



МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ (Мінфін)

вул. М. Грушевського 12/2 м. Київ 01008 тел. (044) 206-59-47, факс 425-90-26
e-mail: infomf@minfin.gov.ua, код ЄДРПОУ 00013480

від _____ 20__ р. № _____ На № _____ від _____ 20__ р.

**Міністрам, керівникам інших
центральної органів виконавчої
влади, головам обласних та
Київської міської державних
адміністрацій, іншим головним
розпорядникам коштів державного
бюджету (за списком)**

Щодо організації та здійснення
внутрішнього аудиту

Міністерство фінансів України за результатами розгляду типових питань та проблем, які виникають під час організації та здійснення внутрішнього аудиту в державних органах, у межах компетенції повідомляє.

Відповідно до положень Бюджетного кодексу України (частина третя статті 26), Положення про Міністерство фінансів України, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 20.08.2014 № 375, Мінфін забезпечує формування та реалізацію державної політики у сфері державного внутрішнього фінансового контролю, у тому числі, здійснює оцінку функціонування систем внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту.

Процес упровадження державного внутрішнього фінансового контролю в Україні відбувається відповідно до зобов'язань, взятих у рамках реалізації Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони (ратифіковано Законом України від 16.09.2014 № 1678-VII, далі – Угода про асоціацію).

Діяльність із внутрішнього аудиту в державних органах регулюється такими законодавчими та нормативними актами:

- статтею 26 Бюджетного кодексу України;
- постановою Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 № 1001 «Деякі питання здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту» (зі змінами) (далі – постанова № 1001) та затвердженим



нею Порядком здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту (далі – Порядок № 1001);

- Стандартами внутрішнього аудиту, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 04.10.2011 № 1247, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 20.10.2011 за №1219/19957 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 14.08.2019 № 344) (далі – Стандарти);

- Кодексом етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 29.09.2011 № 1217, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 17.10.2011 за № 1195/19933 (зі змінами).

Зазначені нормативно-правові акти з питань внутрішнього аудиту розроблено з урахуванням концептуальних документів і принципів Єврокомісії у сфері державного внутрішнього фінансового контролю, матеріалів Міжнародного інституту внутрішніх аудиторів та найкращих практик ЄС у цій сфері, а їх реалізація має сприяти імплементації частини третьої статті 347 Угоди про асоціацію.

Щодо загального розуміння сутності діяльності з внутрішнього аудиту в державних органах

Відповідно до абзацу третього частини третьої статті 26 Бюджетного кодексу України внутрішнім аудитом є діяльність, спрямована на удосконалення системи управління, внутрішнього контролю, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності розпорядника бюджетних коштів і підприємств, установ та організацій, що належать до сфери його управління, та яка передбачає надання незалежних висновків і рекомендацій. Для здійснення внутрішнього аудиту розпорядник бюджетних коштів в особі керівника утворює самостійний структурний підрозділ внутрішнього аудиту, що є підпорядкованим і підзвітним безпосередньо такому керівнику.

При цьому пунктом 4 Порядку № 1001 до основних завдань підрозділів внутрішнього аудиту віднесено надання об'єктивних і незалежних висновків і рекомендацій, зокрема, і щодо запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів та інших активів, запобігання виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності державного органу, його територіальних органів, підприємств, установ та організацій, що належать до сфери його управління.

Водночас шляхи забезпечення виконання цих завдань чітко визначено через функції (пункт 5 Порядку № 1001) та вимоги до діяльності підрозділів внутрішнього аудиту, викладені у Стандартах.

З огляду на це, метою внутрішнього аудиту є допомога керівнику у досягненні поставлених цілей за допомогою проведення внутрішніх аудитів і надання рекомендацій щодо удосконалення системи управління, внутрішнього контролю та управління ризиками. Відповідно, ключовим результатом такої діяльності є не виявлені порушення і помилки для подальшого покарання винних, а встановлені ризики, наявні проблеми та причини їх виникнення,

слабкі сторони в діяльності та надані рекомендації, спрямовані на покращення і підвищення ефективності систем і процесів в установі.

Тому запобігання підрозділами внутрішнього аудиту фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів та інших активів, запобігання виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності державного органу, його територіальних органів, підприємств, установ та організацій, що належать до сфери його управління, полягає у вжитті за рішенням керівника державного органу, його територіального органу чи бюджетної установи відповідальними за діяльність особами певних заходів (змін), рекомендованих за результатами проведених внутрішніх аудитів, щоб надалі запобігти виникненню подібних порушень, недоліків чи відхилень у діяльності.

Щодо забезпечення функціональної незалежності підрозділів внутрішнього аудиту

Для належного здійснення внутрішнього аудиту керівники установ мають забезпечити для підрозділів внутрішнього аудиту організаційні засади, які відповідають нормативно-правовим актам з питань внутрішнього аудиту (постанові та Порядку № 1001, Стандартам), а також міжнародним підходам.

Відповідно до європейського досвіду в основу загального принципу створення підрозділів внутрішнього аудиту покладено єдині (стандартизовані) підходи. Основний з них – підрозділ внутрішнього аудиту повинен мати незалежність у проведенні аудитів, що забезпечує об'єктивний підхід до оцінки і виконання поставлених перед ним завдань та надання об'єктивних висновків і рекомендацій керівнику установи, спрямованих на удосконалення діяльності установи, підвищення ефективності процесів управління та сприяння досягненню мети такими установами.

Водночас на практиці існують непоодинокі факти покладання функцій із побудови системи внутрішнього контролю на підрозділи внутрішнього аудиту. Це в подальшому унеможливорює дотримання принципу об'єктивності внутрішнього аудиту, оскільки внутрішнім аудиторам не уникнути оцінювання того, що вони самі розробили та/або впровадили.

Наприклад, у деяких державних органах, їх територіальних органах та бюджетних установах на підрозділи внутрішнього аудиту покладаються функції щодо: попереднього погодження (візування, надання аркушів погодження тощо) проектів договорів (угод, контрактів та змін до них), очікуваної вартості закупівель, проектно-кошторисної документації, розрахунків попередньої та фактичної вартості товарів (робіт, послуг), наказів та інших управлінських рішень; контролю за виконанням рекомендацій, наданих зовнішніми контролюючими органами; здійснення перевірок; участі у комісіях, а також виконання інших не властивих для внутрішнього аудиту функцій. За таких обставин виконання працівниками підрозділів внутрішнього аудиту зазначених функцій є порушенням принципів функціональної незалежності та об'єктивності, визначених Стандартом 2 «Незалежність та об'єктивність» глави 1 розділу II Стандартів, та є ризиком конфлікту інтересів під час виконання аудиторських завдань.

Відповідно до пункту 3 Основних засад здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів, затверджених постановою Кабінету Міністрів України від 12.12.2018 № 1062 (далі – Основні засади), одним із принципів внутрішнього контролю є розмежування внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, а саме – внутрішній аудит здійснюється для оцінки функціонування системи внутрішнього контролю, надання рекомендацій щодо її поліпшення без безпосереднього здійснення заходів з організації внутрішнього контролю, управління ризиками і прийняття управлінських рішень про управління фінансовими та іншими ресурсами.

Водночас підпунктом 3 пункту 8 Основних засад до заходів контролю (як елементу системи внутрішнього контролю) віднесено, в тому числі, процедури авторизації та підтвердження (зокрема, отримання дозволу відповідальних посадових осіб на виконання операцій шляхом візування, погодження, затвердження документів). При цьому функції попереднього погодження (візування, надання аркушів погодження тощо) проектів договорів (угод, контрактів та змін до них), очікуваної вартості закупівель, проектно-кошторисної документації, розрахунків попередньої та фактичної вартості товарів (робіт, послуг), наказів тощо, а також інші заходи контролю мають виконуватися із забезпеченням принципу сумісності між собою повноважень (уникнення повноважень у межах однієї посади, які підвищують ризик зловживань, конфлікту інтересів, необ'єктивності рішень).

Отже, керівник та працівники підрозділів внутрішнього аудиту не повинні брати безпосередню участь в організації внутрішнього контролю, управлінні ризиками і прийнятті управлінських рішень, створенні та організації (у тому числі, разом з іншими структурними підрозділами установи) будь-яких заходів та процесів, що забезпечують операційну діяльність установи, а також нести відповідальність за створення і функціонування системи внутрішнього контролю.

При цьому підрозділ внутрішнього аудиту може надавати консультаційну підтримку на етапі розробки проектів нормативно-правових актів, які стосуються системи управління (а не конкретного управлінського рішення), системи внутрішнього контролю (а не виконання безпосередніх заходів контролю) та системи управління ризиками (а не здійснення конкретних заходів щодо управління ризиками).

Щодо забезпечення організаційної незалежності підрозділів внутрішнього аудиту

Внутрішні аудитори вважаються незалежними в тому разі, якщо вони мають можливість незалежно і об'єктивно виконувати свої функції. Це означає, що інші працівники установи в межах управлінської структури установи не повинні мати можливості здійснювати тиск на внутрішніх аудиторів чи впливати на зміст їх аудиторських звітів. Тому для того, щоб підрозділ внутрішнього аудиту ефективно виконував свої обов'язки, він повинен мати належний статус в установі (підпорядкування і підзвітність безпосередньо керівнику установи). Проте не всі установи дотримуються вимог Бюджетного кодексу України, постанови та Порядку № 1001 в частині підпорядкування

підрозділу внутрішнього аудиту керівнику установи і забезпечення його організаційної незалежності.

Типовими прикладами недотримання безпосереднього підпорядкування і підзвітності та втручання третіх осіб у діяльність з внутрішнього аудиту є:

- затвердження не керівником державного органу, його територіального органу чи бюджетної установи, а іншою посадовою особою стратегічних і операційних планів діяльності з внутрішнього аудиту (та змін до них) та звітів (зведених звітів) про результати діяльності з внутрішнього аудиту;

- надання не керівником державного органу, його територіального органу чи бюджетної установи, а іншою посадовою особою доручень щодо проведення позапланових внутрішніх аудитів чи визначення інших завдань підрозділу внутрішнього аудиту;

- накладення не керівником державного органу, його територіального органу чи бюджетної установи, а іншою посадовою особою резолюцій за результатами розгляду доручень Кабінету Міністрів України та листів Міністерства фінансів з питань провадження діяльності з внутрішнього аудиту;

- надання іншим структурним підрозділам та/або посадовим особам державного органу, його територіального органу чи бюджетної установи повноважень з питань нагляду (аналізу, оцінки, координації, кураторства, оперативного керівництва тощо) за провадженням діяльності підрозділу внутрішнього аудиту;

- попередній розгляд (погодження, візування) іншими структурними підрозділами та/або посадовими особами державного органу, його територіального органу чи бюджетної установи (крім юридичних служб) висновків та рекомендацій, що надаються за результатами внутрішніх аудитів.

З урахуванням викладеного та з метою уникнення порушення бюджетного законодавства в частині вимог організації внутрішнього аудиту та забезпечення його здійснення, Міністерство фінансів України рекомендує невідкладно вжити відповідних заходів, зокрема, щодо забезпечення організаційної і функціональної незалежності підрозділів внутрішнього аудиту, запобігання неправомірному втручання третіх осіб у провадження діяльності з внутрішнього аудиту, розмежування внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту відповідно до вимог Бюджетного кодексу України, постанови та Порядку № 1001, Основних засад і Стандартів.

Міністр

Сергій МАРЧЕНКО