже вітчизняними Стандартами ВА не визначено на якому етапі попереднього дослідження він має бути затверджений, а на практиці, як правило, розпорядчий документ на проведення аудиторського дослідження складається та затверджується одночасно із програмою аудиту. Що є не зовсім вірним з точки зору кращої міжнародної практики, адже базові аспекти аудиту та склад (принаймні основний) аудиторської групи визначається та затверджується наказом керівника від



початку дослідження. Оскільки під час наступного кроку саме цей склад аудиторської групи має займатися найбільш громіздким за обсягом процедур і необхідним часом сегментом аудиторського дослідження – попереднім плануванням дослідження, включаючи весь необхідний комплекс дій (який буде детально описано у наступному розділі 3.1.2 цього посібника). А програма аудиту та робочий план є вже кінцевим кроком попереднього дослідження та планування аудиту.

### 3.1.2 Попереднє планування дослідження.

Цей крок передбачає попередній збір та аналіз інформації про об'єкт аудиту, яка стосується процесу, цілей, ризиків, заходів контролю тощо, з метою визначення усіх базових аспектів аудиту, які формують проект програми аудиту. У міжнародній практиці сформований на цьому етапі проект програми аудиту прийнято називати – План аудиту (не слід ототожнювати із вітчизняним поняттям "робочий план"). Наступним кроком дослідження є обговорення проекту програми аудиту (Плану аудиту) із представниками об'єкта аудиту в ході установчої зустрічі.

Попередній аналіз дозволяє збирати інформацію щодо об'єкта аудиту без необхідності її детальної перевірки. Метою збору та аналізу даних на цьому кроці є визначення базових аспектів аудиту, необхідних для розробки проекту програми аудиту. Для цього слід:

- a) описати основні процеси об'єкта аудиту (ціль – їх глибоке розуміння);
- b) визначити основні ризики у досягненні операційних цілей;
- c) визначити та описати ключові системні заходи контролю;
- d) за результатами аналітичного контролю виділити сфери, що потребують детального контролю;
- e) отримати іншу інформацію, що характеризує базові аспекти аудиту, які включаються до проекту програми аудиту.

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

- конкретизація цілей та уточнення об'єкта аудиту;
- визначення меж та обмежень аудиту;
- визначення основних питань / підпитань аудиту;
- визначення основних методів та процедур проведення дослідження;
- (особливо важливо для фінансового аудиту!) визначення технік та розміру аудиторської вибірки;
- критерії аудиту, які будуть застосовуватися;
- встановлення послідовності та термінів виконання робіт (включаючи підготовку проекту аудиторського звіту);
- розподіл обов'язків в межах аудиторської групи.

Особливості даного кроку аудиторського дослідження, притаманні фінансовому аудиту, пов'язані насамперед із фокусом цілі дослідження. Адже, як було описано у розділі 1 цього посібника, цілі фінансового аудиту можуть стосуватись як перевірки *надійності (ефективності та результативності) системних заходів контролю, які застосовуються у досліджуваному процесі*, так і *надання аудиторського висновку (гарантії) з приводу достовірності та справедливості фінансової звітності установи*.

І хоча в більшості випадків такі задачі реалізуються паралельно, фокус дослідження визначає особливості та техніки його практичної реалізації.

У будь-якому випадку на цьому етапі реалізації *фінансового аудиту* необхідно провести, так званий *аналіз процесу*, в основу якого покладено детальне вивчення середовища, систематизацію та ретельний аналіз схеми фінансових потоків / операцій, включаючи системні заходи контролю, імplementовані у даний процес. Кінцевою метою *аналізу процесу* є визначення найбільш ризикових його етапів / операцій та заходів контролю, які знаходять відображення у звітності, для здійснення їх детального контролю на наступних етапах фінансового аудиту.

Як правило, до найбільш ризикових фінансових потоків та операцій відносять насамперед ті, що містять *стратегічні ризики* (є політично значущими, важливими для керівництва або не надійними з точки зору контролю) та / або *фінансово суттєвими* (значний відсоток загальної суми фінансової звітності).



Рис. 5. Відбір найбільш ризикових процесів

Корисним інструментом для здійснення аналізу процесу є його схематичне зображення, тобто побудова блок-схеми процесу, на якій окрему увагу слід приділити системним заходам контролю, які передбачені в його рамках.

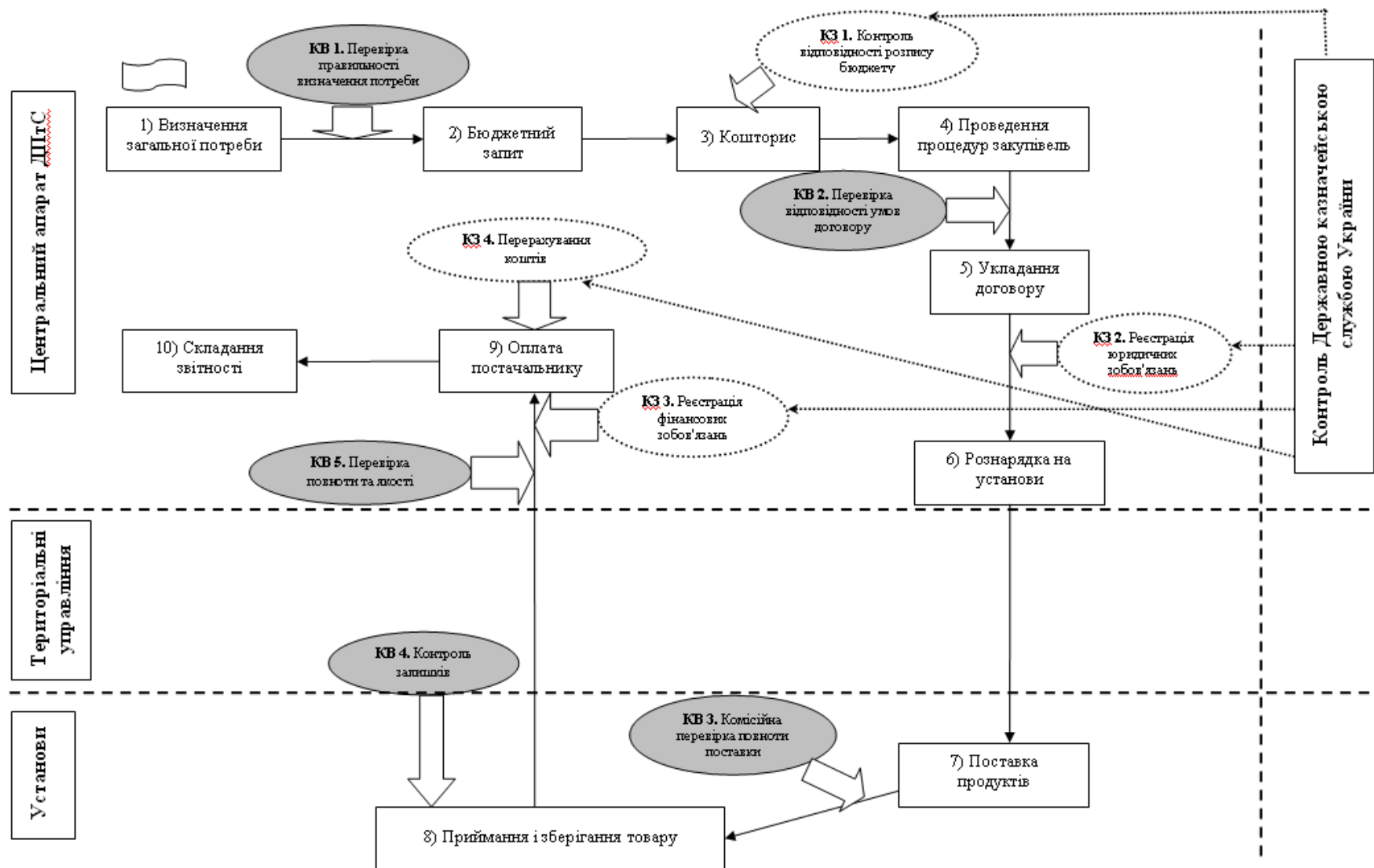
*Наприклад, в основу пілотного фінансового аудиту покладено аналіз фінансових потоків у процесі централізованого забезпечення харчування осіб, які тримаються в установах виконання покарань і слідчих ізоляторах. На підставі проведених господарських та фінансових операцій, які відображені в бухгалтерському обліку ДПтС, Департаментом фінансового забезпечення та бухгалтерського обліку складається фінансова та бюджетна звітність за формами, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 24.01.2012 № 44. Саме такі фінансові потоки аудиторською групою було зображено схематично та проаналізовано.*

*Особливу увагу було зосереджено на системних заходах контролю, які у процесі централізованого забезпечення харчування осіб, які тримаються в установах виконання покарань і слідчих ізоляторах, здійснюються як з боку структурних підрозділів та територіальних управлінь Державної пенітенціарної служби України (децентралізований внутрішній контроль), так і з боку органів Державної казначейської служби України (централізований попередній урядовий контроль).*

*При цьому в рамках дослідження їх було описано окремо, адже заходи зовнішнього централізованого контролю, хоча і є невід'ємною складовою процесу, яку не можна ігнорувати, але з іншого боку не можуть бути пріоритетним предметом дослідження для аудитора, адже вплив внутрішнього аудиту на них є обмеженим.*

*Схематично послідовність фінансових потоків в досліджуваному процесі та заходи зовнішнього і внутрішнього контролю наведено на рис. 6.*

**Блок-схема фінансових потоків у процесі централізованого забезпечення харчування осіб, які тримаються в установах виконання покарань і слідчих ізоляторах**



## **Примітки:**

### **I. КВ – контроль внутрішній (з боку структурних підрозділів та територіальних управлінь Державної пенітенціарної служби України):**

**КВ 1.** – перевірка правильності визначення потреби, яка передбачає здійснення Департаментом фінансового забезпечення та бухгалтерського обліку аналізу обґрунтованості потреби в продуктах харчування з урахуванням чисельності засуджених та норм забезпеченням продовольством.

**КВ 2.** – перевірка відповідності умов договору, яка базується на перевірці дотримання строків укладання договорів; зіставленні умов договорів про закупівлю з проектом договору або основними умовами договору про закупівлю, які надано переможцем процедури закупівлі у пропозиції конкурсних торгів (ціновій пропозиції); перевірці умов договору про закупівлю вимогам чинного законодавства, зокрема, наявності всіх істотних умов відповідно до визначеного типу договору (купівлі-продажу, оренди, підяду тощо).

**КВ 3.** – комісійна перевірка повноти поставки продуктів харчування, зокрема їх наявності, відповідності вимогам державних стандартів та технічних умов.

**КВ 4.** – контроль залишків, який передбачає щотижневий контроль залишків продуктів харчування на складі установ, який проводиться Відділом ресурсного забезпечення територіальних управлінь ДПтС.

**КВ 5.** – перевірка повноти та якості, під час якої Відділом продовольчого забезпечення Управління ресурсного забезпечення ДПтС здійснюється перевірка повноти та якості складання актів прийому-передачі і накладних на поставку товарів.

### **II. КЗ – контроль зовнішній (з боку органів Державної казначейської служби України):**

**КЗ 1.** – здійснення контролю за відповідністю кошторисів розпорядників бюджетних коштів показникам розпису бюджету відповідно до ст. 112 Бюджетного кодексу України.

**КЗ 2. і КЗ 3.** – реєстрація юридичних та фінансових зобов'язань<sup>1</sup>, під час такої реєстрації органи Казначейства звіряють поданий розпорядником Реєстр та підтвердні документи на предмет відповідності даних, включених до Реєстру.

**КЗ 4.** – перерахування коштів органами Казначейства на підставі платіжних доручень, поданих разом із підтвердними документами (договорами, накладними, актами приймання-передачі тощо).

Наступним етапом аналізу процесу є аналіз ризиків, які впливають на фінансову звітність установи та найбільш важливі господарські операції. За результатами такого аналізу здійснюється відбір найбільш ризикових операцій та заходів контролю для їх подальшого тестування.

При цьому важливо пам'ятати, що ризики можуть бути як *реальними*, так і *потенційними*.

*Потенційні ризики* визначаються шляхом *аналітичного контролю*, тобто на основі професійного судження аудитора під час проведення аналізу процесу та вивчення окремих операцій, заходів контролю та супутньої інформації. Потенційні ризики – це так звані ознаки можливих недоліків і відхилень, до них наприклад, може бути віднесено нерівномірність розподілу продукту між однаковими закладами, суттєве збільшення видатків у порівнянні з минулими періодами, відсутність / ненадійність персонального складу (бухгалтерів, відповідальних осіб), територіальна віддаленість, непрозорість процедур контролю тощо.

---

<sup>1</sup> Відповідно до п. 2.2 Порядку реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України, затвердженого наказом Мінфіну від 02.03.2012 № 309, розпорядники бюджетних коштів протягом 7 робочих днів з дати взяття бюджетного зобов'язання подають до відповідного органу Казначейства Реєстр бюджетних зобов'язань розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів і оригінали документів або їх копії, засвідчені в установленому порядку, що підтверджують факт узяття бюджетного зобов'язання.

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

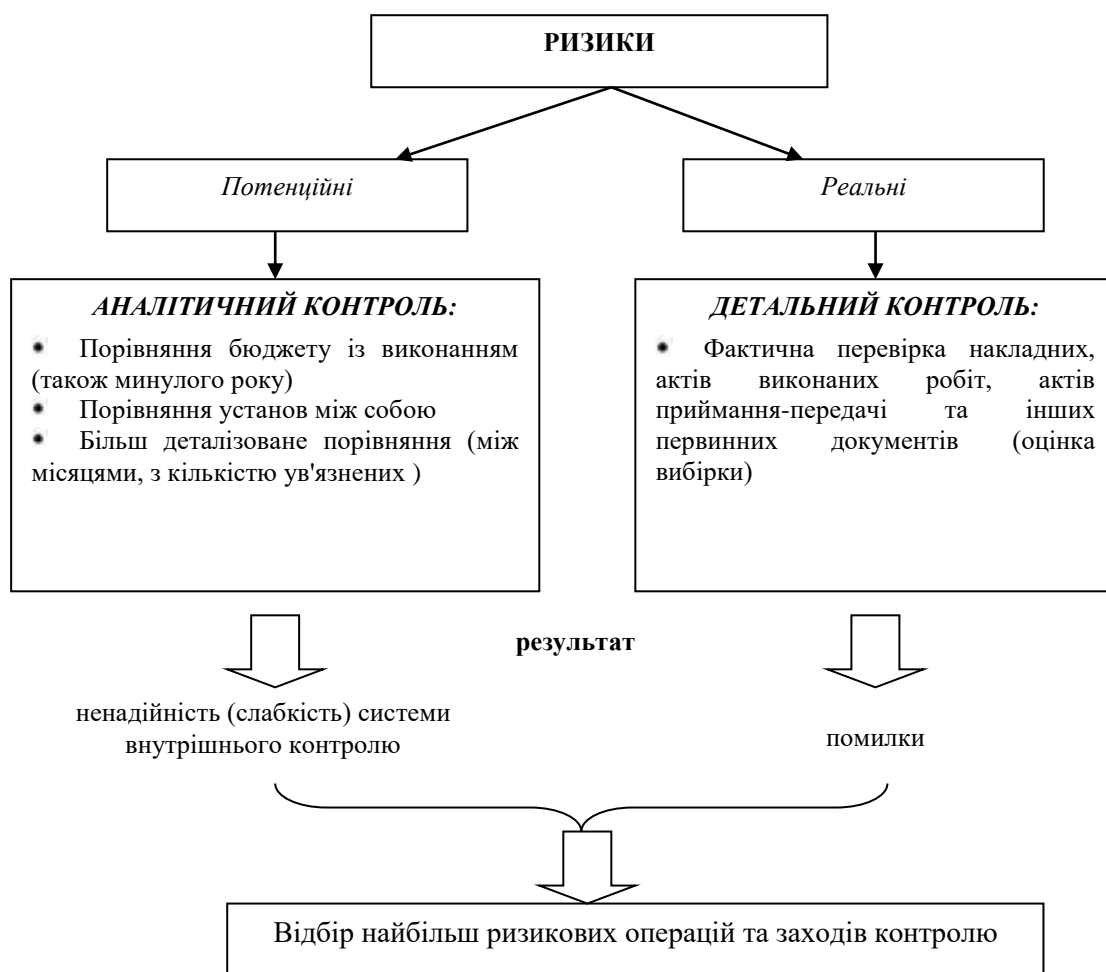


Рис. 7. Схема відбору ключових операцій та заходів контролю

*Наступним кроком пілотного проекту стало проведення **аналітичного контролю** досліджуваного фінансового процесу з метою відбору ризикових операцій та заходів контролю для подальшого тестування.*

*Так, піотною робочою групою на основі професійного судження відібрано наступні заходи контролю для проведення системних тестів:*



Перевірка відповідності умов договору вимогам законодавства (КВ 2.), враховуючи наступні фактори:

- фінансова суттєвість у порівнянні з іншими транзакціями;

- часті зміни законодавства у сфері державних закупівель;

- значний вплив на процес забезпечення харчування засуджених та осіб, взятих під варту, оскільки існує заборона укладення договорів без проведення процедур закупівель;

- наявність скарг учасників процедур закупівель, які можуть свідчити про недотримання нормативно-правових актів у цій сфері;

- високий інтерес громадськості до проведення процедур державних закупівель тощо.

2) Перевірка повноти та якості складання актів прийому-передачі і накладних на поставку товарів (КВ 5.), зважаючи на такі фактори:

- матеріальність, оскільки за результатами такої перевірки приймається рішення щодо проведення оплати поставлених продуктів харчування за рахунок бюджетних коштів;

- висока ймовірність недотримання умов договору на закупівлю, зокрема щодо ціни за одиницю товару, через нестабільність цін на продукти харчування.

3) Комісійна перевірка повноти поставки продуктів харчування (КВ 3.), оскільки перевірка повноти та якості (КВ 5.) здійснюється на рівні центрального апарату ДПтС лише на підставі документального співставлення даних, зазначених в актах прийому-передачі і накладних на поставку товарів, з умовами укладених договорів. При цьому під час проведення такої документальної перевірки немає можливості підтвердити фактичну наявність продуктів харчування, повноту їх оприбуткування та списання установами виконання покарань і слідчими ізоляторами.

При цьому слід зазначити, що перевірка відповідності умов договору вимогам законодавства та перевірка повноти та якості складання актів прийому-передачі і накладних на поставку товарів (КВ 2. та КВ 5.) відбувається на рівні центрального апарату, а комісійна перевірка повноти поставки продуктів харчування (КВ 3.) – на рівні установ виконання покарань і слідчих ізоляторів у різних регіонах України.

Враховуючи відсутність можливості проведення процедур аналітичного та детального контролю в усіх 27 адміністративно-територіальних одиницях України, робочою групою пілотного проекту прийнято рішення щодо відбору п'яти регіонів (та відповідно 5 установ, по одній у кожному регіоні) для дослідження, з урахуванням наступних критеріїв:

- середня кількість засуджених та осіб, взятих під варту, на території області станом на 01.01.2015;

- сума видатків на продукти харчування за 2014 рік по області;

- регіональне розташування таких областей тощо.

Після чого у визначених установах проведено попереднє тестування систем контролю.

Метою проведення попереднього тестування систем контролю шляхом вибірових тестових перевірок є оцінка реальних ризиків системи контролю (показник CR). Проведення такої оцінки є важливим, адже показник CR –ризик системи контролю є одним із ключових компонентів для розрахунку розміру аудиторської вибірки на основі грошової одиниці, на якій по-суті базується методологія проведення фінансових аудитів. Детально сутність аудиторської вибірки викладено у Додатку 1 даного посібника.

Кількість необхідних попередніх тестів (перевірок) напряму залежить від частоти тестуємих трансакцій. Міжнародна практика наводить взаємозв'язок, покладений в основу розрахунку кількості попередніх тестів.

Таблиця 4

### Розрахунок кількості тестів системи контролю

Частота трансакцій та контрольних заходів	Кількість тестів системи контролю
1 раз на рік	1
1 раз на квартал	2
1 раз на місяць	3
1 раз на тиждень	5
щоденно	25

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

Наприклад, в ході реалізації пілотного проекту процедура централізованого проведення державних закупівель продуктів харчування (КВ 2.) відбувається раз на рік, з огляду на це

для попереднього тестування (перевірки) відібрано 1 договір. Тоді як поставка продуктів харчування до установ виконання покарань і слідчих ізоляторів (КВ 5. та КВ 3.) відбувається майже щоденно, через що для попереднього тестування (перевірок) відібрано 25 транзакцій – по 5 транзакцій у кожній з 5 установ, відібраних шляхом аналітичного контролю.

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

За результатами попереднього тестування системи контролю шляхом дослідження актів прийому-передачі та накладних на поставку товару, робочою групою пілотного проекту суттєвих помилок не виявлено. Однак в первинних документах усіх установ, крім Установи №5, виявлено деякі неточності, які можуть свідчити про недосконалість системи внутрішнього контролю. Зокрема, було встановлено:



- невідповідність підписів відповідальних осіб, які отримували продукти харчування, на накладних і на актах прийому-передачі;
- розбіжності підписів окремих членів комісії на різних актах приймання продовольства;
- відсутність на актах прийому-передачі посад відповідальних осіб, які отримували продукти харчування тощо.

Враховуючи результати тестів відповідності та наявні неточності, робочою групою пілотного проекту оцінено ризик системи контролю як "середній", а його значення, необхідне для розрахунку ризику невиявлення та розміру статистичної вибірки, складає "0,6".

На підставі оцінки ризику системи контролю, здійсненої в ході попереднього тестування (вибіркових перевірок), на етапі попереднього планування дослідження розраховується розмір аудиторської вибірки та з його урахуванням визначаються конкретні транзакції, які буде охоплено детальним контролем в ході проведення фінансового аудиту.

Вітчизняні Стандарти внутрішнього аудиту та Методологічні вказівки із внутрішнього аудиту (підготовлені на основі кращих міжнародних практик) розрізняють багато методів проведення внутрішнього аудиту. Проте характерною особливістю **фінансового аудиту** є те, що, як правило, він базується на методі **документальних перевірок: суцільних або вибіркових, із чітким визначенням розміру вибірки, що дає аудитору право поширити результати перевірок окремих транзакцій на всю сукупність**. Такий метод у міжнародній практиці прийнято називати **детальним контролем**.

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

В ході адміністративного планування доцільно:

- максимально об'єктивно та із врахуванням початкових обмежень розрахувати планові трудові витрати;
- уточнити / остаточно визначити склад аудиторської групи, якій повинен відповідати характеру і ступеню складності внутрішнього аудиту та його окремих завдань, а також враховувати початкові обмеження у термінах і трудових ресурсах (у т.ч. необхідність залучення до складу групи експертів з інших підрозділів, установ);

- чітко розподілити завдання та обсяги робіт між членами аудиторської групи та ознайомити членів групи з таким розподілом;
- визначити послідовність і терміни виконання робіт;
- скласти проект програми аудиту.

Фактично проект програми аудиту є кінцевим результатом цього кроку дослідження. На наступному кроці проект програми аудиту та основні його аспекти мають бути обговорені із представниками об'єкта аудиту в ході установчої зустрічі.

### 3.1.3 Установча робоча зустріч із представниками об'єкта аудиту.

Метою такої зустрічі – є пояснення представникам об'єкта аудиту його базових аспектів, їх обговорення та за потреби уточнення. Під час такої зустрічі обговорюються як методологічні аспекти дослідження (цілі, питання, обсяги дослідження та документи, необхідні для його проведення), так і адміністративні (терміни основних етапів проведення, контакти посадових осіб, порядок отримання інформації та документів тощо).

У міжнародній практиці результати такої зустрічі оформляються протоколом, який підписується обома сторонами і є формальною угодою для початку аудиту. Водночас вітчизняними Стандартами внутрішнього аудиту такої форми документу не передбачено, як власне не передбачено і відповідного кроку на етапі попереднього дослідження.

### 3.1.4 Підготовка програми аудиту.



Заключним кроком етапу проведення попереднього дослідження та планування аудиту є остаточне формування та затвердження програми внутрішнього аудиту.

За вимогами вітчизняних Стандартів внутрішнього аудиту програма внутрішнього аудиту визначає:

- напрям внутрішнього аудиту;
- цілі внутрішнього аудиту;
- підставу для проведення внутрішнього аудиту;
- період, що охоплюється внутрішнім аудитом;
- термін проведення внутрішнього аудиту;
- початкові обмеження щодо проведення внутрішнього аудиту (часові, географічні та інші);
- питання, що підлягають дослідженню з урахуванням оцінки ризиків (операції, ділянки бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю установи тощо);
- обсяг аудиторських прийомів і процедур за кожним фактором ризику;
- послідовність і терміни виконання робіт;
- склад аудиторської групи;
- планові трудові витрати.

*Практичний приклад програми внутрішнього фінансового аудиту, складеної в ході проведення пілотного проекту в системі ДПтС, міститься у додатку 3 до цього посібника.*

Програма внутрішнього аудиту складається у письмовому вигляді, підписується керівником підрозділу внутрішнього аудиту та затверджується керівником установи до початку її виконання. Внесення змін до програми внутрішнього аудиту здійснюється в порядку її затвердження.



## Розділ 3. Процес внутрішнього фінансового аудиту

### 3.2. Проведення аудиту та аналіз

Починаючи розкривати сутність етапу "Проведення аудиту та аналіз", слід насамперед зазначити, що методи і процедури проведення дослідження та подальшого аналізу зібраних даних напряму залежать від **типу аудиторського висновку**, який передбачений аудитом **в залежності від його напряму, теми та цілей**.

У міжнародній практиці розрізняють три основні типи аудиторського висновку:

**1. Оціночний висновок**, який за вживаною у міжнародній практиці термінологією прийнято називати *аудиторською думкою*. Такий тип висновку може бути сформульованим виключно за результатами фінансових аудитів та / або аудитів відповідності. Він характеризує загальний стан достовірності та справедливості фінансової звітності установи та / або відповідності процесів і процедур вимогам законодавства, інших документів. Ключовою передумовою формулювання оціночного висновку є попереднє визначення чітких оціночних критеріїв.

*Наприклад, у випадку нашого пілотного внутрішнього фінансового аудиту на початку дослідження (див. розділ 1 даного посібника) були чітко визначені критерії аудиторського висновку з урахуванням рівня матеріальності:*

- *якщо фінансова звітність містить помилки (аналізується їх рівень в обсязі (сукупності) покритих аудиторською вибіркою трансакцій):*

*помилки < 2,5 % - безумовно позитивний висновок;*

*помилки > 2,5 %, але < 7,5 % - умовно-позитивний висновок;*

*помилки > 7,5 % - негативний висновок;*

*Таке чітке формулювання оціночних критеріїв на початку дослідження, дало можливість наприкінці дослідження лише порівняти отримані результати перевірок (детального контролю) із критеріями та відповідно до них сформулювати оціночний висновок.*

*У нашому випадку порівнявши отримані результати дослідження з визначеними критеріями, аудиторською групою по 4-х установах надано безумовно позитивний висновок щодо достовірності та законності інформації, відображеної у річній фінансовій звітності цих установ за результатами проведених господарських операцій щодо централізованого забезпечення харчування, а по Установі №3 надано умовно-позитивний висновок.*

**2. Висновок / висновки**, які надаються за результатами аудиторського дослідження як узагальнене формулювання підтверджених доказовою базою проблем аудиту (питань аудиту / гіпотез). У більшості випадків *висновки* формулюються за результатами аудитів ефективності та IT аудитів. Проте якщо, наприклад, фінансовий аудит сфокусований на якості системних заходів контролю у фінансовому процесі (різні цілі фінансових аудитів описано у розділі 1 цього посібника), можуть бути сформульовані висновки щодо конкретних проблем у системі контролю. У таких випадках аналізується взаємозв'язок між існуючими проблемами та / або ризиками і їх причинами. Для підготовки висновку аудиторська група, як правило, також використовує критерії, які окремо визначаються для підтвердження / не підтвердження кожної проблеми.

**3. Фактичні знахідки**, опис яких може бути використаний під час документування різних питань аудиторського дослідження. Зазвичай фактичні знахідки є частиною доказової бази аудиторського звіту та описуються в аналітичній частині звіту, а на їх основі формулюються аудиторські висновки. Проте в окремих випадках вони можуть бути і єдиним результатом дослідження. *Зокрема, це може бути у випадку, коли аудитору ставиться завдання оцінити чи існують певні проблеми або ризики у процесі (як наприклад, системні помилки у процесі фінансових трансакцій).*

*Окремо слід зазначити, що **вітчизняні Стандарти внутрішнього аудиту лише рамково визначають критерії для рівня оціночних висновків**. Ці критерії можуть бути уточнені у внутрішніх документах кожної окремої установи, але виключно в межах норм, встановлених Стандартами ВА.*



Стосовно критеріїв підтвердження / не підтвердження проблем, що використовуються при формулюванні висновків, то такі критерії взагалі визначаються окремо в рамках кожного аудиту на етапі проведення попереднього дослідження.

Особливості процесу збору доказової бази та її аналізу напряму залежать від цілей аудиту та очікуваного аудиторського висновку.

Так, якщо дослідження сфокусовано на підготовці *оціночного висновку* щодо достовірності та справедливості фінансової звітності, то збір доказової бази відбувається, як правило, стандартизованим

набором методів та методичних прийомів (документальна / фактична перевірки, різні види аудиторських вибірок тощо), а її аналіз – у чіткій відповідності до критеріїв, визначених (наприклад) національними (міжнародними) стандартами обліку.

Натомість при підготовці *аудиторських висновків* або пошуку *фактичних знахідок*, знадобиться більш широкий спектр методів збору доказової бази. У міжнародній практиці для підтвердження висновків використовують так зване "правило триангуляції", суть якого полягає в тому, що проблема вважається підтвердженою, якщо зібрано докази з трьох різних джерел. Наприклад, нерівномірність розподілу медикаментів було підтверджено перевіркою документів / звітності щодо їх розподілу, фактичною перевіркою кількості розподілених медикаментів, їх обліку та залишків, а також за результатами інтерв'ювання користувачів.

В усіх випадках методи збору доказової бази будуть суттєво відрізнятися. У випадку проведення фінансових аудитів / аудитів відповідності та формулювання оціночних висновків, найбільш часто застосовуються різні види аудиторської вибірки, яка набуває особливої актуальності при необхідності аналізу значних сукупностей фінансових трансакцій. Для формулювання аудиторського висновку та пошуку знахідок, доцільно проводити інтерв'ю, аналіз документів, застосування опитувальника тощо. У будь-якому випадку методи, що реалізуються в ході аудиту, повинні бути визначені у програмі аудиту.

В цілому етап проведення аудиту, як і інші етапи, передбачає декілька послідовних кроків, а саме: збір інформації та доказів, їх аналіз, документування та проведення заключної робочої зустрічі з об'єктом аудиту. Відправною точкою цього етапу дослідження фактично є програма аудиту, яка складається на попередньому етапі, однак може бути уточнена в ході проведення аудиту.

### **3.2.1 Джерела та методи збору аудиторських доказів / інформації.**

Під *аудиторським доказом* розуміється зібрана та задокументована надійна інформація, яку використовує аудитор для обґрунтування висновків за результатами внутрішнього аудиту. Збір аудиторських доказів є необхідним елементом аудиторського дослідження, який допомагає аудитору обґрунтувати думки та надати відповідні аудиторські висновки. Тому аудитори зобов'язані визначати точну, належну та необхідну для досягнення цілей інформацію. Зі свого боку, відповідальність за достовірність інформації та документації, наданої аудиторам, несуть посадові особи установи, що її склали, затвердили, підписали чи засвідчили.

Аудитори повинні зібрати, проаналізувати, оцінити і документально оформити інформацію в тих обсягах, що будуть достатніми для досягнення цілей / мети аудиторського дослідження, а також отримати таку кількість аудиторських доказів, яка б дала можливість зробити необхідні висновки, при використанні яких буде підготовлено аудиторський звіт. Обрані методи аудиту, процедура їх застосування та обсяг вибірки повинні забезпечувати обґрунтованість висновків за результатами аудиторського дослідження об'єкта внутрішнього аудиту. Як правило, усі ці аспекти визначаються аудиторською групою ще на етапі попереднього дослідження та зазначаються у програмі аудиту, однак в процесі проведення аудиту може виникати необхідність їх доповнення / коригування.

Аудиторські докази діляться на:

- документальні докази, що включають документи, звіти, нормативні акти, внутрішні регулюючі документи, реєстри, листи, контракти, інвойси тощо;
  - докази, отримані за результатами інтерв'ю, тверджень тощо;
  - аналітичні докази, що включають виписки із рахунків, розрахунки, графіки та інші докази, отримані за результатами аналітичних процедур;
  - фізичні докази, що включають спостереження, фотографію тощо.
- Існує три ключові характеристики аудиторських доказів, які наведено на рис. 8.

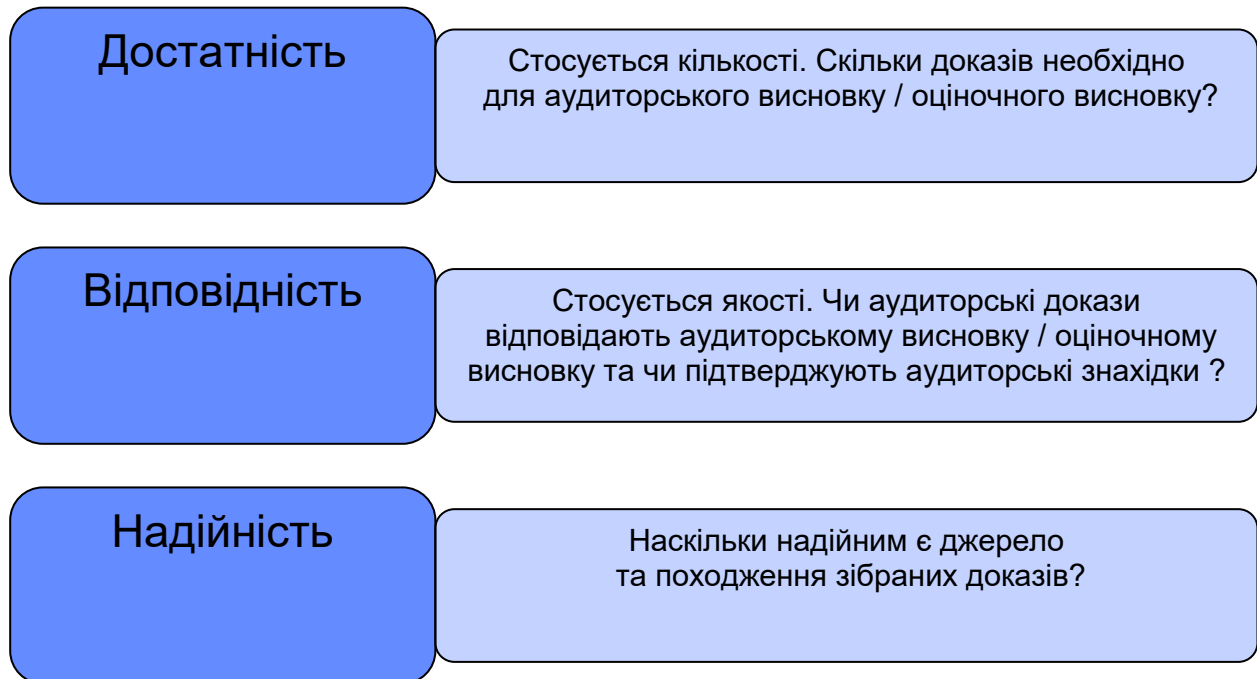


Рис. 8. Основні характеристики аудиторських доказів

Методи та джерела збору даних представлені у Таблиці 5.

Таблиця 5

**Методи та джерела збору даних**

<b>Методи та інструменти</b>	<b>Джерела отримання інформації</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>a) аналітичний контроль;</li> <li>b) тестування систем контролю;</li> <li>c) документальна перевірка;</li> <li>d) вибірка;</li> <li>e) фактична перевірка, обстеження, спостереження, перевірка на місці;</li> <li>f) опис процесів (побудова блок-схем);</li> <li>g) повна перевірка (відповідності) процесу;</li> <li>h) опитувальники /анкетування;</li> <li>i) інтерв'ю персоналу об'єкта аудиту / залучених третіх сторін;</li> <li>j) вивчення нормативно-правової бази, інших документів;</li> <li>k) спеціальна перевірка, лабораторна / експертна оцінка.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>a) правові та нормативні акти, внутрішні інструкції об'єкта аудиту;</li> <li>b) положення про організацію, організаційна структура;</li> <li>c) проекти планів заходів, звітів, статистичних даних, протоколів;</li> <li>d) дані первинних документів і звітів, у яких відображена основна інформація про процеси та операції;</li> <li>e) звіти, документи, облікові реєстри та інша інформація про трансакції / фінансові процеси;</li> <li>f) фінансова, бюджетна, статистична, податкова звітність;</li> <li>g) матеріали внутрішніх та зовнішніх контрольних заходів;</li> <li>h) дані, отримані за результатами експертних перевірок, лабораторних аналізів, контрольних замірів тощо;</li> <li>i) зовнішня інформація (газетні статті, публікації);</li> <li>j) інші документи, матеріали та інформація.</li> </ul>

Як було зазначено вище, в ході проведення різних напрямів аудиту можуть використовуватися різні методи та інструменти. Водночас в основу методології фінансових аудитів покладено методи **тестування систем контролю** та **документальної перевірки**. Під час проведення фінансових аудитів ці методи можуть використовуватися як на етапі попереднього дослідження, так і безпосередньо в ході проведення аудиту.

Тестування передбачає перевірку рівня досягнення деяких цілей контролю (як частина системних заходів контролю) з метою одержання доказів, які необхідні внутрішньому аудитору для підтвердження аудиторських знахідок, висновків чи оціночних висновків.

Тестування має на меті досягнення наступних цілей (цілей контролю):

- чи імплементовані у процес системні заходи контролю реалізуються так, як визначено вимогами чинних нормативно-правових актів, інших документів (тест на відповідність);
- чи імплементовані у процес системні заходи контролю були ефективними, тобто чи забезпечують вони досягнення визначених цілей та зменшення ризиків (тестування по суті).

Під час *фінансового аудиту* (процесу / окремих транзакцій) тестування ставить за мету наступні цілі (цілі контролю):

- *відповідність* – чи відображені у звітності фінансові операції відповідають правовим нормам (законам, регламентуючим документам, правилам, наказам тощо);
- *повнота* – чи всі фінансові транзакції включені до звіту;
- *правдивість* – чи існували в реальності всі фінансові операції та активи (готівка, обладнання, будівлі), які відображені у фінансовій звітності, інвентаризаційних документах тощо;
- *правильність* – чи всі фінансові операції чи вартість активів були правильно розраховані.

Таким чином в ході дослідження внутрішні аудитори здійснюють два види тестування:

- тести на відповідність;
- тести по суті.

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

Існують різні види тестів на відповідність, таких як:

- *огляд контрольних процедур, інтерв'ю персоналу* – проводиться для оцінки того, чи визначені заходи контролю правильно реалізуються, правильно розуміються персоналом;
- *огляд документальних доказів реалізації заходів контролю* – наприклад, огляд транзакцій на предмет правильності процедури авторизації та підпису, перегляд виявлених та виправлених помилок. Підписаний документ ще не означає, що був реалізований захід контролю, так як підпис може бути поставлений без будь-яких перевірок. Тому цей доказ часто поєднують із спостереженням та інтерв'ю для отримання більш переконливих доказів, що система внутрішнього контролю діє належним чином;

- *тестування повного циклу процесу реалізації транзакції* з метою оцінки існуючих заходів контролю та їх функціональності. Суттєвість доказів при цьому повинна враховуватися обережно, тому що позитивні результати тестування процесу / системи не дають доказів, що заходи контролю працюють належним чином, а транзакції (чи документи) реалізувалися правильно;

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



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

Тести по суті проводяться з метою:

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

б) встановлення конкретних сфер, де існують помилки та порушення.

Тестування по суті включає оцінку інформації та даних, шляхом вивчення взаємозв'язку між ними, дослідження та тестування даних, документів, трансакцій, балансів. Тестування по суті може відбуватися у формі відтворення діяльності та реалізації заходів контролю, наприклад, узгодження банківських даних для перевірки правильності процесу тощо.

В залежності від потреб аудиту на різних етапах дослідження **тестування** та / або **документальні перевірки** можуть проводитися *суцільно* чи *вибірково* (із використанням *технік аудиторської вибірки*). Під терміном техніки аудиторської вибірки розуміють методи відбору елементів сукупності, які в свою чергу можуть бути *нестатистичними* і *статистичними*, до останніх, зокрема, відноситься і *метод відбору на основі грошової одиниці*. Детально техніки аудиторської вибірки описані у Додатку 1 до цього посібника.

*Наприклад, при проведенні фінансового аудиту в ході пілотного проекту в системі ДПтС було використано декілька різних технік аудиторської вибірки на різних етапах дослідження.*

*Так, на етапі попереднього дослідження відбір 5 регіонів / регіональних установ для подальшого дослідження було проведено із використанням нестатистичної вибірки, тобто – на підставі судження аудиторської групи виходячи із досвіду їх роботи та з урахуванням ряду критеріїв (їх наведено в аудиторському звіті Додаток 2 до цього посібника).*

*Наступним кроком попереднього дослідження в ході пілотного проекту було попереднє тестування систем контролю, під час якого проведено вибіркові перевірки правильності відображення у звітності господарських операцій щодо постачання продуктів харчування. У цьому випадку використано статистичний метод відбору операцій.*

*Зокрема, на підставі Журналів реєстрації господарських операцій кожної з 5-ти відібраних для дослідження установ виконання покарань і слідчих ізоляторів відібрано по 5 трансакцій за 2014 рік. Для цього загальну кількість трансакцій по кожній установі розділено на 5, та відібрано кожну останню трансакцію в кожній п'ятій частині (наприклад, по Журналу Установи №3 – 41 трансакція,  $41/5=8$ , тобто перевірено кожну 8 трансакцію). При тому що в основу відбору покладено метод статистичної вибірки (арифметичний розрахунок), аудиторською групою було максимально враховано ще й вартість продуктів харчування, диференційованість постачальників, а також період здійснення операцій, оскільки з метою повного освоєння коштів до закінчення бюджетного періоду найбільші поставки продуктів відбувалися здебільшого в листопаді-грудні 2014 року.*

*За результатами такої вибіркової перевірки / тестування на етапі попереднього дослідження було протестовано систему контрольних заходів у процесі фінансового забезпечення процесу харчування ув'язнених та оцінено рівень її надійності – показник, який використовується під час розрахунку розміру вибірки на основі грошової одиниці. Цей метод, який фактично є різновидом статистичної вибірки, в подальшому покладено в основу проведення пілотного фінансового аудиту.*

### **3.2.2 Кількісний та якісний аналіз даних, формування доказової бази.**

Наступним кроком етапу проведення аудиту є **аналіз даних та їх оцінка**. Цей крок передбачає застосування аналітичних процедур, ефективно та дієво використання засобів для аналізу й оцінки інформації та зібраних в ході аудиту даних. Оцінка – це результат порівняння зібраних даних (чи аудиторських доказів) відповідно до попередньо визначених критеріїв аудиту.



Аналітичні процедури можуть включати, наприклад:

- порівняння інформації / даних досліджуваного періоду із подібним бюджетом / звітом за попередні періоди;
- співставлення та аналіз взаємозв'язків між фінансовими та відповідними нефінансовими даними (наприклад, реєстри обліку та фактично виплачена заробітна плата у порівнянні із тенденцією середньої чисельності персоналу);
- вивчення існуючих зв'язків між різними інформаційними

елементами (наприклад, коливання процентних ставок у порівнянні із тенденцією боргових зобов'язань);

- порівняння інформації на більш операційному рівні, або даних із подібними секторами;

- співвідношення, тенденції та регресійний аналіз, аналіз подібностей, зовнішній економічний прогноз та інформація тощо.

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

Черговим кроком цього етапу дослідження є **документування робочих матеріалів**, тобто одержаної в ході аудиту інформації та заходів і результатів аналізу, яка є **основою доказової бази для аудиторських знахідок, висновків / оціночних висновків та рекомендацій**.

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

- сприяти плануванню, проведенню та нагляду за проведенням аудиту;
- документально підтверджувати інформацію та факти, викладені в аудиторському звіті;
- документувати рівень досягнення цілей аудиту;
- складати основу для проведення щорічних оцінок якості та підготовки програм забезпечення та підвищення якості;
- містити докази на випадок скарг, розслідувань, контролю за матеріалами аудиту;
- сприяти професійному розвитку внутрішніх аудиторів.

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

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

Окремої уваги заслуговує питання **комунікації в ході проведення аудиту**. Впродовж дослідження аудиторська група постійно спілкується та обмінюється інформацією із персоналом та керівництвом об'єкта аудиту. Неформальні обговорення є корисним інструментом отримання додаткової інформації про потенційні проблеми та слабкості системи. До проведення заключної зустрічі аудитор повинен бути впевнений, що всі

ідентифіковані проблеми та слабкості дійсно мають місце у системі, а не компенсуються іншими видами контролю, що здійснюється в інших процесах чи системах. Для цього, доречним буде ще раз згадати про, так зване, "правило триангуляції" – підтвердження аудиторського висновку доказовою базою з принаймні 3-х різних джерел.

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



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

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

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

Заклучним результатом цього етапу дослідження є формулювання аудиторською групою проекту аудиторських висновків (знахідок) та рекомендацій. При цьому слід пам'ятати, що рекомендації повинні надаватися якщо існує потреба у вдосконаленні, а у процесі проведення аудиту зібрано достатню доказову базу, що підтверджує таку потребу. Ключові аудиторські знахідки, виявлені причини проблем та / або ризиків є основними принципами для розробки належних рекомендацій. Для кожного напрямку аудиту (фінансового, ІТ або ефективності) характерне своє формулювання як висновків, так і рекомендацій.

## Розділ 3: Процес внутрішнього фінансового аудиту

### 3.3. Підготовка аудиторського звіту

**Аудиторський звіт** є найбільш важливим результатом процесу аудиту, оскільки у ньому представлені аудиторські висновки (знахідки) та рекомендації, які забезпечують додаткову цінність від аудиту. Добре написаний і представлений керівництву аудиторський звіт сприяє розумінню необхідності змін (вдосконалення) та спонукає керівництво до вжиття відповідних коригуючих дій.

Аудиторський звіт переслідує три основні цілі:

- інформувати керівництво установи щодо результатів аудиту та стану об'єкта аудиту;
- переконати керівництво установи, що аудиторські висновки (знахідки) та рекомендації дієві й важливі;
- переконати керівництво установи вжити відповідні дії.



Звіт за результатами внутрішнього аудиту повинен відповідати наступним характеристикам:

- *точність* – звіт повинен базуватися на точних і достовірних фактах;
- *чіткість* – звіт повинен бути зрозумілим, чітким, не містити неоднозначних трактувань. Текст повинен бути доступним, а не потребувати додаткових коментарів та роз'яснень;
- *об'єктивність* – знахідки та рекомендації повинні бути об'єктивними та якісно відображати важливі аспекти дослідження;
- *лаконічність* – звіт повинен бути чітким, не переобтяженим зайвою інформацією, однак це не

означає, що звіт повинен бути коротким;

- *правдивість* – звіт повинен у дипломатичний спосіб представляти "чутливі для об'єкта аудиту" аспекти. Фокусуватися на подальших вдосконаленнях, а не на несуттєвій критиці людей чи попередніх подій;
- *своєчасність* – звіт готується у визначені терміни;
- *мати коригуючий характер* – звіт має містити посилання, зроблені на коригуючі дії проведені в ході (за результатами) аудиту. Така інформація завжди додає цінності аудиторському звіту.

Відповідаючи на запитання, яким чином зробити аудиторський звіт доступним та зрозумілим для читача, міжнародні вказівки INTOSAI рекомендують наступне:

1. *Звіт повинен базуватися та враховувати очікування читача.*

Важливим чинником зрозумілості звіту для читачів є визначення в першу чергу їх потреб. Основним користувачем аудиторського звіту є керівництво органу влади. Також аудиторський звіт повинен бути зрозумілим і для фахівців об'єкта аудиту. Тому важливо, щоб у звіті належним чином були написані його резюме, а висновки і рекомендації були адресними та стосувалися різних рівнів управління. Стиль написання повинен також бути максимально пристосованим до читача, а також враховувати специфічні вимоги відповідного керівника.

2. *Структура звіту повинна бути чіткою та логічною.*

Звіт повинен мати чітку структуру, що забезпечить кращу увагу та розуміння читачем його змісту, допоможе у сприйнятті складних аспектів і ключових результатів аудиту. Тому рекомендується чітко дотримувати визначену структуру звіту. Як показують кращі практики внутрішнього аудиту:

- зміст аудиторського звіту повинен чітко відповідати цілям аудиту та представляти читачу достатньо інформації для розуміння суті об'єкта аудиту;
- текст повинен відділятися інтервалами і рекомендується використовувати заголовки;



- чітко вказувати ключові повідомлення кожного розділу звіту та їх взаємозв'язок із темою аудиту;
- уникати надмірного використання скорочень, посилань.

3. *Звіт повинен бути написаний чіткою та зрозумілою мовою. Існує ряд прийомів, якими може скористатись аудитор для того щоб зробити звіт більш читабельним, а саме:*

- акуратне відображення аудиторських знахідок і висновків. Це означає, що аудиторські докази повинні бути правдивими, повними та правильно відображеними у звіті;
- аудиторські знахідки повинні бути представлені у звіті об'єктивно та справедливо.

Представлення фактів і знахідок аудиту повинно відбуватися без інтерпретації;

- уникнення жаргону. Використання термінів, скорочень тощо, повинно бути додатково пояснено. Корисним буде подати список умовних скорочень;

- уникнення двозначності;
- використання однакової термінології по всьому тексту звіту;
- позбутися зайвої інформації (зокрема, описову чи технічну інформацію можна винести в додатки до звіту);

- використовувати зрозумілі, чіткі і не надто довгі заголовки;

- використовувати таблиці, діаграми тощо для покращення візуального сприйняття даних;

- представлення тексту в активній, замість пасивної форм.

4. *Звіт повинен бути збалансований та впливовий.*

Для підготовки збалансованого та впливового аудиторського звіту міжнародні вказівки рекомендують:

- представляти у звіті різні перспективи та точки зору. Інколи доцільним є представлення аргументів за та проти інтерпретації знахідок. Враховуючи різні аргументи, читачу буде легше зрозуміти кінцеві висновки / знахідки та рекомендації;

- звіт повинен бути повним. Звіт повинен містити всю інформацію та аргументи на підтримку цілей аудиту. У ньому повинно бути чітко представлено взаємозв'язок між цілями аудиту, ризиковими сферами, критеріями, знахідками та висновками. Аудиторські знахідки та висновки повинні базуватися на чіткій доказовій базі;

- висновки та рекомендації повинні носити конструктивний характер. Рекомендації повинні бути практичними, додавати цінності та впливати із аудиторських знахідок і висновків.

5. *Аудиторська група повинна розвивати знання та навички в частині підготовки аудиторських звітів.*

Для цього аудиторська група повинна проходити відповідні навчання та освоювати інструменти, які б сприяли покращенню якості підготовки аудиторських звітів.

Що стосується змісту, методів підготовки аудиторських звітів, підходи до них можуть варіюватись, однак існує стандартна структура, яка може бути використана для підготовки звіту. Так, типовий аудиторський звіт має наступну структуру:

1. Структура аудиту (Зміст).
2. Резюме.
3. Вступ.
4. Фонова інформація.
5. Причини проведення аудиту.
6. Опис об'єкта аудиту.
7. Результати аудиту.
8. Аудиторські висновки (знахідки).
9. Рекомендації.
10. Додатки.

*Структура аудиту* має на меті від початку систематизувати для читача інформацію, викладену у звіті, та показати як була організована робота аудиторів, щоб читач зрозумів як аудитори дійшли своїх висновків і знахідок.

*Резюме* призначено для тих, хто не має часу для читання всього звіту та має зосередитися на найважливіших його аспектах, як правило – для керівників установ. Цей розділ має бути коротким і надавати найважливішу інформацію. Добре написане резюме повинно бути відображенням аудиторського звіту в цілому. У ньому зазначається основна проблема (питання аудиту), головні знахідки, висновки та рекомендації. Резюме повинно бути написано таким чином, щоб читач зрозумів суть змісту звіту навіть без прочитання самого аудиторського звіту.

*Вступ* може включати посилання на попередні дослідження об'єкта аудиту, розкривати причини проведення аудиту, проблеми аудиту, а також містити фонову інформацію / окремі її аспекти, наприклад, може зосередитись на межах / початкових обмеженнях аудиту, основних питаннях дослідження, методах і критеріях.

*Опис об'єкта аудиту* може стосуватись специфіки відповідних галузей, особливостей організації процесів, відповідного законодавства, правил та інструкцій тощо. Мета цього розділу – надання читачеві, незнайомому з об'єктом аудиту, основної інформації, необхідної для розуміння подальших розділів звіту.

*Результати аудиту* є фактично основною частиною аудиторського звіту, у якій аудитор викладає доказову базу за кожним питанням аудиту та описує аудиторські кроки, проведені у процесі дослідження. Оскільки цей розділ, як правило є великим за обсягом сторінок, він потребує чіткої структуризації інформації для кращого сприйняття аудиторського звіту.

*Аудиторські висновки (знахідки)* внутрішній аудитор формує самостійно, виходячи із результатів аудиту та зібраної доказової бази. Як вже було зазначено на початку Розділу 3.2. цього посібника, ієрархія аудиторських висновків передбачає: *оціночний висновок* (який може бути лише один в рамках одного об'єкта аудиту), *висновки* та *аудиторські знахідки*.

Аудиторські висновки (знахідки), незалежно від обраного способу представлення, повинні враховувати наступні особливості:

- вони не повинні бути неочікуваними. Кожен висновок (знахідка) повинен бути обґрунтованим, представленою у звіті доказовою базою;

- вони повинні бути пов'язані із вступною частиною звіту, іншими словами представляти відповідь на проблему, визначену ще до початку проведення аудиту;

- вони повинні бути чіткими, короткими та не містити неоднозначних тверджень. Іншими словами вони не повинні переобтяжуватися деталями, представлення яких має міститись у попередній частині звіту;

*Рекомендації*, як правило, виносяться в окремий розділ, який міститься наприкінці аудиторського звіту. Рекомендації повинні зосередитися на тому, що має бути змінено в реалізації об'єкта аудиту, також вони повинні містити конструктивні пропозиції щодо усунення усіх недоліків і мати на меті удосконалення діяльності.

Аудиторські рекомендації повинні містити конструктивні пропозиції щодо удосконалення досліджених аспектів діяльності об'єкта аудиту. Вони мають бути адекватними, чітко формулюватись, містити відповідний алгоритм їх застосування та мати на меті удосконалення діяльності об'єкта аудиту. Важливо сформулювати рекомендації таким чином, щоб заохочувати відповідальних виконавців до їх впровадження та відповідних змін.

Вищенаведена структура аудиторського звіту носить лише рекомендаційний характер, її складові не є ні обов'язковими, ні вичерпними.

У процесі підготовки аудиторського звіту можна виділити декілька кроків, які представлено на рис. 9.





Рис. 9. Послідовність підготовки аудиторського звіту

#### *Підготовка аудиторських висновків / знахідок*

Попередні аудиторські знахідки та висновки аудитори представляють представникам об'єкта аудиту перед проведенням заключної зустрічі. Після цього аудиторські знахідки включаються у проект аудиторського звіту.

Аудиторські знахідки повинні бути написані у спосіб, який дозволяє чітко розмежувати докази, слабкі сторони, ризики та цілі контролю і бути основою для розробки корисних рекомендацій для об'єкта аудиту.

З аудиторського звіту має бути зрозуміло, чи аудиторські знахідки формують базу для оціночного висновку чи аудиторських висновків, чи лише констатуються як фактичні знахідки. В кінцевому рахунку знахідки мають бути достатніми, щоб дати відповіді на ключові питання аудиту (які можуть бути відображені у оціночному висновку чи аудиторському висновку).

Аудиторські знахідки повинні фокусуватися на таких елементах (наприклад):

- відповідність системних заходів контролю;
- рівень реалізації заходів контролю та їх вплив на досягнення цілей контролю;
- рівень достатності ресурсів для реалізації заходів контролю (наприклад, розподілу обов'язків);
- розподіл ресурсів у співвідношенні до пріоритетів (покриття основних ризиків, найбільш важливих сфер);
- ефективність використання ресурсів: недостатнє поєднання заходів контролю, надмірний контроль, необов'язковий контроль;
- здатність існуючої системи реагувати на майбутні зміни (зростання навантаження, регулярні зміни, нові послуги тощо).

Особливо актуальним для фінансових аудитів є те, що підготовлені на основі аудиторських доказів аудиторські знахідки повинні бути точними та конкретними, а не загальними. Внутрішні аудитори повинні уникати таких виразів як "у багатьох випадках", "значна частина", "вищий / значний рівень" тощо, а терміни "багато" чи "великі" повинні бути замінені конкретною та об'єктивною

інформацією. Наприклад: "розмір вибірки становить 5% інвойсів від 1000, що в гривнях становить 750 тис. грн від загальної суми 2,5 млн. гривень".

Оцінка заходів контролю також повинна надаватися якомога точніше, вказуючи на ті елементи системи, які не спрацьовують, і зазначаючи причини їх недієвості. Необхідно уникати виразів, таких як "ФУК (внутрішній контроль) неефективний / нерезультативний, реалізується неналежним чином", якщо відсутні додаткові пояснення та їх зв'язок із впливом та імовірністю появи ризиків.

#### *Підготовка аудиторських рекомендацій*

Метою аудиторських рекомендацій є удосконалення досліджених аспектів діяльності об'єкта аудиту, яке дозволить уникнути невідповідності між існуючою в діяльності об'єкта аудиту ситуацією (яка підтверджується аудиторськими знахідками) та бажаною ситуацією (при якій заходи контролю покривають залишкові ризики та досягають цілі).

Належним чином підготовлені рекомендації містять відповіді на наступні запитання:

- Чому? Належні рекомендації дають пояснення чому щось повинно бути зроблено.  
- Хто? Належні рекомендації визначають хто повинен це робити, хто повинен приймати рішення. Чітко повинна бути визначена відповідальність.

- Що? Належні рекомендації дають пояснення що повинно бути зроблено. Не достатньо до аудиторського висновку: "Методологія / процедура не дотримуються", сформулювати рекомендацію: "Забезпечити дотримання процедури". Потрібно чітко зазначити перелік конкретних заходів, які рекомендується вжити.

- Як? Належні рекомендації повинні пояснювати як повинно бути зроблено. Якщо аудитор не може рекомендувати яким чином вирішити проблему, він повинен рекомендувати вжиття заходів із її вирішення.

- Коли? Належні рекомендації вказують коли це повинно бути зроблено. Не завжди аудитори можуть вказувати часові межі реалізації рекомендацій, однак можуть рекомендувати розробку відповідного плану-графіка.

Формулюючи рекомендації, аудитори повинні враховувати наступні вказівки:

- рекомендації не повинні бути неочікуваними, а випливати із аудиторських знахідок і висновків;

- рекомендації повинні бути реалістичними та практичними (враховувати наявні ресурси), вони мають відповідати правовому полю;

- рекомендації повинні додавати цінності та бути актуальними. Внутрішній аудитор не повинен пропонувати заходи, які вже забезпечуються;

- рекомендації повинні бути орієнтовані на конкретні результати їх впровадження, які в подальшому можна буде відстежувати;

- рекомендації повинні бути вимірюваними та не надто деталізованими. Не прийнято керівнику органу владу надавати довгий список детальних рекомендацій;

- за необхідності рекомендації можуть бути згрупованими за рівнями їх впровадження / управління;

- рекомендації повинні узгоджуватися із іншими рекомендаціями, або поданими раніше.

Рекомендовані заходи повинні бути:

- доцільними, обґрунтованими та безпосередньо стосуватись визначених цілей;

- зрозумілими;

- конкретними (тобто максимально чітко визначати особу / коло осіб, відповідальних за їх реалізацію);

- визначеними у часі (одноразовими на конкретну дату, послідовними чи періодичними);

- економними (це означає, що кошти на проведення заходів не повинні перевищувати очікуваного ефекту).



*Із прикладами практичних рекомендацій, напрацьованих в ході пілотного проекту внутрішнього фінансового аудиту, проведеного в системі ДПтС, можна ознайомитись у додатку 4 до цього посібника.*

Як правило, аудитори повинні починати із визначення "бажаної ситуації" у взаємозв'язку із цілями державного органу.

Внутрішні аудитори повинні уникати написання дуже загальних аудиторських рекомендацій, або навпаки рекомендувати використання конкретних процедур, інструкцій, посібників, програмних продуктів тощо без пояснення яким чином це створить додаткову цінність для об'єкта аудиту.

Окремо слід звернути увагу на необхідності чіткого усвідомлення різниці між аудиторськими рекомендаціями та обов'язковими вимогами, складеними на їх основі. В цьому контексті необхідно чітко розмежовувати сфери відповідальності керівника та внутрішнього аудитора.

Відповідно до вимог вітчизняних Стандартів внутрішнього аудиту аудиторські рекомендації подаються внутрішнім аудитором разом із аудиторським звітом, вони підписуються керівником аудиторської групи та її членами. Водночас аудитор не може брати на себе відповідальність за обов'язковість їх впровадження. Тобто на етапі підготовки та підписання аудиторського звіту для відповідальних за їх впровадження виконавців (наприклад керівників підконтрольних установ або структурних підрозділів міністерства) аудиторські рекомендації не носять обов'язкового характеру.

Лише керівник органу влади, для якого призначений аудиторський звіт, уповноважений приймати рішення стосовно обов'язковості подальшого впровадження аудиторських рекомендацій, у тому разі якщо він погоджується із доцільністю їх впровадження.

*Підготовка проекту аудиторського звіту (структура та перевірка)*

Сутність та типова структура аудиторського звіту описана на початку цього розділу посібника.

В процесі проведення та документування аудиту керівник аудиторської групи має здійснювати періодичний огляд робочих документів. В ідеалі такі перевірки повинні проводитися на кожному етапі виконання аудиту.

Мета періодичних оглядів робочої документації – забезпечити:

- належне та уніфіковане документування усіх знахідок із перехресним посиланням на конкретні робочі документи, зазначенням джерел отримання даних, передумов для визначення розміру вибірки та ключових елементів її розрахунку (рівня гарантії, матеріальності тощо), пояснень скорочень, символів чи позначок, які використовуються у робочих документах та аудиторському звіті;

- чітке дотримання взаємозв'язку між робочими документами та аудиторським звітом, знахідками, висновками та рекомендаціями. Всі робочі документи мають містити посилання на відповідні етапи аудиту та аудиторські знахідки;

- впорядкування аудиторських знахідок відповідно до їх пріоритетності;

- аналогічне впорядкування аудиторських рекомендацій та їх розмежування за рівнями реалізації;

- дотримання послідовності та повноти реалізації програми аудиту.

*Перевірка керівником підрозділу внутрішнього аудиту*

Перевірка проекту аудиторського звіту керівником аудиторської групи та керівником підрозділу внутрішнього аудиту проводиться перед організацією заключної зустрічі із об'єктом аудиту і, як правило, передбачає декілька читань проекту звіту (принаймні перше та друге).

Під час другого читання керівник підрозділу внутрішнього аудиту повинен звертати особливу увагу на дотримання у звіті усіх 7 характеристик якісно підготовленого звіту, які наведені на початку цього розділу посібника (точність, чіткість, об'єктивність, лаконічність).

В ході проведення аудиту може виникнути потреба у проведенні перевірки робочих документів керівником підрозділу:

- якщо визначені для виконання аудиторського завдання аудитори не володіють достатнім досвідом у сфері, де проводиться аудит;

- якщо аудитори від початку дослідження звітують про важливі знахідки;
- в рамках проведення оцінки якості, що здійснюється керівництвом.

*Заклучна зустріч із представниками об'єкта аудиту*

Метою проведення такої зустрічі є:

- а) досягнення згоди із об'єктом аудиту щодо тексту звіту, окремих доказів, аудиторських знахідок, висновків, оціночного висновку, а також рекомендацій;
- б) врегулювання спірних аспектів звіту, уникнення у звіті неточностей, помилок тощо;
- в) досягнення домовленостей щодо термінів представлення коментарів у випадку наявності розбіжностей між аудиторською групою та об'єктом аудиту.



Аудиторська група готує усну презентацію проекту аудиторського звіту, акцентуючись на аудиторських знахідках і рекомендаціях та спрямовуючи обговорення в напрямку дій, які повинні бути вжиті об'єктом аудиту.

Аудиторська група та представники об'єкта аудиту, включно із керівництвом, приймають участь у заключній зустрічі. Якщо необхідно, керівник державної установи (або делегована ним особа) та керівник підрозділу внутрішнього аудиту запрошуються до участі у заключній зустрічі. Така зустріч не передбачає від керівництва кінцевих коментарів щодо окремих аспектів тексту звіту.

Обговорення зосереджується на можливостях об'єкта аудиту щодо впровадження аудиторських рекомендацій.

Якщо виникають розбіжності щодо аудиторських знахідок і рекомендацій, керівництво об'єкта аудиту в письмовому вигляді, у встановлений на заключній зустрічі термін, подає коментарі щодо спірних аспектів.

*Підготовка остаточного аудиторського звіту*

На основі проекту аудиторського звіту, враховуючи зауваження керівника підрозділу внутрішнього аудиту та коментарі об'єкта аудиту завершується підготовка аудиторського звіту. Якщо аудиторською групою приймаються коментарі, представлені об'єктом аудиту щодо знахідок і рекомендацій, то у аудиторський звіт вносяться відповідні зміни. Якщо надані об'єктом аудиту коментарі до проекту звіту не приймаються, аудиторська група може у формі додатку до звіту представити свої висновки на коментарі. Це повинно допомогти керівництву органу влади прийняти рішення щодо підтримки чи ні аудиторських знахідок та рекомендацій.

Перед представленням остаточного звіту керівнику органу влади, керівник підрозділу внутрішнього аудиту повинен ще раз перевірити аудиторський звіт на предмет відповідності Стандартам внутрішнього аудиту, вимогам внутрішніх документів та забезпечення вищезгаданих характеристик якісного аудиторського звіту.

*Представлення результатів аудиту керівництву державного органу / об'єкта аудиту*

Керівник підрозділу внутрішнього аудиту (або керівник аудиторської групи) доповідає про кінцеві результати аудиту керівництву відповідного органу влади (установи), об'єкта аудиту та (у деяких випадках) зовнішнім зацікавленим сторонам. У випадку необхідності доведення результатів аудиту до зовнішніх зацікавлених сторін, він повинен насамперед оцінити потенційні ризики та обговорити їх із керівництвом відповідного органу влади (установи).

За результатами представлення результатів аудиту керівник органу влади (установи) приймає рішення щодо:

- а) доцільності впровадження аудиторських рекомендацій;
- б) вжиття інших заходів, передбачених за результатами аудиту.

Після прийняття відповідного рішення керівництвом органу влади (установи), керівник підрозділу внутрішнього аудиту повинен направити копію та / або презентувати аудиторський звіт об'єкту аудиту та за необхідності іншим зацікавленим сторонам. Рішення

щодо направлення інформації про результати аудиту (або копії аудиторського звіту) іншим зацікавленим сторонам, які в свою чергу повинні гарантувати належне використання аудиторських результатів, є виключно в компетенції керівника органу влади (установи).

#### *Підготовка Плану заходів впровадження аудиторських рекомендацій*

Як вже було зазначено у цьому розділі посібника за вимогами вітчизняних Стандартів внутрішнього аудиту рішення стосовно обов'язковості подальшого впровадження аудиторських рекомендацій є виключною компетенцією керівника органу влади, для якого призначений аудиторський звіт.

Виходячи з цього слід чітко розмежовувати, що *аудиторські рекомендації* на етапі підготовки та підписання аудиторського звіту не є обов'язковими для об'єкта аудиту (наприклад, керівників підконтрольних установ або структурних підрозділів міністерства), лише засновані на аудиторських рекомендаціях *обов'язкові вимоги* керівника відповідного органу влади, в сфері управління якого перебуває цей об'єкт аудиту, носять для об'єкта аудиту обов'язковий характер.

За таких обставин після ознайомлення із аудиторським звітом керівник органу влади має дати вказівку (внутрішньому аудитору, яким підготовлено аудиторський звіт, або іншій посадовій особі) щодо способу їх подальшого впровадження. Як правило, у таких випадках за вказівкою керівника готуються обов'язкові вимоги керівництву об'єкта аудиту або іншим відповідальним посадовим особам.

Для зручності при підготовці обов'язкових вимог рекомендується формувати їх у вигляді *Плану заходів впровадження аудиторських рекомендацій*, приблизний формат якого наведено у додатку 4 до цього посібника. Такий підхід дозволяє не лише чітко визначити відповідальних виконавців і терміни виконання заходів, а й суттєво полегшує подальше відстеження результатів впровадження аудиторських рекомендацій.

Міжнародна практика підготовки Плану заходів впровадження аудиторських рекомендацій передбачає здійснення підготовки проекту такого документу посадовими особами об'єкта аудиту. Після перевірки проекту плану заходів керівником підрозділу внутрішнього аудиту, цей документ направляється керівнику органу влади (установи) на затвердження. При цьому у деяких випадках, об'єкт аудиту може самостійно прийняти рішення не впроваджувати або відтермінувати впровадження аудиторських рекомендацій, передбачених попередньо затвердженим керівником планом заходів. Це рішення може виникнути через ряд причин:

- важливі зміни в організаційній структурі об'єкта аудиту;
- нові події, які змінили невід'ємні ризики та потребують інших заходів контролю;
- зміни у ресурсах, необхідних для впровадження плану заходів;
- недостатність терміну для їх впровадження.

У будь-якому випадку про таке рішення об'єкт аудиту має письмово поінформувати керівника відповідного органу влади (установи).

## Розділ 3. Процес внутрішнього фінансового аудиту

### 3.4. Відстеження результатів впровадження аудиторських рекомендацій

Як вже було зазначено у цьому посібнику результатом внутрішнього аудиту та відповідно головним критерієм його оцінки є "додаткова цінність", яку отримує установа за результатами впровадження аудиторських рекомендацій. Саме тому логічним та остаточним завершенням внутрішнього аудиту є етап відстеження результатів впровадження аудиторських рекомендацій.

Основи для успішного проведення цього етапу діяльності внутрішнього аудиту мають бути закладені при підготовці самих рекомендацій. У розділі 3.3. цього посібника було зазначено, що для забезпечення можливості подальшого відстеження результатів їх впровадження, самі рекомендації повинні відповідати низці ключових правил, зокрема, вони мають:

- містити конкретні, доцільні та економічні заходи (це означає, що кошти на проведення заходів не повинні перевищувати очікуваного ефекту);
- за кожним заходом визначати відповідальних виконавців і чіткі терміни виконання. Якщо реалізація одного заходу, передбачає декілька виконавців усі вони мають бути визначені, при чому для кожного з них доцільно встановити персональні терміни. В подальшому, у разі невиконання заходу, це дозволить чітко розмежувати сфери відповідальності та встановити хто із співвиконавців і на якому етапі не забезпечив його реалізації;
- бути орієнтовані на конкретний результат (містити очікуваний результат їх впровадження), досягнення якого також має бути чітко визначено у часі;
- за можливості визначати методи, періодичність та часові рамки процесу відстеження / моніторингу.



Дотримання цих правил на етапі формування аудиторських рекомендацій суттєво поліпшує подальший процес відстеження результатів їх впровадження та дозволяє демонструвати "додаткову цінність" (реальний економічний ефект) від кожного проведеного внутрішнього аудиту.

Загалом відстеження результатів впровадження аудиторських рекомендацій забезпечує такі основні цілі:

- підвищує результативність аудиторських звітів;
- стимулює осіб, відповідальних за реалізацію визначених заходів, до практичного впровадження розроблених рекомендацій;
- оцінює діяльність аудиторської групи;
- стимулює ініціативу до навчання та розвитку, оскільки розроблення та практична реалізація заходів із відстеження впровадження рекомендацій сприяють підвищенню фахового рівня та набуттю практичного досвіду.

Процес відстеження результатів впровадження аудиторських рекомендацій повинен забезпечити відстеження управління високими ризиками та належний рівень впровадження розроблених заходів. Відповідно аудиторські рекомендації мають бути пріоритезовані за рівнем важливості. Рекомендації високого рівня важливості повинні постійно відстежуватися, а результати відстеження доповідатися вищому керівництву.

У ході звітування за результатами відстеження впровадження аудиторських рекомендацій, особлива увага керівництва органу звертається на взаємозв'язок між аудиторськими знахідками та відповідними рекомендаціями.

В чому полягає взаємозв'язок між пріоритезацією рекомендацій та їх відстеженням розглянемо на рис. 10.



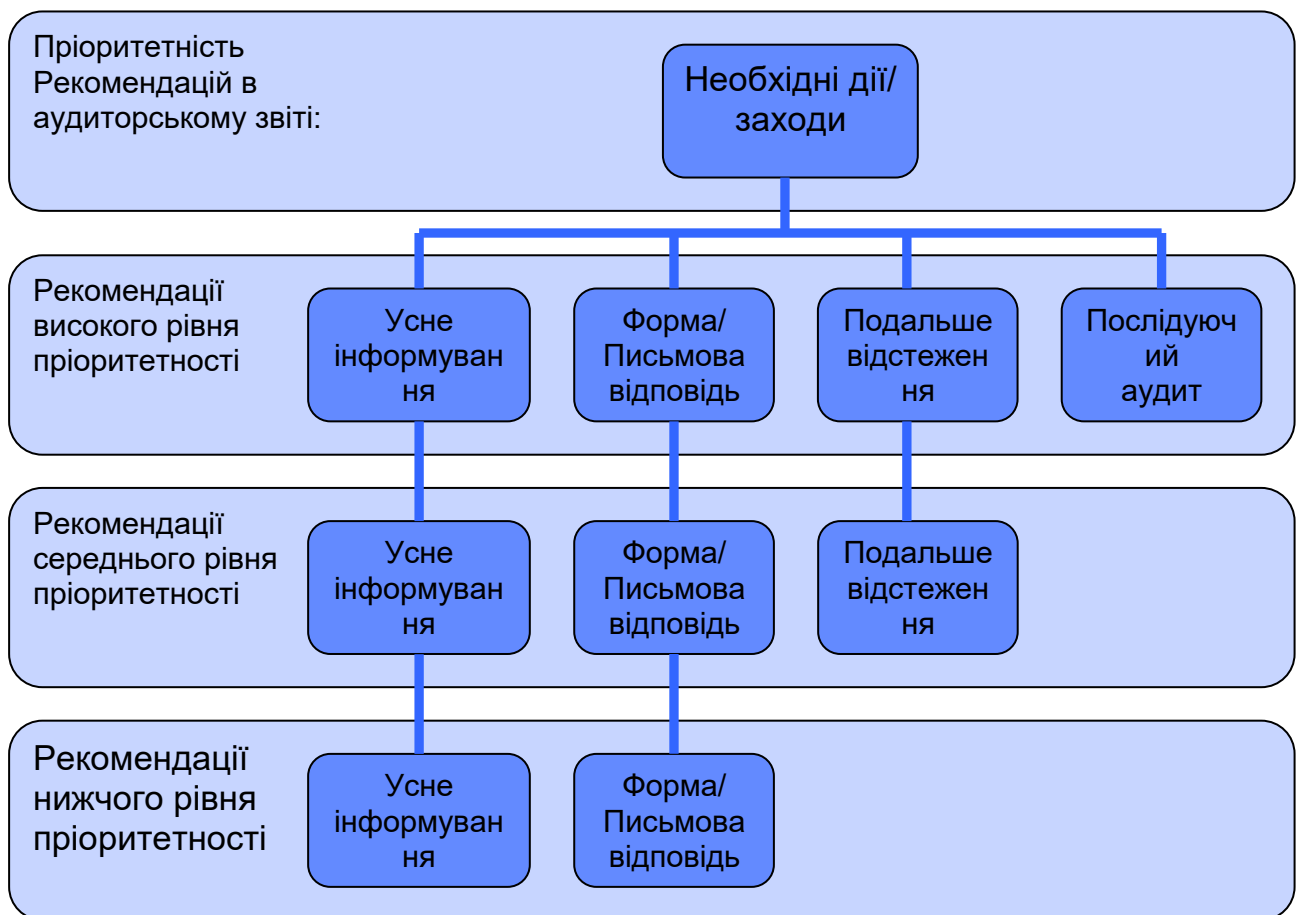


Рис. 10. Взаємозв'язок між пріоритизацією рекомендацій та їх відстеженням

Виділяють чотири рівні заходів відстеження аудиторських рекомендацій:

а) *усне інформування* – найпростіший спосіб відстеження аудиторських рекомендацій, який передбачає регулярне спілкування із відповідальними за впровадження рекомендацій фахівцями об'єкта аудиту, спостереження, аналіз прогресу діяльності тощо. Це може бути зроблено швидко, однак дає обмежені докази вжиття заходів;

б) *документальне відстеження* – такий спосіб передбачає офіційне листування із відповідальними за впровадження рекомендацій фахівцями, направлення їм періодичних нагадувань, запитів тощо; застосування форм (опитувальників) для одержання підтвердження від об'єкта аудиту про вжиті заходи. Письмова відповідь забезпечує більш якісні докази вжиття заходів, але все ще потребує незалежної перевірки внутрішніми аудиторами рівня впровадження рекомендацій;

с) *фактичне відстеження* – передбачає короткі візити на об'єкт аудиту та прямий зв'язок внутрішніх аудиторів із об'єктом аудиту для збору доказів щодо заходів із впровадження рекомендацій;

д) *послідуючий аудит* – проведення досліджень стану впровадження рекомендацій, наданих за результатами попередньо проведених аудитів.

Водночас існують й інші менш традиційні способи відстеження аудиторських рекомендацій, наприклад, можуть бути організовані внутрішні та зовнішні конференції, на яких обговорюють такі результати та прогрес. Така форма відстеження сприяла б процесу навчання серед внутрішніх аудиторів і працівників державних органів.

Керівник підрозділу внутрішнього аудиту визначає які способи (чи їх поєднання) застосувати для відстеження результатів впровадження аудиторських рекомендацій в кожному окремому випадку.



Відстеження та моніторинг результатів впровадження аудиторських рекомендацій є частиною процесу управлінської підзвітності. Адже інформація, отримана за результатами відстеження результатів впровадження аудиторських рекомендацій, забезпечує регулярний, надійний та важливий внесок у процес управління ризиками в системі відповідного органу влади. Разом з іншими факторами така інформація формує основу для щорічної актуалізації ризиків у системі відповідного органу влади, на підставі яких в свою чергу формуються плани аудиторської діяльності. Керівник підрозділу внутрішнього аудиту є відповідальним за надання інформації стосовно зміни

рівня ризиків в системі органу влади (установи) керівництву.

Крім того, дотримання процесу моніторингу та відстеження впровадження рекомендацій виконує ще і стимулюючу роль, вимагаючи від осіб, відповідальних за реалізацію визначених заходів, конкретних дій та кроків, направлених на їх практичне впровадження. Якщо за результатами відстеження внутрішній аудитор вважає, що відповідальні за впровадження посадові особи об'єкта аудиту не проводять заходів, передбачених в рамках реалізації аудиторських рекомендацій, що має наслідком не зменшення (а можливо і збільшення) рівня ризиків, він повинен поінформувати про це керівника органу влади.

Отже, результати впровадження аудиторських рекомендацій повинні системно відстежуватися, а реалізовані заходи повинні оцінюватися та постійно доповідатися керівництву органу влади. **Лише такий підхід забезпечує та демонструє керівникові органу влади (установи) ефективність та результативність діяльності підрозділу внутрішнього аудиту.**

# DOO AIT'KI

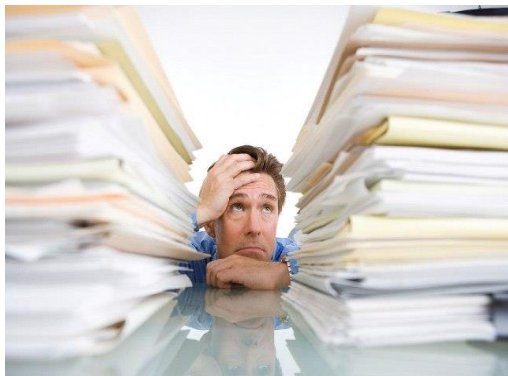




## Аудиторська вибірка

Термін *аудиторська вибірка* або *вибіркова перевірка* означає проведення аудиторських процедур стосовно менш ніж 100 % сукупності даних, що підлягають дослідженню. Водночас отримані результати мають дозволити аудитору отримати аудиторські докази, що будуть не тільки достатніми для характеристики окремих перевірених фактів, а й дадуть змогу розповсюдити отримані висновки на всю сукупність даних, тобто дадуть можливість зробити об'єктивну оцінку їх достовірності.

Вибіркова перевірка в усьому світі визнана основою методики проведення фінансових аудитів.



Застосування вибіркової перевірки дає змогу аудитору значно зменшити обсяг роботи, а отже час і вартість аудиторської перевірки. Але при цьому аудитор має бути максимально упевнений у тому, що його висновки, зроблені за результатами вибіркового обстеження, відповідають реальному стану, і можуть бути використані ним для оцінки всієї сукупності.

Причина використання вибірки для збору доказів аудиту полягає в тому, що часто нереально вивчити 100% основних даних. Як наслідок приймається, що внутрішні аудитори не дають 100% гарантію. Мета вибірки полягає у скороченні детальної перевірки до мінімуму, що узгоджується із наданням поміркованої аудиторської гарантії (визначення поняття "рівень гарантії" наведено у розділі 1 даного посібника).

У сучасному аудиті існує тенденція розглядати менше, ніж 100 % усіх витрат, надходжень тощо, при цьому частина сукупності, яку треба детально проаналізувати, повинна визначатися та обиратися таким чином, щоб ризик невиявлення матеріальних помилок, недоліків і порушень мінімізувався до такого мінімального рівня, щоб суттєво не впливати на точність аудиторського висновку.

Вибірка, як елемент процесу планування аудиту, є продовженням збору інформації про об'єкт аудиту, визначення рівня матеріальності, оцінки ризиків, аналітичного огляду та визначення питань, що підлягають дослідженню під час аудиту. Основними етапами аудиторської вибірки є: планування вибірки, визначення розміру вибірки, відбір одиниць вибірки, їх дослідження та оцінка результатів вибірки.

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

Поняття і принципи використання аудиторської вибірки під час аудиторської перевірки, а також порядку визначення та побудови тестів аудиторської вибірки у світовій практиці регламентуються МСА 530 "Аудиторська вибірка". Стандартом встановлені певні чинники, які має враховувати аудитор під час побудови аудиторської вибірки (рис. 11).



Рис. 11. Основні аспекти, які має враховувати аудитор при побудові аудиторської вибірки

1. Насамперед аудитор має визначити певну **ціль аудиторської вибірки** та процедури аудиту, за допомогою яких така ціль може бути досягнута найкращим чином. У випадку якщо аудиторська вибірка відповідає поставленим цілям, можна говорити про обґрунтованість отриманих аудиторських доказів і можливих умов визначення помилки. Це у свою чергу допомагає аудитору з'ясувати в чому може полягати помилка та яку сукупність даних потрібно використовувати при вибірковій перевірці.

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

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

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

*Наприклад, якщо йдеться про необхідність відбору для дослідження певної кількості регіонів України, то у якості генеральної сукупності слід визначити – 25 областей України, одиницею виміру вважатиме - 1 область, а величину вибірки можна визначити – як 5 областей з 25, або як 20 % усіх областей.*

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

*Наприклад, якщо цілі дослідження пов'язані із вивченням умов проживання населення, а генеральною сукупністю є 25 областей України, у якості якісних характеристик можна визначити, наприклад, географічне розташування областей, густоту населення кожної з них, та зосередженість у кожній області об'єктів промислового виробництва. Тоді за кожною з цих трьох якісних характеристик поділити генеральну сукупність на підсукупності, наприклад: за географічним розташуванням – на східні, західні, південні та центрально-північні регіони; за густотою населення – на ті, які більше певного рівня населення, та відповідно менші цього рівня і т. д.*

Стратифікація здійснюється якщо сукупність складається з неоднорідних елементів. При цьому необхідно з'ясувати можливість розподілу цієї сукупності на дві чи більше частин і розглядати кожну з них як окрему сукупність. Стратифікація дає змогу аудитору

краще спланувати дії та процедури перевірки відповідно до встановлених одиниць.

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

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

8. **Екстраполяція** – порядок розповсюдження результатів перевірки вибірових даних на генеральну сукупність.

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

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

Внутрішній аудитор повинен керуватися власним судженням при ухваленні рішення про те, скільки інформації буде достатньо, та яким методом відбору скористатися для її отримання. Головне, щоб за результатами дослідження обсяг зібраної інформації забезпечував надійну доказову базу для надання аудиторського висновку.

Тому усі існуючі техніки аудиторської вибірки (методи відбору) поділяють на дві великі групи **статистичні і нестатистичні**, кожна з яких у свою чергу може включати декілька окремих технік (рис. 12).

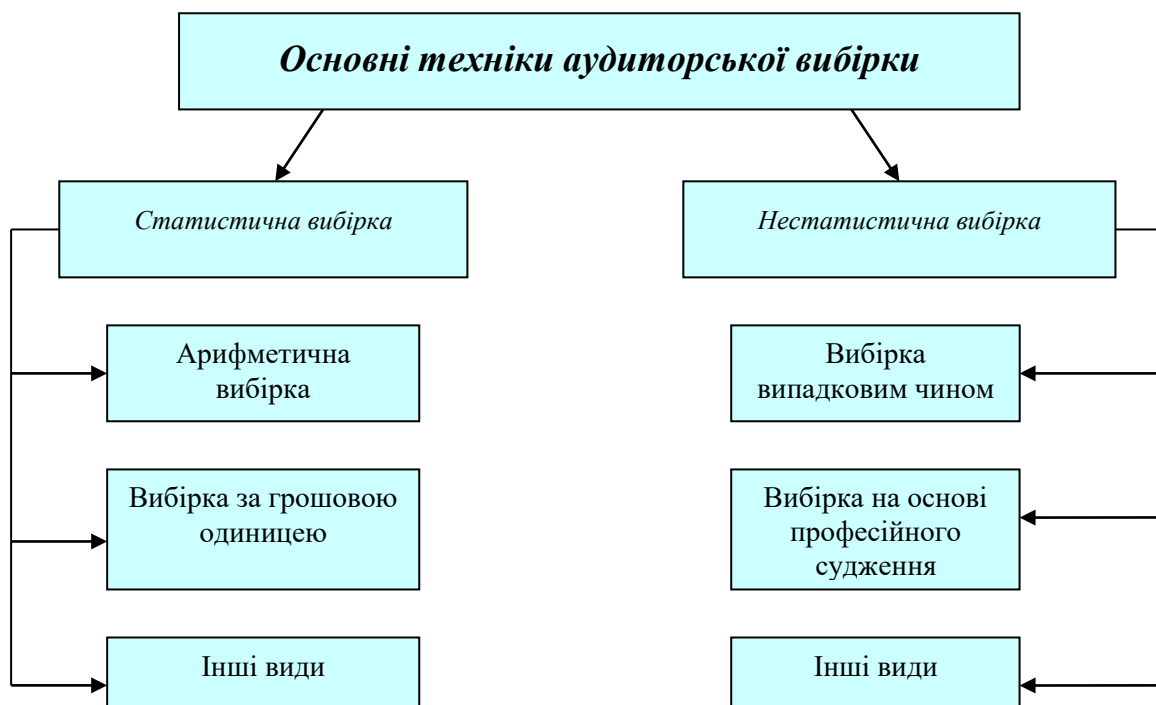


Рис. 12. Основні техніки аудиторської вибірки

1) Нестатистична вибірка:

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

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

2) Статистична вибірка, яка використовується у випадку великої сукупності вибірки для вибору одиниць більш об'єктивним способом і для складання точних висновків про усю сукупність. Одними із найпоширеніших її підгруп є:

- арифметична вибірка, при якій одиниці вибірки (наприклад, окремі трансакції, які будуть вибірково перевірені) визначаються шляхом арифметичного розділення розміру генеральної сукупності / на розмір аудиторської вибірки. Наприклад, якщо при здійсненні вибіркової перевірки орендних договорів їх генеральна сукупність (загальна кількість) становить 100 договорів, а в ході попереднього дослідження визначено, що достатній розмір аудиторської вибірки становитиме 20 %, то арифметична вибірка передбачатиме перевірку кожного п'ятого договору в переліку усіх договорів, побудованому у певній послідовності (наприклад, у порядку їх реєстрації).

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

*Наприклад, під час пілотного проекту з фінансового аудиту робочою групою вибірка на основі професійного судження застосовувалась під час відбору найбільш ризикових заходів контролю для проведення системних тестів, із застосування якої відібрано такі заходи контролю:*

1) Перевірка відповідності умов договору вимогам законодавства (КВ 2.), враховуючи наступні фактори:

- висока матеріальність у порівнянні з іншими трансакціями;
- часті зміни законодавства у сфері державних закупівель;
- значний вплив на процес забезпечення харчування засуджених та осіб, взятих під варту, оскільки існує заборона укладення договорів без проведення процедур закупівель;
- наявність скарг учасників процедур закупівель, які можуть свідчити про недотримання нормативно-правових актів у цій сфері;
- високий інтерес громадськості до проведення процедур державних закупівель тощо.

2) Перевірка повноти та якості складання актів прийому-передачі і накладних на поставку товарів (КВ 5.), зважаючи на такі фактори:

- матеріальність, оскільки за результатами такої перевірки приймається рішення щодо проведення оплати поставлених продуктів харчування за рахунок бюджетних коштів;
- висока ймовірність недотримання умов договору на закупівлю, зокрема щодо ціни за одиницю товару, через нестабільність цін на продукти харчування.

3) Комісійна перевірка повноти поставок продуктів харчування (КВ 3.), оскільки перевірка повноти та якості (КВ 5.) здійснюється на рівні центрального апарату ДПтС лише на підставі документального співставлення даних, зазначених в актах прийому-передачі і накладних на поставку товарів, з умовами укладених договорів. При цьому під час



проведення такої документальної перевірки немає можливості підтвердити фактичну наявність продуктів харчування, повноту їх оприбуткування та списання установами виконання покарань і слідчими ізоляторами.

Приклади щодо застосування інших технік аудиторської вибірки (зокрема, арифметичної вибірки та вибірки випадковим чином) під час пілотного проекту з фінансового аудиту в ДПтС більш детально наведено у розділі 3.2 даного посібника.

У разі застосування нестатистичних методів вибірки ймовірність кожної одиниці сукупності бути обраною для тестування наперед невідома. Тому застосовуючи нестатистичні методи вибірки, аудитор має бути впевненим, що обрані ним для тестування одиниці сукупності є справді типовими для цієї сукупності.

У випадку використання **статистичної вибірки важливо** забезпечити наступні умови:

- подбати про те, щоб сукупність, з якої обирається вибірка, була повною;
- подбати про те, щоб кожна одиниця у сукупності мала рівний шанс бути обраною;
- для того, щоб визначити очікуваний рівень помилок, може бути корисно на попередньому етапі проводити невелику вибірку випадковим чином.

При цьому внутрішній аудитор має пам'ятати, що:

а) результат статистичної вибірки дає помірковану гарантію, і що є ризик того, що результат не буде репрезентативним для сукупності (ризик невиявлення або Бета-ризик)

б) якщо очікується велика кількість помилок, то може бути малокорисним проводити статистичний тест.



Для проведення вибірки ефективним і результативним способом внутрішній аудитор на етапі попереднього дослідження має ретельно проаналізувати та оцінити матеріальність і ризики. Визначення рівня матеріальності наведено у розділі 1 даного посібника. Разом з цим на етапі планування аудиторської вибірки надзвичайно важливим є оцінка ризиків із використанням Моделі аудиторського ризику:

$$\text{Аудиторський ризик (AR)} = \text{Притаманний/властивий ризик (IR)} * \text{Ризик контролю (CR)} * \text{Ризик невиявлення (DR)}$$

$$\text{AR} = \text{IR} * \text{CR} * \text{DR}$$

при цьому:

- *Аудиторський ризик (AR)* – це додаток до рівня гарантії (100% – (мінус) рівень гарантії). Зазвичай рівень гарантії складає 95%, а аудиторський ризик 5%;
- *Притаманний ризик (IR)* – ризик, що помилку буде допущено, незалежно від наявних заходів контролю. Аспекти, які впливають на притаманний ризик: кваліфікація персоналу, складність правил, заходи керівництва за результатами аудиту;
- *Ризик контролю (CR)* – ризик того, що контрольні заходи будуть не в змозі своєчасно запобігти або виявити матеріальні відхилення і, таким чином, є неефективними;
- *Ризик невиявлення (DR)* – ризик, що суттєві (основні) тести аудитора, в тому числі вибірка, не виявлять помилку.

Притаманні ризики та ризики контролю ділять на високі, середні і низькі, з присвоєнням таких значень:

Таблиця 6

	Високий	Середній	Низький
<b>Притаманний ризик</b>	1	0,65	0,45
<b>Ризик контролю</b>	1	0,60	0,30

Після визначення притаманного ризику та ризику контролю, ризик невиявлення можна визначити наступним чином, використовуючи Модель аудиторського ризику:

$$DR = \frac{AR}{IR * CR}$$

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

Таблиця 7

#### Ризик невиявлення

Ризик невиявлення			Ризик контролю		
			Високий	Середній	Низький
			<b>1</b>	<b>0,60</b>	<b>0,30</b>
Притаманний ризик	Високий	<b>1</b>	0,05	0,08	0,17
	Середній	<b>0,65</b>	0,08	0,13	0,26
	Низький	<b>0,45</b>	0,11	0,19	0,37

При визначенні розміру вибірки внутрішній аудитор має враховувати те, що на розмір аудиторської вибірки впливають:

- максимальна сума помилок, які внутрішній аудитор готовий прийняти у всій сукупності (рівень матеріальності);
- рівень упевненості, який внутрішній аудитор має надати своєму висновку;
- розмір сукупності вибірки;
- оцінка внутрішнім аудитором притаманного ризику та ризику контролю.

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

Розмір вибірки можна розрахувати на основі такої формули:

$$\text{Розмір вибірки} = \frac{\text{Сукупність} * \text{коефіцієнт надійності}}{\text{Матеріальність}}$$

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

Таблиця 8

#### Коефіцієнт надійності

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

Коефіцієнт надійності розраховується на основі ймовірності виникнення помилок в порівнянні з рівнем упевненості, якого має бути досягнуто. Кількість очікуваних помилок може визначатися або результатами попередніх внутрішніх аудитів, або на основі

професійного судження аудитора. При цьому рівень упевненості (CL) – це значення, яке непрямо залежить від ризику невиявлення і розраховується таким чином:

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

*Наприклад:*

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

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

*планова матеріальність - 2% або 1 200 000 грн;*

*притаманний ризик – високий або 1,00;*

*ризик контролю – середній або 0,60.*

*Необхідно розрахувати:*

*a) Ризик невиявлення;*

*b) Розмір вибірки.*

*Розв'язок:*

*a)*

$$DR = \frac{AR}{IR * CR} = \frac{0,05}{1,00 * 0,60} = 0,08$$

*Рівень упевненості = 1,00 – DR = 1,00 – 0,08 = 0,92 або 92%*

*b)*

*Розмір вибірки =  $\frac{\text{Сукупність} * \text{коефіцієнт надійності}}{\text{Матеріальність}} = \frac{60\,000\,000 * 2,53}{1\,200\,000} = 127$*

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

1) проста випадкова вибірка – це спосіб вибірки, в результаті якого одиниці вибірки у сукупності послідовно пронумеровані та вибірка для аудиту визначається із таблиці випадкових чисел (наприклад, 105 000 RSN), лотереєю або програмним забезпеченням. Таблиця випадкових чисел може бути визначена через посилання на назву таблиці, номер сторінки, номер рядка, номер стовпчика, кроків і послідовності. Щоб застосувати таблицю випадкових чисел, необхідно визначити діапазон рахунків або грошової вартості для вибірки з метою отримання кількості необхідних цифр, щоб знайти відповідну точку в таблиці і в заданому порядку вибрати номери чисел до необхідного розміру вибірки.

2) систематична вибірка, яка передбачає наступні кроки:

- визначення інтервалу вибірки за формулою:

$$\text{Інтервал вибірки (k)} = \frac{\text{Сукупність}}{\text{розмір вибірки}}$$

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

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

*Наприклад:*

*Уявимо, що буде зроблено вибірку 127 одиниць із усієї сукупності, що містить 60 000 000 одиниць.*

$$k = \frac{60\,000\,000}{127} = 472\,440$$

Якщо випадково обрана стартова позиція (з 1 до 127) буде, наприклад, 48, то одиниці вибірки, які мають увійти до неї, такі:

$$\begin{aligned} 472\,488 & \quad (48+472\,440), \\ 944\,928 & \quad (472\,488+472\,440); \\ 1\,417\,368 & \quad (944\,928+472\,440) \text{ і т.д.} \end{aligned}$$

Надалі відібрані одиниці вибірки досліджуються та аналізуються відповідно до критеріїв, визначених на етапі попереднього дослідження об'єкта аудиту. Після цього здійснюється оцінка результатів вибірки із використанням аналітичних процедур, що більш детально описано у розділі 3.2 даного посібника.

Під час оцінки результатів вибірки внутрішній аудитор досліджує помилки та причини помилок, щоб надати поради із удосконалення.

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

а) Найбільш ймовірна помилка (MLE), яка розраховується на основі загального обсягу помилок у вибірці, екстрапольованого на всю сукупність;

$$\text{MLE} = \frac{\text{помилки}}{\text{Вибірки}} * \text{сукупність}$$

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

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

Таблиця 9

Найбільш ймовірна помилка (MLE)	Верхня межа помилок (UEL)	Висновок
MLE < Матеріальність	UEL < Матеріальність	Безумовно позитивний висновок про сукупність
MLE < Матеріальність	UEL > Матеріальність	Треба зробити додаткову тестову роботу, щоб побачити чи UEL можна знизити до рівня матеріальності, чи ні. В залежності від результатів таких перевірок надається або умовно-позитивний висновок, або негативний висновок
MLE > Матеріальність	UEL > Матеріальність	Негативний висновок

Навіть якщо внутрішні аудитори не виявили помилок у вибірці, усе одно існує шанс, що у сукупності існують помилки (зрештою аудитори зробили вибірку, а не перевірили аудитом усю сукупність). З цією метою розраховується ступінь точності (B1), який залежить від Бета-ризика (ризика ненадійності розміру вибірки). Значення ступеня точності – це коефіцієнт надійності (KN) для 0 помилок (див. таблицю 10).

Більше того, внаслідок виявлення помилок, зростає непевність щодо фактичної кількості помилок, і верхня межа помилок буде вищою (B2). Це також треба врахувати під час оцінки аудиторської вибірки

## Ступінь точності

	Рівень упевненості	95%	93%	92%	90%	89%	86%	83%	78%	72%	67%	63%
<b>Кількість помилок</b>												
<b>0</b>		3,00	2,66	2,53	2,31	2,21	1,97	1,77	1,51	1,27	1,11	1,00
<b>1</b>		0,75	0,67	0,64	0,59	0,56	0,49	0,44	0,36	0,27	0,20	0,14
<b>2</b>		0,55	0,50	0,47	0,43	0,41	0,37	0,32	0,26	0,19	0,14	0,11
<b>3</b>		0,46	0,41	0,39	0,36	0,34	0,30	0,27	0,21	0,17	0,12	0,09
<b>4</b>		0,40	0,36	0,35	0,31	0,31	0,26	0,23	0,19	0,14	0,11	0,08
<b>5</b>		0,36	0,32	0,31	0,29	0,27	0,24	0,21	0,17	0,13	0,10	0,07

Для більш повного та комплексного розуміння технік аудиторської вибірки далі наведено приклад їх застосування під час проведення пілотного проекту з фінансового аудиту в системі ДПтС, починаючи від планування вибірки та закінчуючи її оцінкою та наданням аудиторського висновку.

**1. Планування вибірки****1.1. Визначення сукупності вибірки:**

*Видатки на продукти харчування по Установі №3 за 2014 рік*

**1.2. Визначення розміру аудиторської вибірки:**

<i>Обсяг сукупності</i>	<i>2 310 458 грн</i>	
<i>Матеріальність</i>	<i>66 013 грн</i>	<i>або 2,9%</i>
<i>Аудиторський ризик (AR)</i>	<i>(100% - рівень гарантії)</i>	<i>5%</i>
<i>Притаманний ризик (IR)</i>	<i>середній (див. таблицю 6)</i>	<i>0,65</i>
<i>Ризик системи контролю (CR)</i>	<i>середній (див. таблицю 6)</i>	<i>0,60</i>
<i>Ризик невиявлення (DR)</i>	<i>AR / (IR * CR)</i> <i>(див. таблицю 7)</i>	<i>0,13</i> <i>або 13%</i>
<i>Рівень упевненості (CL)</i>	<i>100 – DR</i>	<i>87%</i>
<i>Кількість очікуваних помилок</i>	<i>2</i>	
<i>Коефіцієнт надійності (RF)</i>	<i>(див. таблицю 8)</i>	<i>4,83</i>
<i>Розмір вибірки</i>	<i>(Обсяг сукупності * RF) /</i> <i>Матеріальність</i>	<i>169</i>
<i>Інтервал вибірки (k)</i>	<i>k = Обсяг сукупності / Розмір вибірки</i>	<i>13671 грн</i>

Згодом на підставі розрахованого інтервалу вибірки робочою групою пілотного проекту визначено перелік господарських операцій, які необхідно перевірити під час проведення детального контролю, із застосуванням вибірки на основі грошової одиниці.

**2. Дослідження одиниць вибірки:**

<b>Референтна одиниця вибірки</b>	<b>Загальна сума одиниці вибірки, грн</b>	<b>Вибірка &gt; 1 інтервал вибірки (k)</b>	<b>Сума помилок, грн</b>	<b>Відсоток помилок % від сукупності вибірки</b>
<i>накладна №2257</i>	<i>3984,0</i>	<i>-</i>	<i>3984,0</i>	<i>100%</i>
<i>накладна №2258</i>	<i>3984,0</i>	<i>-</i>	<i>3984,0</i>	<i>100%</i>
<i>накладна №1867</i>	<i>3984,0</i>	<i>-</i>	<i>3984,0</i>	<i>100%</i>
<i>накладна №1868</i>	<i>3984,0</i>	<i>-</i>	<i>3984,0</i>	<i>100%</i>
<i>накладна №1869</i>	<i>3984,0</i>	<i>-</i>	<i>3984,0</i>	<i>100%</i>
<i>накладна №2904</i>	<i>11952,0</i>	<i>-</i>	<i>11952,0</i>	<i>100%</i>
<i>накладна №2905</i>	<i>7968,0</i>	<i>-</i>	<i>7968,0</i>	<i>100%</i>
<b><i>Всього:</i></b>	<b><i>39840,0</i></b>	<b><i>-</i></b>	<b><i>39840,0</i></b>	<b><i>100%</i></b>

За результатами проведених перевірок повноти поставки продуктів харчування в Установі №3 встановлено фактів недостовірного відображення інформації у звітності на загальну суму 39840,00 грн або 1,7% від загальної суми видатків на продукти харчування по установі. Зокрема, включення до річної звітності за 2014 рік недостовірної інформації про отримання 23.12.2014 від постачальника 10 т. крупи на зазначену суму, яка фактично поставлена та оприбуткована 10.02.2015 (накладні від 23.12.2014 №2257, від 23.12.2014 №2258, від 23.12.2014 №1867, від 23.12.2014 №1868, від 23.12.2014 №1869, від 23.12.2014 №2904, від 23.12.2014 №2905). При цьому варто звернути увагу, що до господарських операцій Установи №3, відібраних для дослідження із застосуванням статистичної вибірки за грошовою одиницею, на етапі попереднього дослідження із зазначених накладних включено лише дві накладні від 23.12.2014 №1868 та №2904. Проте враховуючи виявлені помилки під час їх перевірки, аудиторською групою досліджено всі господарські операції Установи №3 щодо поставки продуктів харчування від даного постачальника.

### 3. Оцінка аудиторської вибірки:

Матеріальність	66013 грн
Рівень упевненості (CL)	87%
Коефіцієнт надійності з 0 очікуваних помилок (RF)	1,97 (див. таблицю 10)
Інтервал вибірки (k)	13671 грн

#### 3.1. Визначення найбільш ймовірної суми помилок

Помилки > 1 k

Помилки виявлені у 7 референтних одиницях вибірки (накладних) у менше, ніж однократному інтервалі вибірки, оскільки найбільший рахунок з помилками 11952 грн, а інтервал вибірки 13671 грн.

Референтна одиниця вибірки	Фактична сума вибірки (сукупність вибірки), грн	Сума помилок, грн
-	-	-
	<b>ВСЬОГО А1</b>	<b>0</b>

Помилки < 1 k

Референтна одиниця вибірки	% помилок від одиниць вибірки	Інтервал вибірки (k), грн	% помилок від одиниць вибірки * k
накладна №2257	1,0	13671	13671
накладна №2258	1,0	13671	13671
накладна №1867	1,0	13671	13671
накладна №1868	1,0	13671	13671
накладна №1869	1,0	13671	13671
накладна №2904	1,0	13671	13671
накладна №2905	1,0	13671	13671
		<b>ВСЬОГО А2</b>	<b>95697</b>

Найбільш ймовірна помилка:

$MLE = A1 + A2 = 0 + 95697 = 95697$  грн або 4,1 % від сукупності вибірки по Установі №3.

### 3.2. Визначення верхньої межі помилок

Ступінь точності (B1) = RF \* k = 1,97 \* 13671 = 26931,9 грн.

Референтна одиниця вибірки	% помилок від одиниць вибірки	Інтервал вибірки (k), грн	Ступінь точності (помилки у % від високого до низького (див. таблицю 10))	% помилок від одиниць вибірки * k * ступінь точності
накладна №2257	1,0	13671	0,49	6698,79
накладна №2258	1,0	13671	0,37	5058,27
накладна №1867	1,0	13671	0,30	4101,30
накладна №1868	1,0	13671	0,26	3554,46
накладна №1869	1,0	13671	0,24	3281,04
накладна №2904	1,0	13671	0,22	3007,62
накладна №2905	1,0	13671	0,20	2734,20
			<b>ВСЬОГО В2</b>	<b>28435,68</b>

Верхня межа помилок:

$UEL = A1 + A2 + B1 + B2 = 0 + 95697 + 26931,9 + 28435,68 = 151064,58$  грн або 6,5 % від сукупності вибірки по Установі №3.

Оскільки найбільш ймовірна помилка перевищує рівень матеріальності в 1,5 рази, а верхня межа помилки перевищує рівень матеріальності в 2,5 рази, то працівниками територіальних відділів внутрішнього аудиту ДПтС було додатково досліджено всі господарські операції Установи №3 із постачальником, у накладних якого були знайдені помилки. За результатами таких перевірок інших фактів порушень, які б свідчили про недостовірне відображення інформації у фінансовій звітності, не встановлено.

Таким чином, найбільш ймовірна помилка складає 4,1 % від сукупності вибірки по Установі №3 (при запланованому рівні матеріальності 2,5 %), при цьому враховуючи результати додаткового дослідження господарських операцій Установи №3 із зазначеним постачальником, можна зробити умовно-позитивний висновок щодо достовірності та законності інформації, відображеної у річній фінансовій звітності за 2014 рік за результатами проведених господарських операцій **щодо централізованого забезпечення харчування ДПтС.**

**ЗВІТ**  
**за результатами пілотного проекту із внутрішнього**  
**фінансового аудиту в Державній пенітенціарній службі**  
**України**



## ЗМІСТ

Резюме .....	59
Вступ.....	60
I. Фонова інформація .....	61
II. Попереднє дослідження об'єкту та планування внутрішнього аудиту .....	62
2.1 <i>Аналіз фінансових потоків у процесі централізованого забезпечення харчування осіб, які тримаються в установах виконання покарань і слідчих ізоляторах.....</i>	62
2.2 <i>Системні заходи контролю .....</i>	63
2.3 <i>Визначення найбільш ризикових заходів контролю.....</i>	66
2.4 <i>Аналітичний контроль .....</i>	67
2.5 <i>Попереднє тестування системи контролю .....</i>	68
2.6 <i>Визначення розмірів аудиторської вибірки для аудиторського дослідження (детального контролю) .....</i>	69
III. Результати аудиторського дослідження (детального контролю).....	70
IV. Висновки та рекомендації .....	72

## Резюме

За результатами проведеного дослідження аудиторською групою **рекомендовано провести дослідження причин неповної достовірності та законності річної фінансової звітності Установи №3** в частині проведених господарських операцій щодо централізованого забезпечення харчування.

Це пояснюється тим, що з 5 охоплених аудиторською групою установ виконання покарань, по *Установі №3* було надано умовно-позитивний оціночний висновок щодо достовірності та законності інформації, відображеної у річній фінансовій звітності цих установ за результатами проведених господарських операцій щодо централізованого забезпечення харчування. По решті 4 установах оціночний висновок – безумовно позитивний висновок.

Також аудиторською групою надано **рекомендації щодо вдосконалення системи внутрішнього контролю**, зокрема:

- запровадити направлення до Департаменту фінансового забезпечення та бухгалтерського обліку ДПтС разом із актами приймання-передачі та накладними на отримання товару, також і копії документів, що підтверджують якість продуктів харчування на кожному отриману партію товару, при цьому оплату за поставлені продукти харчування проводити лише після отримання всіх необхідних документів;

- забезпечити включення до складу комісії по прийманню продуктів харчування в обов'язковому порядку представників медичної та бухгалтерської служб установ виконання покарань і слідчих ізоляторів;

- розробити та включити до наказу про облікову політику установи додаток із переліком посадових осіб, що входять до складу комісії з приймання продуктів харчування із наданням зразків їх підписів.

Оскільки при тому, що в цілому система внутрішнього контролю у процесі централізованого забезпечення харчування осіб, які тримаються в установах виконання покарань і слідчих ізоляторах, забезпечує досягнення мети – достовірність та законність фінансової звітності установ, в ході дослідження встановлено окремі недоліки у ній та резерви щодо її вдосконалення.

Детально аудиторські рекомендації та очікувані результати їх впровадження наведено у звіті та в додатку 7 до звіту.

В ході пілотної діяльності робочою групою проаналізовано фінансові потоки у процесі централізованого забезпечення харчування осіб, які тримаються в установах виконання покарань і слідчих ізоляторах, а також системні заходи контролю, які здійснюються як з боку структурних підрозділів та територіальних управлінь Державної пенітенціарної служби України (децентралізований внутрішній контроль), так і з боку органів Державної казначейської служби України (централізований попередній урядовий контроль).

Після чого із використанням методології аудиторської вибірки проведено попереднє тестування системи контролю для визначення аудиторського ризику, розміру аудиторської вибірки та трансакцій для детального контролю у 5 установах виконання покарань.

За результатами проведених перевірок повноти поставки продуктів харчування із застосуванням методології статистичної вибірки встановлено фактів недостовірного відображення інформації у звітності в *Установі №3* на загальну суму 39840,00 грн або 0,4 % від загальної суми видатків на продукти харчування по 5-ти відібраних установах (трансакцій, покритих статистичною аудиторською вибіркою). Зокрема включення до річної звітності за 2014 рік недостовірної інформації про отримання 23.12.2014 централізованого постачання від ТОВ "Маркет" 10 т. крупи на зазначену суму, яка фактично поставлена та оприбуткована 10.02.2015.

Під час проведення перевірок в інших 4-х установах, відібраних для дослідження, аналогічних фактів недостовірності звітних даних встановлено не було. Водночас під час проведення детального контролю в усіх 5-ти відібраних для дослідження установах встановлено окремі недоліки, які свідчать про недосконалість системи внутрішнього контролю.

## Вступ

В рамках пілотного проекту здійснювався аналіз процесу фінансового забезпечення та формування фінансової звітності за результатами проведених господарських операцій щодо централізованого забезпечення харчування осіб, які тримаються в установах виконання покарань і слідчих ізоляторах, що належать до сфери управління Державної пенітенціарної служби України. Під час пілотного проекту використовувались результати попереднього "пілоту" з внутрішнього контролю в Державній пенітенціарній службі України, проведеного у лютому – травні 2015 року.

### *Основні характеристики аудиту:*

#### *Ціль дослідження:*

- оцінити ефективність / результативність заходів внутрішнього контролю у процесі фінансового забезпечення та формування фінансової звітності за результатами проведених господарських операцій щодо централізованого забезпечення харчування, та розробити рекомендації щодо підвищення їх ефективності;
- надати аудиторський висновок щодо достовірності, справедливості та законності інформації, відображеної у річній фінансовій звітності за результатами проведених господарських операцій щодо централізованого забезпечення харчування.

#### *Початкові обмеження:*

Зважаючи на відсутність можливості тестування системи заходів контролю та проведення процедур детального контролю в усіх 27 регіонах, а також часові обмеження (з 28 травня по 31 липня 2015 року) робочою групою відібрано 5 регіонів для дослідження, зокрема: Дніпропетровська, Житомирська, Миколаївська, Одеська та Рівненська області, а також визначено період, що охоплюється дослідженням, лише 2014 рік.

*Рівень гарантії* – 95%, *аудиторський ризик* 5%, *рівень матеріальності* – 2,5%, які визначено з урахуванням "ризик апетиту" керівництва ДПтС.

*Період, що охоплюється дослідженням* – 2014 рік.

*Терміни проведення дослідження* – з 28 травня по 31 липня 2015 року.

*Методи дослідження:* аналітичний огляд, опитування, документальні та фактичні перевірки.

#### *Критерії для надання аудиторського висновку:*

Якщо фінансова звітність містить **помилки** (аналізується їх рівень в обсязі (сукупності), покритих аудиторською вибіркою трансакцій):

помилки < 2,5 % - безумовно позитивний висновок;

помилки > 2,5 %, але < 7,5 % - умовно-позитивний висновок;

помилки > 7,5 % - негативний висновок;

Дослідження проведено в рамках українсько-голландського проекту міжнародної співпраці та за підтримки Національної академії фінансів та економіки Мінфіну Королівства Нідерландів в рамках українсько-голландського Проекту щодо реформування системи ДВФК за участю керівника Проекту Яна ван Тайнена, співкерівника Проекту Руслани Рудніцької, експертів Проекту Родні Беторіні та Манфреда ван Кестерена.

## I. Фонова інформація

Державна кримінально-виконавча служба України відповідно до закону здійснює правозастосовні та правоохоронні функції і складається з центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері виконання кримінальних покарань, його територіальних органів управління, кримінально-виконавчої інспекції, установ виконання покарань, слідчих ізоляторів, воєнізованих формувань, навчальних закладів, закладів охорони здоров'я, підприємств установ виконання покарань, інших підприємств, установ і організацій, створених для забезпечення виконання завдань Державної кримінально-виконавчої служби України.

На даний час у сфері управління Державної пенітенціарної служби України перебувають 358 органів та установ, що належать до сфери управління ДПтС, і 622 підрозділів кримінально-виконавчої інспекції (на території Донецької та Луганської областей знаходяться 65 підпорядкованих підрозділів, в АР Крим – 8). При цьому із загальної кількості органів та установ, що належать до сфери управління ДПтС, 222 – бюджетні установи (у тому числі: 177 – установи виконання покарань, 5 – учбові заклади, 5 – заклади охорони здоров'я). Станом на 1 січня 2015 року в установах виконання покарань та слідчих ізоляторах, розташованих на території, що контролюється українською владою, трималось 71220 осіб.

Організація процесу продовольчого забезпечення установ виконання покарань, слідчих ізоляторів і навчальних закладів, що належать до сфери управління Державної пенітенціарної служби України, полягає у функціонуванні системи органів управління продовольчої служби із забезпечення підпорядкованих їм установ продовольством, технічними засобами та майном для продовольчої служби, якісним та своєчасним харчуванням засуджених та осіб, узятих під варту.

До органів управління продовольчої служби належать:

- в апараті ДПтС – відділ продовольчого забезпечення Управління ресурсного забезпечення;
- у територіальних органах управління ДПтС – відділ ресурсного забезпечення або особа, яка виконує обов'язки з організації продовольчого забезпечення;
- в установах – відділ (сектор, група), що виконує функцію інтендантського та комунально-побутового забезпечення, або особа, яка виконує обов'язки з організації продовольчого забезпечення.

На 2014 рік видатки за КЕКВ 2230 "Продукти харчування" за бюджетною програмою 3606020 затверджені у сумі 382,1 млн грн, що забезпечує розрахункову потребу (864,4 млн грн) лише на 44,2 %. Із затверджених обсягів у кошторисах територіальних органів управління передбачено – 186,1 млн грн, навчальних закладів – 12,4 млн грн, апарату ДПтС (централізоване постачання) – 183,6 млн гривень.

## II. Попереднє дослідження об'єкта та планування внутрішнього аудиту

### 2.1. Аналіз фінансових потоків у процесі централізованого забезпечення харчування осіб, які тримаються в установах виконання покарань і слідчих ізоляторах

Основні фінансові потоки у процесі централізованого забезпечення харчування осіб, які тримаються в установах виконання покарань та слідчих ізоляторах, представлено на блок-схемі, яка наведена у додатку 1 до звіту.

На першому етапі під час складання проекту кошторису СІЗО на відповідний бюджетний рік, сектор ресурсного забезпечення установи на підставі визначених критеріїв (*залишки продуктів харчування на початок планового (розрахункового) періоду, максимально допустима чисельність осіб, які можуть утримуватися у СІЗО, встановлені норми забезпечення харчуванням, норми природних втрат продовольства під час транспортування, переробки і зберігання тощо*) розраховує потребу у продуктах харчування, а також із врахуванням середньоринкових цін обчислює їх сумарну вартість та передає розрахунок до відділу фінансового забезпечення та бухгалтерського обліку СІЗО для включення його показників до проекту кошторису СІЗО. В установлений термін проект кошторису СІЗО передається для перевірки та узагальнення до фінансового підрозділу ТООУ.

Проекти кошторисів ТООУ, підтвержені відповідними розрахунками та економічними обґрунтуваннями, направляються до Департаменту фінансового забезпечення та бухгалтерського обліку (відділ фінансового забезпечення) ДПТС.

Після перевірки правильності визначення норм та цін Управлінням ресурсного забезпечення ДПТС, Департамент фінансового забезпечення та бухгалтерського обліку (відділ фінансового забезпечення) ДПТС складає зведений проект кошторису та проект бюджетного запиту ДПТС, який в подальшому направляється до головного розпорядника бюджетних коштів – Мін'юсту.

Формування потреби у видатках за КПКВК 3606020 "Виконання покарань установами і органами пенітенціарної служби" КЕКВ 2230 "Продукти харчування" здійснюється щорічно виходячи із планової чисельності засуджених та осіб, узятих під варту, слухачів та курсантів і встановлених постановами КМУ від 16.06.92 № 336, від 27.12.2002 № 1752 та від 29.03.2002 № 426 норм продовольчого забезпечення.

Після прийняття Закону України про Державний бюджет на відповідний період (рік) Мін'юст, як головний розпорядник бюджетних коштів, доводить до ДПТС граничні обсяги фінансування. Голова ДПТС затверджує кошторис. У разі обмеження фінансування (непокриття потреби на 100 %) Департамент фінансового забезпечення та бухгалтерського обліку спільно з Управлінням ресурсного забезпечення проводиться перерахунок (перерозподіл) доведених обсягів фінансування. Недостатність фінансування покривається за рахунок економії (заміни продуктів харчування, включених до потреби, більш дешевими), залучення гуманітарної допомоги та коштів спеціального фонду.

На 2014 рік видатки за КЕКВ 2230 "Продукти харчування" за бюджетною програмою 3606020 затверджені у сумі 382,1 млн грн, що забезпечує розрахункову потребу (864,4 млн грн) лише на 44,2 %. Із затверджених обсягів у кошторисах територіальних органів управління передбачено – 186,1 млн грн, навчальних закладів – 12,4 млн грн, апарату ДПТС (централізоване постачання) – 183,6 млн гривень.

З метою забезпечення харчування осіб, які тримаються в установах виконання покарань і слідчих ізоляторах, проводяться закупівлі продуктів харчування за рахунок коштів державного бюджету як на централізованому рівні (в апараті ДПТС), так і на децентралізованому рівні (в установах виконання покарань і слідчих ізоляторах). У разі якщо очікувана вартість закупівлі продуктів харчування дорівнює або перевищує 100 тис. грн проводяться процедури державних закупівель з урахуванням вимог Закону України "Про здійснення державних закупівель". За результатами їх проведення з переможцем торгів укладається договір на закупівлю товарів, умови якого повинні відповідати змісту пропозиції конкурсних торгів (у тому числі ціни за одиницю товару) переможця процедури закупівлі.

Після укладання договору на закупівлю продуктів харчування Управління ресурсного забезпечення ДПТС направляє територіальному органу управління ДПТС повідомлення про централізовано виділене продовольство. В свою чергу територіальний орган управління ДПТС протягом однієї доби надає постачальнику рознарядку про поставку продовольства установам із зазначенням їх місцезнаходження, телефонів, найменування продовольства і його кількості.

Відповідно до умов укладеного договору на закупівлю та рознарядок-повідомлень здійснюється поставка продуктів харчування безпосередньо на склади установ виконання покарань та слідчих ізоляторів. Приймання продуктів харчування в установах виконання покарань та СІЗО здійснюється комісією, яка перевіряє повноту поставки продуктів, наявність супровідних документів, які підтверджують їх відповідність вимогам державних стандартів та технічних умов. Після цього начальником установи виконання покарань чи слідчого ізолятора підписуються акти прийому-передачі та накладні на отримання товару, які передаються до відділу продовольчого забезпечення Управління ресурсного забезпечення ДПТС, а згодом – до Департаменту фінансового забезпечення та бухгалтерського обліку ДПТС для проведення оплати за отримані продукти харчування.

На підставі проведених господарських операцій, які відображені в бухгалтерському обліку ДПТС, Департаментом фінансового забезпечення та бухгалтерського обліку складається фінансова та бюджетна звітність за формами, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 24.01.2012 № 44.

Крім того, починаючи з січня 2013 року з метою удосконалення контролю за забезпеченням

продовольством установ виконання покарань та слідчих ізоляторів Управлінням ресурсного забезпечення ДПтС запроваджено щомісячну систему звітування про потребу, надходження, використання та наявність продовольства в цих установах. Зазначений звіт надається установами до територіальних органів управління для узагальнення та направлення до апарату ДПтС. Разом з цим на виконання окремого доручення Першого заступника Голови ДПтС від 07.11.2011 № 323 Управлінням ресурсного забезпечення надається статистична звітність за напрямками діяльності Управління ресурсного забезпечення, у тому числі "Звіт про потребу, надходження, використання та наявність продовольства в установах ДПтС України" та Інформація щодо забезпечення основними продуктами харчування установ виконання покарань та слідчих ізоляторів.

## 2.2. Системні заходи контролю

У процесі централізованого забезпечення харчування осіб, які тримаються в установах виконання покарань і слідчих ізоляторах, здійснюється ряд заходів контролю як з боку структурних підрозділів та територіальних управлінь Державної пенітенціарної служби України (децентралізований внутрішній контроль), так і з боку органів Державної казначейської служби України (централізований попередній урядовий контроль). Схематично послідовність таких заходів зовнішнього і внутрішнього контролю наведено у додатку 1 до звіту.

### 2.2.1. Заходи контролю Державної пенітенціарної служби України

Насамперед Департаментом фінансового забезпечення та бухгалтерського обліку ДПтС здійснюється перевірка правильності визначення потреби на закупівлю продуктів харчування (**КВ 1.**), яка передбачає аналіз її обґрунтованості, зокрема, в частині врахування при розрахунку потреби звітних даних щодо видатків на продукти харчування у попередніх бюджетних періодах, фактичної наповнюваності установ виконання покарань і слідчих ізоляторів. При значному відхиленні зазначених даних досліджуються причини такої різниці та перевіряється наявність для цього достатніх обґрунтувань і підстав.

Наступним кроком є перевірка відповідності умов договору (**КВ 2.**), під час якої досліджується дотримання строків укладання договорів; порівнюються умови укладених договорів про закупівлю з проектом договору або основними умовами договору про закупівлю, які надано переможцем процедури закупівлі у пропозиції конкурсних торгів (ціновій пропозиції); а також здійснюється перевірка умов договору про закупівлю вимогам чинного законодавства, зокрема, наявності всіх істотних умов відповідно до визначеного типу договору (купівлі-продажу, оренди, підряду тощо). Зокрема, згідно з Порядком ведення договірної роботи у ДПтС<sup>2</sup> проект договору, складений відповідальним підрозділом за проведення процедур закупівель, надається для опрацювання:

а) *Департаменту виробничої діяльності та ресурсного забезпечення ДПтС, службі матеріально-побутового забезпечення органу (установи)* для перевірки проекту договору у частині відповідності кошторису та річному плану закупівель; відповідності умовам конкурсної пропозиції учасника – переможця процедури закупівлі; відповідності цін ринковим цінам (при укладенні договорів, які не підпадають під дію Закону України "Про здійснення державних закупівель");

б) *Департаменту бухгалтерського обліку та фінансового забезпечення ДПтС, фінансовій, бухгалтерській службам органу (установи)* – у частині відповідності видатків кошторисним призначенням; нормативним актам щодо порядку розрахунків за договором;

в) *Управлінню внутрішньої безпеки та протидії корупції ДПтС, службі внутрішньої безпеки та протидії корупції органу (установи)* – у частині відсутності в умовах договору корупційних чинників;

г) *Юридичній службі ДПтС, юридичній службі органу (установи)* - у частині відповідності договору чинному законодавству.

Після проведення зазначеної перевірки (**КВ 2.**) укладається договір на закупівлю, на підставі якого здійснюється поставка продуктів харчування в установи.

Відповідно до Положення про організацію продовольчого забезпечення у ДПтС<sup>3</sup> приймання продовольства здійснюється згідно із супровідними документами комісією установи, яка призначається наказом начальника установи. Так, комісійна перевірка повноти поставки продуктів харчування (**КВ 3.**), полягає у здійсненні фактичної перевірки їх наявності та відповідності:

- даним супровідних документів (накладних, рознарядок про поставку продовольства установам тощо),
- вимогам державних стандартів та технічних умов на підставі документів, що підтверджують якість та безпеку харчових продуктів відповідно до вимог, встановлених санітарними заходами та/або технічними регламентами згідно із Законом України "Про безпечність та якість харчових продуктів".

За результатами зазначеної перевірки складається та підписується акт приймання-передачі товару та вносяться дані до книги складського обліку запасів.

Також комісія установ виконання покарань та слідчих ізоляторів щоквартально проводить інвентаризацію залишків продуктів харчування, які зберігаються на складі установи (**КВ 4.**). Крім того, начальник складу щоденно здійснює інвентаризацію залишків продовольства на складі; сектором ресурсного

<sup>2</sup> Порядок ведення договірної роботи у Державній пенітенціарній службі України, органах і установах виконання покарань, слідчих ізоляторах, навчальних закладах, підприємствах установ виконання покарань, інших підвідомчих підприємствах, установах та організаціях, затверджений наказом ДПтС від 28.07.2011 №271.

<sup>3</sup> Положення про організацію продовольчого забезпечення у Державній кримінально-виконавчій службі України на мирний час, затверджене наказом Міністерства юстиції України від 08.06.2012 № 850/5.

забезпечення установи, відділом ресурсного забезпечення територіального органу управління та Управлінням ресурсного забезпечення ДПтС – щотижневий контроль залишків продуктів на складі; фінансовий відділ установи проводить щорічні планові інвентаризації.

Підтверджуючі документи щодо поставки продуктів харчування (акти прийому-передачі та накладні на отримання товару) передаються до відділу продовольчого забезпечення Управління ресурсного забезпечення ДПтС для перевірки повноти та якості їх складання (**КВ 5.**), а також перевірки відповідності умовам договору. При відсутності порушень Департаментом фінансового забезпечення та бухгалтерського обліку ДПтС здійснюється оплата постачальникам за отримані продукти харчування.

#### 2.2.2. *Заходи контролю Державної казначейської служби України*

Бюджетним кодексом України визначено повноваження Казначейства з контролю за дотриманням бюджетного законодавства (ст. 112 БКУ), зокрема здійснення контролю за:

- 1) веденням бухгалтерського обліку всіх надходжень і витрат державного бюджету та місцевих бюджетів, складанням та поданням фінансової і бюджетної звітності;
- 2) бюджетними повноваженнями при зарахуванні надходжень бюджету;
- 3) відповідністю кошторисів розпорядників бюджетних коштів показникам розпису бюджету;
- 4) відповідністю взятих бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі);
- 5) відповідністю платежів взятим бюджетним зобов'язанням та відповідним бюджетним асигнуванням.

Насамперед на виконання вимог п. 43 Порядку складання, розгляду, затвердження та основні вимоги до виконання кошторисів бюджетних установ, затвердженого постановою КМУ від 28.02.2002 №228, головні розпорядники бюджетних коштів, подають органам Казначейства розподіли показників зведених кошторисів, планів асигнувань, а також зведених планів використання бюджетних коштів у розрізі розпорядників нижчого рівня та одержувачів. Зазначені показники доводяться до відповідних органів Казначейства за місцем розташування розпорядників нижчого рівня та одержувачів. В свою чергу органи Казначейства здійснюють контроль за відповідністю розподілу показників зведених кошторисів, планів асигнувань, планів використання бюджетних коштів показникам розпису бюджету (**КЗ 1.**), даним бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів органів Казначейства.

Також Законом України "Про здійснення державних закупівель" (ст. 4) передбачено, що річний план та зміни до нього надсилаються до органів Казначейства або обслуговуючого банку за місцем обслуговування замовника протягом п'яти робочих днів з дня їх затвердження.

На етапі взяття бюджетних зобов'язань<sup>4</sup> розпорядники бюджетних коштів протягом 7 робочих днів з дати взяття бюджетного зобов'язання подають до відповідного органу Казначейства Реєстр бюджетних зобов'язань розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів (далі – Реєстр) і оригінали документів або їх копії, засвідчені в установленому порядку, що підтверджують факт узяття бюджетного зобов'язання, як це передбачено п. 2.2 Порядку реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України, затвердженого наказом Мініфіну від 02.03.2012 № 309. Перелік підтвердних документів для реєстрації в органах Казначейства бюджетних зобов'язань та проведення платежів визначений наказом Державної казначейської служби України від 29.04.2013 №68<sup>5</sup>.

Органи Казначейства під час реєстрації бюджетних зобов'язань перевіряють поданий розпорядником Реєстр та підтвердні документи (**КЗ 2. і КЗ 3.**) на предмет відповідності даних, уключених до Реєстру, а також на предмет відповідності встановленим бюджетним асигнуванням. Після перевірки підтвердних документів один примірник Реєстру повертається розпоряднику бюджетних коштів з відміткою "zareєстровано та взято на облік", а інший примірник – залишається на зберіганні в органі Казначейства.

Під час проведення оплати рахунків розпорядників та одержувачів бюджетних коштів органи Казначейства здійснюють поточний контроль за цільовим спрямуванням бюджетних коштів (**КЗ 4.**) відповідно до Порядку казначейського обслуговування державного бюджету за витратами, затвердженого наказом Мініфіну від 24.12.2012 №1407.

Зокрема, органи Казначейства здійснюють платежі на підставі платіжних доручень, поданих розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, у разі наявності в обліку відповідного бюджетного зобов'язання у межах залишків на рахунках відкритих асигнувань. Підтвердні документи (договори, звіти про результати проведення процедури закупівлі тощо) надаються у разі потреби здійснення авансування, поетапної оплати зареєстрованих бюджетних зобов'язань тощо. Подані розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів платіжні доручення перевіряються органами Казначейства щодо наявності всіх необхідних реквізитів, відповідності підписів відповідальних посадових осіб і відбитка печатки установи зразкам. Після проведення платежу на платіжних дорученнях, за якими проведено оплату, ставиться відмітка у вигляді відбитка штампа

<sup>4</sup> Відповідно до БКУ бюджетне зобов'язання – це будь-яке здійснене відповідно до бюджетного асигнування розміщення замовлення, укладення договору, придбання товару, послуги чи здійснення інших аналогічних операцій протягом бюджетного періоду, згідно з якими необхідно здійснити платежі.

<sup>5</sup> Методичні рекомендації щодо переліку підтвердних документів для реєстрації бюджетних зобов'язань та проведення платежів, затверджені наказом Державної казначейської служби України від 29.04.2013 № 68.

### 2.3. Визначення найбільш ризикових заходів контролю

Наступним етапом попереднього планування дослідження є аналіз ризиків, які впливають на фінансову звітність установи та найбільш важливі господарські операції. За результатами такого аналізу здійснюється відбір ключових системних заходів контролю для їх подальшого тестування.



Рис. 1. Схема відбору ключових операцій та заходів контролю

Пілотною робочою групою на основі професійного судження відібрано наступні заходи контролю для проведення системних тестів:

1) Перевірка відповідності умов договору вимогам законодавства (КВ 2.), враховуючи наступні фактори:

- висока матеріальність у порівнянні з іншими трансакціями;
- часті зміни законодавства у сфері державних закупівель;
- значний вплив на процес забезпечення харчування засуджених та осіб, взятих під варту, оскільки існує заборона укладення договорів без проведення процедур закупівель;
- наявність скарг учасників процедур закупівель, які можуть свідчити про недотримання нормативно-правових актів у цій сфері;
- високий інтерес громадськості до проведення процедур державних закупівель тощо.

2) Перевірка повноти та якості складання актів прийому-передачі і накладних на поставку товарів (КВ 5.), зважаючи на такі фактори:

- матеріальність, оскільки за результатами такої перевірки приймається рішення щодо проведення оплати поставлених продуктів харчування за рахунок бюджетних коштів;
- висока ймовірність недотримання умов договору на закупівлю, зокрема щодо ціни за одиницю товару, через нестабільність цін на продукти харчування.



3) Комісійна перевірка повноти поставки продуктів харчування (КВ 3.), оскільки перевірка повноти та якості (КВ 5.) здійснюється на рівні центрального апарату ДПтС лише на підставі документального співставлення даних, зазначених в актах прийому-передачі і накладних на поставку товарів, з умовами укладених договорів. При цьому під час проведення такої документальної перевірки немає можливості підтвердити фактичну наявність продуктів харчування, повноту їх оприбуткування та списання установами виконання покарань і слідчими ізоляторами.

## 2.4. Аналітичний контроль

Державна кримінально-виконавча служба України відповідно до закону здійснює правозастосовні та правоохоронні функції і складається з центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері виконання кримінальних покарань, його територіальних органів управління, кримінально-виконавчої інспекції, установ виконання покарань, слідчих ізоляторів, воєнізованих формувань, навчальних закладів, закладів охорони здоров'я, підприємств установ виконання покарань, інших підприємств, установ і організацій, створених для забезпечення виконання завдань Державної кримінально-виконавчої служби України.

На даний час у сфері управління Державної пенітенціарної служби України перебувають 358 органів та установ, що належать до сфери управління ДПтС України, і 622 підрозділів кримінально-виконавчої інспекції (на території Донецької та Луганської областей знаходяться 65 підрозділованих підрозділів, в АР Крим – 8). При цьому із загальної кількості органів та установ, що належать до сфери управління ДПтС України, 222 – бюджетні установи (у тому числі: 177 – установи виконання покарань, 5 – учбові заклади, 5 – заклади охорони здоров'я). Станом на 1 січня 2015 року в установах виконання покарань та слідчих ізоляторах, розташованих на території, що контролюється українською владою, трималось 71220 осіб. Загальна інформація щодо видатків на продукти харчування за 2014 рік у розрізі установ виконання покарань і слідчих ізоляторів наведена у додатку 2 до звіту.

Враховуючи відсутність можливості проведення процедур аналітичного та детального контролю в усіх 27 адміністративно-територіальних одиницях України, робочою групою пілотного проекту прийнято рішення щодо відбору п'яти регіонів для дослідження, з урахуванням наступних критеріїв:

- середня кількість засуджених та осіб, взятих під варту (далі – осіб), на території області станом на 01.01.2015;

- сума видатків на продукти харчування за 2014 рік по області;

- регіональне розташування таких областей тощо.

Згідно з визначеними критеріями відібрано такі регіони для дослідження:

1) Дніпропетровська область (14 установ; 8816 осіб; видатки на продукти харчування – 15994,9 тис. грн);

2) Житомирська область (6 установ; 3939 осіб; видатки на продукти харчування – 8332,0 тис. грн);

3) Миколаївська область (7 установ; 3563 осіб; видатки на продукти харчування – 7930,4 тис. грн);

4) Одеська область (6 установ; 3617 осіб; видатки на продукти харчування – 6346,4 тис. грн);

5) Рівненська область (6 установ; 2360 осіб; видатки на продукти харчування – 4991,9 тис. гривень).

Надалі на підставі інформації, наведеної в додатку 3 до звіту, для здійснення процедур детального контролю відібрано по одній установі у кожному із попередньо визначених регіонів, зокрема:

- Установа №1 (800 осіб; сума видатків на продукти харчування 5380,6 тис. грн, що складає 33,6 % від видатків по всіх установах області);

- Установа №2 (960 осіб; сума видатків на продукти харчування 2973,9 тис. грн, що складає 35,7 % від видатків по всіх установах області);

- Установа №3 (651 особа; сума видатків на продукти харчування 2310,5 тис. грн, що складає 29,1 % від видатків по всіх установах області);

- Установа №4 (157 осіб; сума видатків на продукти харчування 303,3 тис. грн, що складає 4,8 % від видатків по всіх установах області);

- Установа №5 (178 осіб; сума видатків на продукти харчування 179,3 тис. грн, що складає 3,6 % від видатків по всіх установах області).

При цьому перші три установи виконання покарань і слідчі ізолятори відібрано з найбільшим обсягом видатків на продукти харчування по всіх установах області, а Установу №4 та Установу №5 навпаки відібрано для дослідження як установи з найменшою кількістю осіб, взятих під варту, та відповідно найменшим обсягом видатків на продукти харчування по установах області.

## 2.5. Попереднє тестування системи контролю

Пілотною робочою групою для визначення розміру аудиторської вибірки на підставі аудиторського ризику проведено тестування системи контролю (на рівні центрального апарату ДПтС) щодо перевірки відповідності умов договору вимогам законодавства (**КВ 2.**) та перевірки повноти та якості складання актів прийому-передачі і накладних на поставку товарів (**КВ 5.**).

**2.5.1.** Для забезпечення харчування осіб, які тримаються в установах виконання покарань і слідчих ізоляторах, щорічно здійснюються процедури закупівлі продуктів харчування. У 2014 році за результатами проведення процедур закупівель укладено 11 договорів на поставку продуктів харчування на загальну суму 301 374,1 тис. грн, а з урахуванням укладання додаткових угод до договорів, загальна сума складає 183 565,2 тис. гривень. Враховуючи те, що договори на закупівлю продуктів укладаються на рік, тобто перевірка відповідності умов договору (**КВ 2.**) здійснюється перед укладанням договору 1 раз на рік, то для тестування такого заходу контролю відібрано 1 договір, а саме договір від 12.02.2014 №К-3 на закупівлю "м'яса курей патраних 1 категорії заморожене", укладений з ТОВ "Постачальник", на суму 66 700,0 тис. грн, а з урахуванням додаткових угод – 24 649,6 тис. грн (далі – договір №К-3), що складає 22% (з урахуванням додаткових угод – 13%) від загальної суми договорів на поставку продуктів харчування, укладених за результатами процедур закупівель.

Проведеними системними тестами контролю щодо перевірки відповідності умов договору №К-3 встановлено, що зазначений договір укладений у відповідності до вимог статті 40 Закону України "Про здійснення державних закупівель" та Порядку ведення договірної роботи у ДПтС.

**2.5.2.** За результатами проведеного аналітичного контролю, для тестування перевірки повноти та якості (**КВ 5.**) відібрано 5 установ у різних регіонах: Установу №1, Установу №2, Установу №3, Установу №4 та Установу №5. Відповідно до запропонованої методології тестування заходів контролю, а також враховуючи те, що поставка продуктів харчування здійснюється щоденно, необхідно провести 25 тестів системи контролю (по 5 тестів для кожної із відібраних установ).

Зокрема, на підставі Журналів реєстрації господарських операцій за 2014 рік відібрано по 5 трансакцій для попередньо визначених установ виконання покарань і слідчих ізоляторів з урахуванням їх вартості, різних договорів і постачальників. Також під час відбору господарських операцій враховувався період їх здійснення, оскільки з метою повного освоєння коштів до закінчення бюджетного періоду найбільші поставки продуктів відбувалися здебільшого в листопаді-грудні 2014 року. Перелік відібраних господарських операцій наведено у додатку 3 до звіту.

За результатами попереднього тестування системи контролю шляхом дослідження актів прийому-передачі та накладних на поставку товару, робочою групою пілотного проекту суттєвих помилок не виявлено. Однак в первинних документах усіх установ, крім Установи №4, виявлено окремі неточності, які можуть свідчити про недоскопалість системи внутрішнього контролю, зокрема:

- невідповідність підписів відповідальних осіб, які отримували продукти харчування, на накладних і на актах прийому-передачі;
- розбіжність підписів окремих членів комісії на різних актах приймання продовольства;
- відсутність на актах прийому-передачі посад відповідальних осіб, які отримували продукти харчування тощо.

Враховуючи результати проведених тестів відповідності та наявні неточності, робочою групою пілотного проекту оцінено *ризик системи контролю (CR)* як "середній", а його значення, необхідне для розрахунку *ризик невиявлення (DR)* та розміру статистичної вибірки, складає 0,6.

Водночас за результатами тестування заходу контролю – перевірка повноти та якості (**КВ 5.**) визначено, що такий контроль здійснюється на рівні центрального апарату ДПтС на підставі документального співставлення даних, зазначених в актах прийому-передачі і накладних на поставку товарів, з умовами укладених договорів. При цьому під час проведення такої документальної перевірки немає можливості підтвердити фактичну наявність продуктів харчування, повноту їх оприбуткування та списання установами виконання покарань і слідчими ізоляторами.

З огляду на викладене пілотною робочою групою оцінено *притаманний ризик (IR)* як "середній", а його значення, необхідне для розрахунку *ризик невиявлення (DR)* та розміру статистичної вибірки, складає 0,65. Крім того, пілотною робочою групою прийнято рішення щодо необхідності проведення фактичної перевірки первинних документів установ, зокрема шляхом проведення процедур детального контролю щодо комісійної перевірки повноти поставки продуктів харчування (**КВ 3.**).

За результатами проведеного попереднього дослідження об'єкту аудиту робочою групою пілотного проекту складено програму внутрішнього фінансового аудиту в ДПтС, яка наведена в додатку 4 до звіту.

## 2.6. Визначення розмірів аудиторської вибірки для аудиторського дослідження (детального контролю)

З метою збору аудиторських доказів пілотною робочою групою прийнято рішення щодо застосування статистичної вибірки за грошовою одиницею під час проведення детального контролю в установах. Насамперед учасниками було обумовлено, що рівень гарантії, який стосується достовірності аудиторського висновку, складає 95 %, а відповідно аудиторський ризик – 5 %, рівень матеріальності (прийнятний рівень помилок, невідповідностей або неточностей) – 2,5 % від сукупності вибірки (видатків на придбання продуктів харчування). Надалі за запропонованою методологією та з урахуванням результатів проведених тестів відповідності, визначено наступні показники:

1) ризик невиявлення  $DR = 5\% / (0,6 \times 0,65) = 0,13$  або 13%;

2) рівень упевненості  $CL = 100\% - 13\% = 87\%$

3) коефіцієнт надійності (RF), з урахуванням кількості очікуваних помилок на рівні 2,

$$RF = 4,83$$

4) розмір вибірки для кожної із 5-ти відібраних установ:

- Установа №1  $(5380640,5 \times 4,83) / 131235 = 198$ ;
- Установа №2  $(2973928,78 \times 4,83) / 60692 = 237$ ;
- Установа №3  $(2310458,21 \times 4,83) / 66013 = 169$ ;
- Установа №4  $(303317,49 \times 4,83) / 16851 = 87$ ;
- Установа №5  $(179273,1 \times 4,83) / 10545 = 82$ .

5) інтервал вибірки для кожної із 5-ти відібраних установ:

- Установа №1  $(5380640,5 / 198) = 27175$  (грн);
- Установа №2  $(2973928,78 / 237) = 12548$  (грн);
- Установа №3  $(2310458,21 / 169) = 13671$  (грн);
- Установа №4  $(303317,49 / 87) = 3486$  (грн);
- Установа №5  $(179273,1 / 82) = 2186$  (грн).

Згодом на підставі розрахованого інтервалу вибірки робочою групою пілотного проекту визначено господарські операції, які необхідно перевірити під час проведення детального контролю, на загальну суму 10 904 798,23 грн. Перелік відібраних господарських операцій наведено у додатку 5 до звіту.

## III. Результати аудиторського дослідження (детального контролю)

Для проведення детального контролю до пілотного проекту залучено працівників територіальних відділів внутрішнього аудиту ДПтС, які досліджували повноту поставки продуктів харчування у 2014 році (за запропонованим нижче переліком питань) в 5-ти відібраних установах. Крім того, з метою забезпечення єдиних підходів до цих перевірок, пілотною робочою групою визначено наступний перелік питань для працівників територіальних відділів внутрішнього аудиту ДПтС:

- відповідність зазначених в накладних та актах приймання-передачі цін на продукти харчування цінами, які визначені умовами договору;
- наявність і відповідність документів, що засвідчують якість продуктів харчування;
- своєчасність, повноту та правильність оприбуткування продуктів харчування, отриманих від постачальників.

У процесі дослідження аудиторами відповідних територіальних відділів внутрішнього аудиту ДПтС здійснено документальні та фактичні перевірки повноти та якості складання актів прийому-передачі і накладних на поставку товарів (КВ 5.) і комісійної перевірки повноти поставки продуктів харчування (КВ 3.) за переліком трансакцій, визначеним у додатку 5 до звіту. За результатами проведених перевірок виявлено окремі помилки та недоліки в досліджених установах, у тому числі:

### I. Помилки / факти недостовірності звітних даних:

За результатами проведених перевірок повноти поставки продуктів харчування в Установі №3 встановлено фактів недостовірного відображення інформації у звітності на загальну суму 39840,00 грн або 0,4 % від загальної суми витратків на продукти харчування по 5-ти відібраних установах (трансакцій, покритих статистичною аудиторською вибіркою). Зокрема включення до річної звітності за 2014 рік недостовірної інформації про отримання 23.12.2014 централізованого постачання від ТОВ "Маркет" 10 т. крупи на зазначену суму, яка фактично поставлена та оприбуткована 10.02.2015 (накладні від 23.12.2014 №2257, від 23.12.2014 №2258, від 23.12.2014 №1867, від 23.12.2014 №1868, від 23.12.2014 №1869, від 23.12.2014 №2904, від 23.12.2014 №2905)<sup>6</sup>. Однак під час проведення перевірок в інших 4-х установах, відібраних для дослідження, аналогічних фактів недостовірності звітних даних встановлено не було.

Разом з цим працівниками територіальних відділів внутрішнього аудиту ДПтС встановлено окремі недоліки в усіх 5-ти відібраних для дослідження установах. Серед встановлених невизначеностей та недоліків найбільш типовими є:

II. Невизначеність / недоліки, які свідчать про відсутність повної інформації щодо підтвердження / спростування достовірності окремих операцій:

1) відсутність документів, що підтверджують якість продуктів харчування на загальну суму 671 878,3 грн або 6,0 % від загальної суми витратків на продукти харчування по 5-ти відібраних установах (трансакцій, покритих аудиторською вибіркою), у тому числі:

- Установа №4 – 12 випадків на суму 226 994,7 грн;
- Установа №1 – 10 випадків на суму 391 879,6 грн;
- Установа №3 – 3 випадки на суму 53 004,0 грн;

2) відсутність товарно-транспортних накладних на загальну суму 48 172,3 грн або 0,4 % від загальної суми витратків на продукти харчування по 5-ти відібраних установах (трансакцій, покритих аудиторською вибіркою), зокрема:

- Установа №5 – 4 випадки на суму 48 172,3 грн.

III. Недоліки, які свідчать про недосконалість системи внутрішнього контролю:

3) невідповідність дати поставки продуктів харчування у накладних та журналах реєстрації переміщення товарно-матеріальних цінностей, книгах складського обліку запасів (Установа №4 та Установа №5 – по 6 випадків, Установа №3 – 4 випадки);

4) невідповідність підписів відповідальних осіб, які отримували продукти харчування, на накладних і на актах прийому-передачі (Установа №5 – 15 випадків);

5) невідображення в журналі переміщення цінностей через КПП установи продуктів харчування (Установа №3 – 4 випадки);

6) відсутність інформації у витатковій накладній про довіреність за якою матеріально-відповідальна особа отримала продукти (Установа №4 – 8 випадків);

7) незаповнена інформація про завезений вантаж у Журналі реєстрації в'їзду (виїзду) автомобільного транспорту, ввозу (вивозу) ТМЦ через КПП з пропуску автомобільного транспорту установи (Установа №2 – 35 випадків, Установа №4 – 8 випадків).

Наступним кроком базуючись на результатах процедур детального контролю та відповідно до запропонованої методології оцінки аудиторської вибірки, робочою групою здійснено оцінку аудиторської вибірки, яка наведена в додатку 6 до звіту. Результатом такої оцінки – є розрахункові показники: **найбільш ймовірної помилки (MLE)**, тобто суми помилки, яка була б найбільш ймовірно встановлена за умови проведення перевірки суцільним методом, а також **максимальної помилки (UEL)**, тобто суми максимальної помилки, яка б потенційно могла мати місце за умови проведення суцільної перевірки.

Так, якщо фактична сума помилки (недостовірного відображення інформації у звітності), яка встановлена детальним контролем із застосуванням розрахованого розміру вибірки, становила 39840,00 грн (або 1,7 % від сукупності вибірки по Установі №3), то відповідно до запропонованої методології оцінки аудиторської вибірки найбільш ймовірно, що **якби було проведено суцільну перевірку сукупності**, ймовірна сума помилки (MLE)

---

<sup>6</sup> **Примітка:** До господарських операцій Установи №3, відібраних для дослідження із застосуванням статистичної вибірки за грошовою одиницею, на етапі попереднього дослідження із зазначених накладних включено лише дві накладні від 23.12.2014 №1868 та №2904. Проте враховуючи виявлені помилки під час їх перевірки, аудиторською групою досліджено всі господарські операції щодо поставки продуктів харчування по установі.

становила б 95697 грн або 4,1 % від сукупності вибірки по Установі №3, а верхня межа помилок (UEL) - 151065 грн або 6,5 % від сукупності вибірки по Установі №3. По суті це означає, що з упевненістю на 86 % ми можемо зробити висновок, що максимальна помилка (верхня межа помилки) у всій сукупності буде 151065 грн, а найбільш ймовірною помилкою буде 95697 гривень.

Також враховуючи результати детального контролю, робочою групою здійснено оцінку аудиторської вибірки і для інших 4-х установ, результати якої наведено в додатку 7 до звіту. За результатами такого розрахунку визначено верхню межу помилок для цих установ, значення якої коливається від 0,8% до 2,4%, тобто не перевищує рівня матеріальності, визначеного на етапі попереднього дослідження.

#### IV. Висновки та рекомендації

Отже, за результатами перевірок / процедур детального контролю у відібраних для дослідження 5-ти установах, лише в Установі №3 виявлено помилки, які свідчать про недостовірність інформації щодо придбання продуктів харчування, відображеної у фінансовій звітності за 2014 рік, на суму 39840,0 гривень. При цьому згідно проведених розрахунків за умови суцільної перевірки сукупності розрахунково найбільш ймовірна помилка (MLE) складає 95697 грн, тобто 4,1 % від сукупності вибірки по Установі №3, а верхня межа помилок (UEL) - 151065 грн або 6,5 % від сукупності вибірки по Установі №3 (при запланованому рівні матеріальності 2,5 %). При цьому враховуючи результати додаткового дослідження господарських операцій Установи №3 щодо поставки продуктів харчування від ТОВ "Маркет" (постачальника, у накладних якого були виявлені помилки), а також визначені критерії надання аудиторського висновку, можна зробити умовно-позитивний висновок.

Разом з цим, розрахована для 4-х інших установ верхня межа помилок (UEL) складає:

- Установа №1 – 53535 грн або 1% від сукупності вибірки;
- Установа №2 – 24720 грн або 0,8% від сукупності вибірки;
- Установа №4 – 6867 грн або 2,3% від сукупності вибірки;
- Установа №5 – 4306 грн або 2,4% від сукупності вибірки.

Таким чином, верхня межа помилок (UEL) у зазначених установах не перевищує 2,5% – рівня матеріальності, визначеного на етапі попереднього дослідження, отже можна зробити безумовно позитивний висновок<sup>7</sup>.

##### **Висновок 1**

З 5-ти охоплених дослідженням установ по 4-х установах відповідно до встановлених критеріїв надано безумовно позитивний висновок щодо достовірності та законності інформації, відображеної у річній фінансовій звітності цих установ за результатами проведених господарських операцій щодо централізованого забезпечення харчування. По *Установі №3* надано умовно-позитивний висновок щодо достовірності та законності інформації, відображеної у річній фінансовій звітності за результатами проведених господарських операцій щодо централізованого забезпечення харчування.

##### *Рекомендації*

*Провести дослідження причин неповної достовірності та законності річної фінансової звітності Установи №3 за результатами проведених господарських операцій щодо централізованого забезпечення харчування.*

##### **Висновок 2**

В цілому система внутрішнього контролю у процесі централізованого забезпечення харчування осіб, які тримаються в установах виконання покарань і слідчих ізоляторах, забезпечує досягнення мети – достовірність та законність фінансової звітності установ. Водночас під час проведення детального контролю в усіх 5-ти відібраних для дослідження установах встановлено деякі неточності, які свідчать про окремі недоліки системи внутрішнього контролю, і за результатами дослідження надано рекомендації щодо її вдосконалення, які детально наведені в додатку 4.

##### *Рекомендації*

1. *Запровадити направлення до Департаменту фінансового забезпечення та бухгалтерського обліку ДПтС разом із актами приймання-передачі та накладними на отримання товару, також і копії документів, що підтверджують якість продуктів харчування на кожну отриману партію товару, при цьому оплату за поставлені продукти харчування проводити лише після отримання всіх необхідних документів.*

2. *Забезпечити включення до складу комісії по прийманню продуктів харчування в обов'язковому порядку представників медичної та бухгалтерської служб установ виконання покарань і слідчих ізоляторів.*

3. *Розробити та включити до наказу про облікову політику установи додаток із переліком посадових осіб, що входять до складу комісії з приймання продуктів харчування із наданням зразків їх підписів.*

Відповідним очікуваним результатом від впровадження запропонованих пілотною робочою групою рекомендованих заходів буде зменшення недоліків, які свідчать про відсутність повної інформації щодо підтвердження / спростування достовірності окремих операцій (зменшення їх відсотку у загальній сукупності операцій).

<sup>7</sup> У початкових обмеженнях пілотного проекту були визначені критерії аудиторського висновку в залежності від рівня помилок у сукупності вибірки. Якщо б критерії аудиторського висновку були б визначені більш жорсткими, наприклад як у Нідерландах окрім рівня помилок, враховувався також і рівень невизначеності, то за результатами перевірок треба було б надати безумовно позитивний висновок лише по 2-х установах (по Установі №1 і Установі №2), умовно-позитивний висновок по Установі №3, а по Установі №4 та Установі №5 взагалі "відмовитися від надання аудиторського висновку".

## Програма внутрішнього фінансового аудиту в Державній пенітенціарній службі України

<b>Напрямок аудиту</b>	Фінансовий аудит
<b>Цілі внутрішнього аудиту</b>	<p>1. Оцінити ефективність / результативність заходів внутрішнього контролю у процесі фінансового забезпечення та формування фінансової звітності за результатами проведених господарських операцій щодо централізованого забезпечення харчування, та розробити рекомендації щодо підвищення їх ефективності.</p> <p>2. Надати аудиторський висновок щодо достовірності, справедливості та законності інформації, відображеної у річній фінансовій звітності за результатами проведених господарських операцій щодо централізованого забезпечення харчування.</p>
<b>Межі аудиту:</b>	
<b>Об'єкт внутрішнього аудиту</b>	Організація процесу фінансового забезпечення та формування фінансової звітності за результатами проведених господарських операцій щодо централізованого забезпечення харчування осіб, які тримаються в установах виконання покарань і слідчих ізоляторах, що належать до сфери управління Державної пенітенціарної служби України
<b>Період, що охоплюється внутрішнім аудитом</b>	2014 рік
<b>Термін проведення внутрішнього аудиту</b>	з 28 травня по 31 липня 2015 року
<b>Початкові обмеження щодо проведення внутрішнього аудиту (часові, географічні та інші)</b>	<p>- відсутність можливості тестування системи заходів контролю та проведення процедур детального контролю в усіх 27 регіонах, оскільки 5 регіонів не завжди будуть показовими;</p> <p>- часові обмеження - з 28 травня по 31 липня 2015 року.</p>
<b>Надійність/матеріальність</b>	Рівень гарантії становить 95% (аудиторський ризик 5%); Рівень матеріальності 2,5%
<b>Питання для аудиту:</b>	
<b>Питання, що підлягають дослідженню з урахуванням оцінки ризиків (операції, ділянки бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю установи тощо)</b>	<p>2) <u>Перевірка відповідності умов договору вимогам чинного законодавства (КВ 2.)</u>, враховуючи наступні фактори:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- часті зміни законодавства у сфері державних закупівель;</li> <li>- значний вплив на процес забезпечення харчування засуджених та осіб, взятих під варту, оскільки існує заборона укладення договорів без проведення процедур закупівель;</li> <li>- наявність скарг учасників процедур закупівель, які можуть свідчити про недотримання нормативно-правових актів у цій сфері;</li> <li>- високий інтерес громадськості до проведення процедур державних закупівель тощо.</li> </ul> <p>2) <u>Перевірка повноти та якості складання актів прийому-</u></p>

	<p><u>передачі і накладних на поставку товарів (КВ 5.)</u>, зважаючи на такі фактори:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- матеріальність, оскільки за результатами такої перевірки приймається рішення щодо проведення оплати поставлених продуктів харчування за рахунок бюджетних коштів;</li> <li>- висока ймовірність недотримання умов договору на закупівлю, зокрема щодо ціни за одиницю товару, через нестабільність цін на продукти харчування.</li> </ul> <p>3) <u>Комісійна перевірка повноти поставки продуктів харчування (КВ 3.)</u>, оскільки перевірка повноти та якості (КВ 5.) здійснюється на рівні центрального апарату ДПтС лише на підставі документального співставлення даних, зазначених в актах прийому-передачі і накладних на поставку товарів, з умовами укладених договорів. При цьому під час проведення такої документальної перевірки немає можливості підтвердити фактичну наявність продуктів харчування, повноту їх оприбуткування та списання установами виконання покарань і слідчими ізоляторами.</p>
<b>Обсяг аудиторських прийомів і процедур</b>	аналітичний огляд, опитування, документальні та фактичні перевірки
<b>Організаційні складові:</b>	
<b>Послідовність і терміни виконання робіт</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) Аналіз процесу централізованого забезпечення харчування – 28.05-05.06;</li> <li>2) Визначення системних заходів контролю – 08.06-10.06;</li> <li>3) Аналітичний контроль – 11.06-12.06;</li> <li>4) Попереднє тестування системи контролю – 15.06-17.06;</li> <li>5) Формування аудиторської вибірки та підготовка аудиторського завдання для регіонів – 18.06-25.06;</li> <li>6) Збір даних у 5 регіонах – 25.06-10.07;</li> <li>7) Аналіз та узагальнення результатів аудиторського дослідження, підготовка аудиторських висновків та рекомендацій – 13.07-17.07;</li> <li>8) Підготовка аудиторського звіту та його узгодження із зацікавленими особами – 20.07-31.07.</li> </ol>
<b>Склад аудиторської групи</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Новіков О.О. – начальник Управління внутрішнього аудиту ДПтС;</li> <li>2. Кравчук С.В. – заступник начальника Управління внутрішнього аудиту ДПтС;</li> <li>3. Гуцалюк О.В. – головний спеціаліст Управління внутрішнього аудиту ДПтС;</li> <li>4. Рубан С.В. – заступник директора Департаменту фінансового забезпечення та бухгалтерського обліку ДПтС.</li> </ol>



## План заходів впровадження аудиторських рекомендацій, наданих за результатами пілотного внутрішнього фінансового аудиту

Рекомендовані заходи	Відповідальні виконавці	Терміни виконання	Очікуваний результат	Індикатор / показник	Базовий показник індикатора	Заходи відстеження (моніторингу), періодичність	Суб'єкти здійснення відстеження	Форми звітування
Внести зміни до Положення про організацію продовольчого забезпечення, відповідно до яких передбачити направлення до Департаменту фінансового забезпечення та бухгалтерського обліку ДПтС разом із актами приймання-передачі та накладними, також і копій документів, що підтверджують якість продуктів харчування на кожну отриману партію товару, а також умову щодо оплати поставлених продуктів харчування лише після отримання всіх необхідних документів	Департамент фінансового забезпечення та бухгалтерського обліку; Відділ правового забезпечення	01.10.2015	зменшення недоліків, які свідчать про відсутність повної інформації щодо підтвердження / спростування достовірності окремих операцій (зменшення їх відсотку у загальній сукупності операцій).	відсоток недоліків у загальній сукупності операцій	6,6%	1) Постійний моніторинг наявності всіх підтверджуючих документів перед проведенням оплати; 2) Моніторинг досягнення очікуваного результату, 1 раз на півріччя	1) Департамент фінансового забезпечення та бухгалтерського обліку 2) Управління внутрішнього аудиту	Доповідна (службова) записка Голові ДПтС
Включити до складу комісій по прийманню продуктів харчування представників медичної та бухгалтерської служб установ виконання покарань і слідчих ізоляторів	Начальники установ виконання покарань і слідчих ізоляторів	01.10.2015				1) Моніторинг внесення відповідних змін до внутрішніх нормативних документів 1 раз на квартал; 2) Моніторинг досягнення очікуваного результату, 1 раз на півріччя	1) Департамент фінансового забезпечення та бухгалтерського обліку 2) Управління внутрішнього аудиту	Доповідна (службова) записка Голові ДПтС
Розробити та включити до наказу про облікову політику установ додаток із переліком посадових осіб, що входять до складу комісії з приймання продуктів харчування із наданням зразків їх підписів	Начальники установ виконання покарань і слідчих ізоляторів	01.10.2015				Моніторинг відповідності накладних та актів прийому-передачі, 1 раз на тиждень	Управління ресурсного забезпечення	Доповідна (службова) записка Голові ДПтС

## **ПЕРЕЛІК СКОРОЧЕНЬ, ЩО ВИКОРИСТОВУЮТЬСЯ У ТАКОМУ ЗНАЧЕННІ:**

*Стандарти внутрішнього аудиту або Стандарти ВА* – Стандарти внутрішнього аудиту, затверджені наказом Мінфіну від 04.10.2011 № 1247 та зареєстровані в Мін'юсті 20.10.2011 за № 1219/19957;

*БКУ* – Бюджетний кодекс України;

*ДВФК* – державний внутрішній фінансовий контроль;

*ДПтС* – Державна пенітенціарна служба України;

*КВ* – контроль внутрішній (з боку структурних підрозділів та територіальних управлінь Державної пенітенціарної служби України);

*КЗ* – контроль зовнішній (з боку органів Державної казначейської служби України);

*органи Казначейства* – територіальні органи Державної казначейської служби України;

*ОДА* – обласні державні адміністрації та Київська міська державна адміністрація;

*СІЗО* – слідчий ізолятор;

*ТМЦ* – товарно-матеріальні цінності;

*ЦОВВ* – міністерства, інші центральні органи виконавчої влади.