



МІНІСТЕРСТВО
ФІНАНСІВ
УКРАЇНИ

ЗВІТ

**ПРО РЕЗУЛЬТАТИ ПРОВЕДЕНОГО ОПИТУВАННЯ,
НАЦІЛЕНОГО НА ВИЗНАЧЕННЯ РОЛІ, ЯКУ ВІДІГРАЄ
ВНУТРІШНІЙ АУДИТ У ПОПЕРЕДЖЕННІ КОРУПЦІЇ ТА
ШАХРАЙСТВА АБО ВИЯВЛЕННІ ЇХ ОЗНАК
У ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ УКРАЇНИ**

Департамент гармонізації державного внутрішнього фінансового контролю

2023 рік

Вступ**3****Аналіз профілю респондентів****5****Професійна спроможність підрозділу внутрішнього аудиту відігравати відповідну роль у попередженні корупції та шахрайства або виявленні їх ознак****7****Поінформованість та розуміння керівництва й працівників державного органу щодо ролі внутрішнього аудиту в попередженні корупції та шахрайства або виявленні їх ознак****15****Рівень унормування питань (достатність правових основ), пов'язаних із попередженням корупції та шахрайства або виявленням їх ознак під час здійснення внутрішнього аудиту****20****Інтеграція в практичну діяльність з внутрішнього аудиту аспектів, пов'язаних із попередженням корупції та шахрайства або виявленням їх ознак****25****Висновок і рекомендації****33**

Вступ

Цей звіт відображає результати проведеного Мінфіном у лютому 2023 року опитування керівників підрозділів внутрішнього аудиту (посадових осіб, на яких покладено повноваження щодо здійснення внутрішнього аудиту) державних органів, націленого на визначення ролі, яку відіграє внутрішній аудит у попередженні корупції та шахрайства або виявленні їх ознак у державному секторі України.

Ризики корупції та шахрайства - це реальність, з якою сьогодні стикається кожна установа. На сучасному етапі розвитку суспільства і функціонування державного механізму подолання та запобігання проявам корупції є актуальним завданням для органів влади. Прояви корупції поглиблюють кризу довіри до держави та владних структур, мають ризиком зниження їх авторитету в суспільстві. Коли в установі трапляється корупційний скандал, зазвичай відбувається раптова перестановка пріоритетів зацікавлених сторін і саме тоді можна часто почути запитання: «Де були внутрішні аудитори?».

Підрозділ внутрішнього аудиту – це один із найбільш важливих ресурсів для керівництва будь-якого державного органу. Внутрішній аудит дає не тільки об'єктивний погляд на ефективність системи внутрішнього контролю, процесів управління ризиками і управління в цілому, але й володіє необхідним потенціалом для того, щоб стати повноцінним «штатним консультантом», який може зробити вагомий внесок, направлений на підвищення прозорості й ефективності різних процесів установи, а також зниження вразливості до корупції і шахрайства.

З метою визначення проблемних питань та можливих причин існування проблем у діяльності підрозділів внутрішнього аудиту, пов'язаних із забезпеченням в межах компетенції виконання завдань, направлених на підтримку державного органу в зусиллях створення надійної системи внутрішнього контролю, яка зменшуватиме можливість вчинення протиправних діянь, кожного респондента попросили відповісти на

34 запитання.

Відповіді респондентів на ці запитання в опитувальнику дали можливість проаналізувати рівень:

- професійної спроможності підрозділу внутрішнього аудиту відігравати відповідну роль у попередженні корупції та шахрайства або виявленні їх ознак;

- поінформованості та розуміння керівництва й працівників державного органу щодо ролі внутрішнього аудиту у попередженні корупції та шахрайства або виявленні їх ознак;

- унормування питань (достатності правових основ), пов'язаних із попередженням корупції та шахрайства або виявленням їх ознак під час здійснення функції внутрішнього аудиту;

- практичних аспектів попередження корупції та шахрайства або виявлення їх ознак внутрішніми аудиторами.

В опитуванні взяли участь керівники підрозділів внутрішнього аудиту (посадові особи, на яких покладено

повноваження щодо здійснення внутрішнього аудиту) таких установ:

- на центральному рівні: 17 галузевих міністерств, 46 інших центральних органів виконавчої влади, 23 інших головних розпорядників коштів державного бюджету;
- на регіональному рівні: 16 обласних державних адміністрацій та Київської міської державної адміністрації.

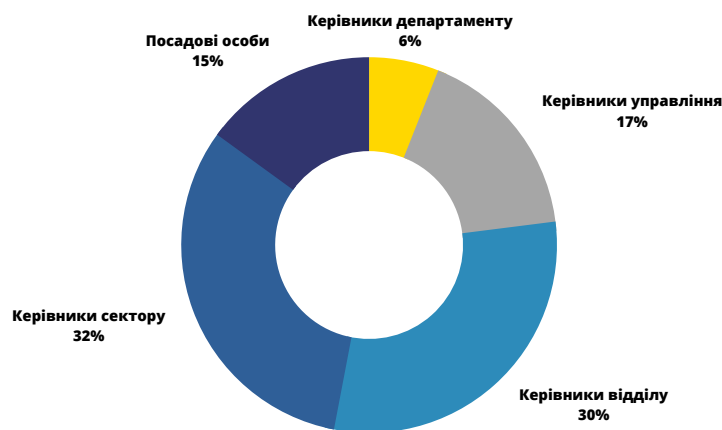
Звіт сформовано на базі інформації, отриманої від 103 респондентів без надання документального підтвердження відповідей. Тому результати й висновки, які в ньому відображені, дають загальне уявлення про поточну ситуацію, що склалася стосовно порушених питань та не мають сприйматися як результати проведеної перевірки дотримання правил і процедур або як аналіз якості внутрішнього аудиту.

Водночас усвідомлення наслідків можливих недоліків у роботі мають спонукати респондентів до подальшого розвитку внутрішнього аудиту в своїх установах.

Результати опитування

I. Аналіз профілю респондентів

В проведеному опитуванні взяли участь керівники різних за чисельністю структурних підрозділів внутрішнього аудиту, а також посадові особи, на яких покладено повноваження щодо здійснення внутрішнього аудиту в державному органі. При цьому найбільшу частку серед респондентів складають начальники найменшої структурної одиниці – секторів (32%), а найменшу – керівники департаментів (6%).



Діаграма 1. Розподіл за посадою респондента



Діаграма 2. Розподіл держорганів за фактичною чисельністю підрозділу внутрішнього аудиту

За даними, наведеними респондентами в опитувальниках найбільшу частку (77%) складають державні органи, в яких фактична чисельність внутрішніх аудиторів на центральному рівні складає від 1 до 5 працівників. У 13% державних органів структура підрозділу внутрішнього аудиту складає 6 – 10 внутрішніх аудиторів і лише в 10% - функцію внутрішнього аудиту забезпечує більше 10 аудиторів.

Недостатність трудових ресурсів може створювати проблеми, які матимуть серйозні наслідки як для внутрішніх аудиторів так і для діяльності державного органу в цілому, зокрема:

33%
респондентів

забезпечують здійснення внутрішнього аудиту в своїх установах одним аудитором та відчувають реальну потребу в додаткових трудових ресурсах, оскільки через нестачу персоналу важко отримати переваги внутрішнього аудиту

- ✘ обмежені можливості здійснення оцінки ризиків та аналізу проблем: якщо внутрішній аудитор не має достатньо часу і ресурсів для вивчення всіх аспектів діяльності установи, він може пропустити важливі деталі та недоліки, що можуть призвести до негативних наслідків;
- ✘ порушення термінів: недостатність трудових ресурсів призводить до затримки у виконанні аудиторських завдань та створює ризик невиконання запланованих аудитів;
- ✘ зниження ефективності та якості: відсутність достатньої кількості спеціалістів та брак часу часто компенсується нижчою якістю та ретельністю, що може призвести до порушення Стандартів внутрішнього аудиту;
- ✘ зниження довіри: якщо внутрішній аудитор не може виконувати свої завдання належним чином, це може підірвати довіру керівництва державного органу до його роботи;
- ✘ перевантаження спеціалістів: якщо спеціалісти перевантажені роботою, вони можуть відчувати стрес та втому, що може мати наслідком плинність кадрів в установі (внутрішні аудитори будуть шукати іншу роботу, де навантаження буде менше).

✔ Отже, обмеженість в трудових ресурсах може бути перепорою в спроможності внутрішнього аудиту відігравати важливу роль у попередженні корупції і шахрайства та виявленні їх ознак, як третьої лінії^[1], яка полягає у здатності знаходити прогалини в спільній діяльності першої (підрозділи, відповідальні за виконання основних завдань установи або операційні підрозділи) і другої (підрозділи підтримки, нагляду, контролю і моніторингу) ліній та розвиватися у напрямі більш зрілої функції.

[1] Модель трьох ліній - уніфікована концепція розподілу ролей і обов'язків в установі, розроблена Міжнародним інститутом внутрішніх аудиторів, ІІА

II. Професійна спроможність підрозділу внутрішнього аудиту відігравати відповідну роль у попередженні корупції та шахрайства або виявленні їх ознак

2.1. Як респонденти розуміють роль внутрішнього контролю в попередженні корупції та шахрайства, виявленні вчинених корупційних правопорушень та правопорушень, пов'язаних з корупцією та шахрайством

Оскільки діяльність важливо було дізнатися підрозділу внутрішнього професійну думку аудиту має сприяти респондентів щодо здатності удосконаленню системи системи внутрішнього управління, внутрішнього контролю попереджати та контролю, управлінню виявляти вчинення ризиками через надання корупційних правопорушень незалежних й об'єктивних та правопорушень, пов'язаних висновків та з корупцією та шахрайством. рекомендацій

Чи здатна керована і надійна система внутрішнього контролю попереджати та виявляти вчинення корупційних правопорушень та правопорушень, пов'язаних з корупцією та шахрайством?



Діаграма 3. Аналіз думки респондентів щодо важливості внутрішнього контролю у попередженні корупції і шахрайства та виявленні вчинених корупційних правопорушень та правопорушень, пов'язаних з корупцією та шахрайством

Ефективна система внутрішнього контролю є важливим інструментом попередження корупції та шахрайства, яка може значно знизити ризики корупції / шахрайства, проте не може гарантувати повну її відсутність і з цим погодилось 43% респондентів. Завжди існує ймовірність виникнення та впливу факторів, які не підлягають контролю керівництва (наприклад помилкові судження чи неправомірні дії, вчинені з метою уникнення контролю).

Слід також враховувати, що дієвість системи внутрішнього

контролю залежить від багатьох чинників, таких як: дотримання етичних норм в установі, ефективність існуючих заходів контролю та звітування, інтегрованість технологічних рішень тощо. Крім того, існуюча система внутрішнього контролю має бути підтримана високим рівнем свідомості та залучення всіх працівників в установі та розвиненою функцією внутрішнього аудиту.



На даному етапі розвитку не всі державні органи мають ефективні системи внутрішнього контролю, які здатні зменшувати / усувати можливість вчинення корупційних та інших правопорушень, тому роль внутрішнього аудиту в удосконаленні цих систем залишається значущою.

2.2. Як респонденти розуміють роль внутрішнього аудиту щодо корупції та шахрайства в державних органах

У деяких державних органах внутрішній аудит настільки пов'язаний із запобіганням корупції і шахрайства, що багато хто вважає це його прямим обов'язком і в цьому дуже сильно помиляється. В інших установах внутрішні аудитори настільки самоусунулись від питань, пов'язаних із оцінкою корупційних ризиків та ризиків шахрайства під час проведення внутрішніх аудитів, що навіть не забезпечують дотримання вимог Стандартів внутрішнього аудиту.

Тому без розуміння основних завдань, функцій, ролі, яку має виконувати той чи інший підрозділ у державному органі, важко забезпечити результат, який буде відповідати очікуванням зацікавлених сторін.

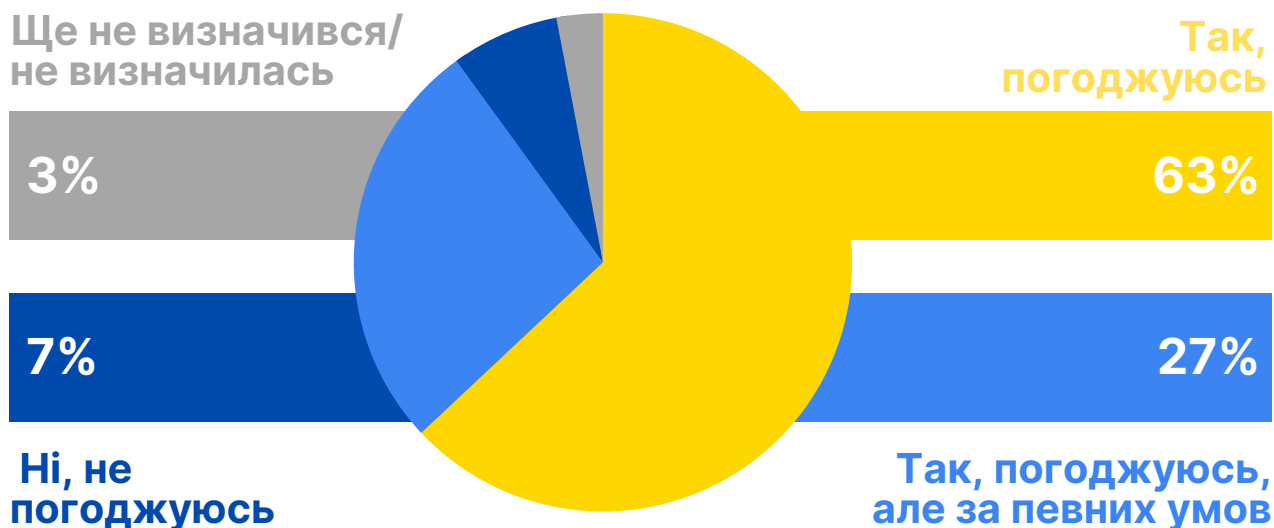
В жодному разі підрозділ внутрішнього аудиту не можна ототожнювати з відомчим

контрольно-ревізійним підрозділом чи уповноваженим підрозділом з питань запобігання та виявлення корупції, які забезпечують другу лінію управління. До того ж неприпустимим є поєднання цих функцій в одному структурному підрозділі.

У внутрішнього аудиту інша природа, цілі та завдання, які полягають у наданні допомоги керівнику здійснювати управління, при цьому внутрішні аудитори не можуть і не мають заміщувати управлінців/керівників, уповноважених осіб з питань запобігання та виявлення корупції, замінювати собою систему внутрішнього контролю.

Щоб мати певне уявлення про рівень розуміння респондентів ролі внутрішнього аудиту щодо корупції та шахрайства, наводимо аналіз відповідей на три питання:

Чи погоджуєтесь Ви з твердженням, що внутрішній аудит відіграє важливу роль у попередженні корупції?

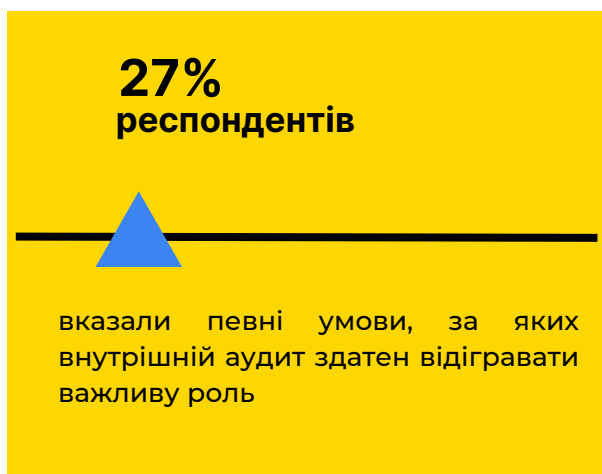


Діаграма 4. Аналіз думки респондентів щодо важливості внутрішнього аудиту у попередженні корупції і шахрайства та виявленні їх ознак

Не дивлячись на досить скептичні коментарі деяких респондентів, які демонструють несприйняття ними інформації щодо необхідності виконання завдань, які стоять перед підрозділом внутрішнього аудиту, як третьою лінією, щодо оцінки: корупційних ризиків, управління ними та впроваджених заходів контролю, направлених на їх зменшення (унікнення), запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, у тому числі причиною яких може бути корупція і шахрайство, все ж 90% визнали важливість внутрішнього аудиту в цьому напрямку.

Умови, на які вказали респонденти:

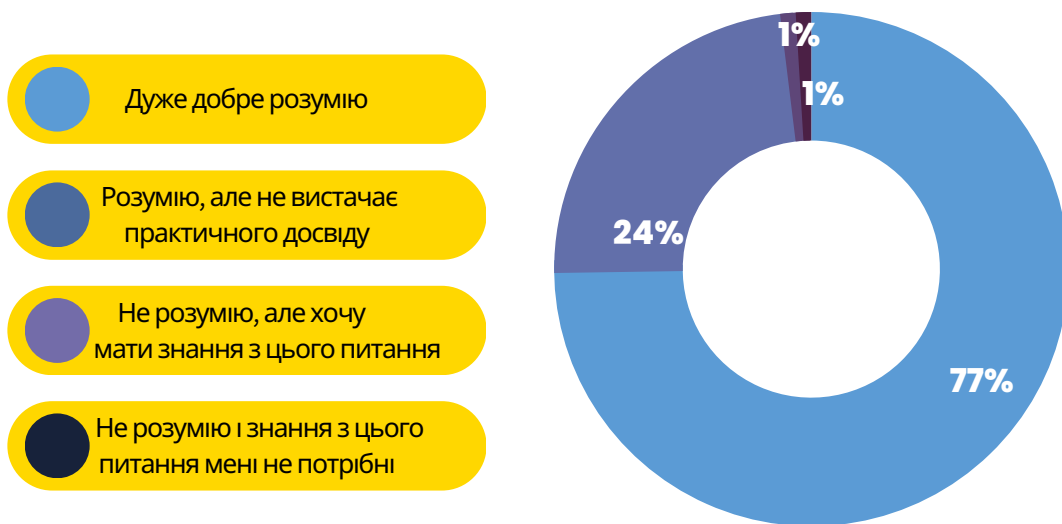
- ✓ зацікавленість керівників усіх рівнів у запобіганні корупції та шахрайства;
- ✓ організація системи внутрішнього контролю в установі;
- ✓ володіння та / або доступ до повної та достовірної інформації;
- ✓ відповідна кваліфікація внутрішніх аудиторів;
- ✓ обов'язкове здійснення уповноваженими особами державного органу антикорупційних заходів;
- ✓ створення відповідної структури підрозділу внутрішнього аудиту, яка дасть можливість проводити якісні аудити.



Блок 2

Професійна спроможність підрозділу внутрішнього аудиту відігравати відповідну роль у попередженні корупції та шахрайства або виявленні їх ознак

На скільки добре Ви розумієте роль внутрішнього аудиту в попередженні корупції та шахрайства або виявленні їх ознак?



Діаграма 5. Визначення загального рівня розуміння респондентів щодо ролі внутрішнього аудиту в попередженні корупції і шахрайства та виявленні їх ознак

Із запропонованих варіантів оберіть ті, які на Вашу думку, найбільше підходять для визначення ролі внутрішнього аудиту в попередженні корупції та шахрайства або виявленні їх ознак? (можна обрати декілька варіантів)



Як свідчать результати опитування, респонденти досить високо оцінили свій рівень розуміння ролі внутрішнього аудиту в попередженні корупції та шахрайства або виявленні їх ознак, однак не всім вдалося підтвердити цей рівень відповідаючи на інші запитання опитувальника.

Зокрема, лише 26% респондентів змогли в повній мірі коректно, відповідно до Стандартів внутрішнього аудиту визначити обов'язки внутрішніх аудиторів, відносно їх ролі у сприянні запобіганню корупції і шахрайства в установі.

Блок 2

Професійна спроможність підрозділу внутрішнього аудиту відігравати відповідну роль у попередженні корупції та шахрайства або виявленні їх ознак

2.3. На скільки підрозділи внутрішнього аудиту мають професійну спроможність щоб в межах повноважень сприяти попередженню корупції та шахрайства або виявленню їх ознак на практиці

Внутрішній аудит відіграє важливу роль у виявленні потенційних загроз в системі управління та допомагає керівництву вирішувати їх ще до того, як вони стануть реальними проблемами. Тому професійна спроможність підрозділу внутрішнього аудиту є ключовим фактором забезпечення ефективної діяльності підрозділу внутрішнього аудиту, яка здатна впливати на рівень досягнення цілей в установі.

«Better not to have an internal auditor at all than to have an unprofessional one»

(відомий американський економіст та менеджер Пітер Друкер)

Це означає, що краще взагалі не мати внутрішнього аудитора, ніж мати непрофесійного, оскільки його діяльність може призвести до більш серйозних наслідків для установи, ніж його відсутність.

Основними складовими професійної спроможності підрозділу внутрішнього аудиту щодо здатності сприяти зниженню вразливості до корупції і шахрайства в державному органі є:

- ✓ **знання процесів та розуміння ризиків:** підрозділ внутрішнього аудиту повинен мати глибокі знання процесів та процедур управління, які дозволяють аналізувати систему внутрішнього контролю, розуміти потенційні ризики корупції та шахрайства, відображати судження (думку) про надійність заходів контролю для загальної системи, функції чи локальної системи/ підсистеми, що досліджується, а також дають можливість виявляти ознаки можливих порушень та надавати рекомендації, направлені на усунення можливостей їх вчинення;
- ✓ **аналітичні навички:** підрозділ внутрішнього аудиту повинен мати навички аналізу даних, які дозволяють виявляти незвичайні або підозрілі трансакції та практики, типові ознаки вчинених корупційних правопорушень та шахрайства, а також розуміти методи, за допомогою яких управлінський персонал може вчиняти корупційні правопорушення / шахрайство з активами, фінансовою звітністю тощо;
- ✓ **етичні норми:** підрозділ внутрішнього аудиту має дотримуватися високих етичних стандартів, щоб уникати конфлікту інтересів та забезпечувати довіру до аудиторської діяльності;

- ✓ **комунікаційні навички:** підрозділ внутрішнього аудиту повинен мати сильні комунікаційні навички, щоб взаємодіяти з усіма рівнями управління та забезпечити ефективне спілкування із зацікавленими сторонами;
- ✓ **знання Стандартів внутрішнього аудиту:** для забезпечення якості та ефективності своєї діяльності, підрозділ внутрішнього аудиту повинен володіти знаннями стандартів аудиту та навиками практичного їх застосування;
- ✓ **компетентність в галузі ІТ:** підрозділ внутрішнього аудиту повинен володіти знаннями в галузі ІТ, щоб розуміти технічні аспекти процесів управління та ідентифікувати потенційні ризики в цій галузі.

Щоб мати уявлення про рівень професійної спроможності підрозділів внутрішнього аудиту сприяти попередженню корупції та шахрайства або виявленню їх ознак респондентам запропонували оцінити свою професійну компетентність та рівень знань і вмінь підлеглих працівників на предмет:

розуміння

- 💡 ознак корупції/шахрайства, а також прийомів, які використовуються для здійснення корупційних правопорушень, різних зловживань, шахрайських схем і сценаріїв;
- 💡 подальших дій, у разі виявлення ознак корупції / шахрайства;

вміння

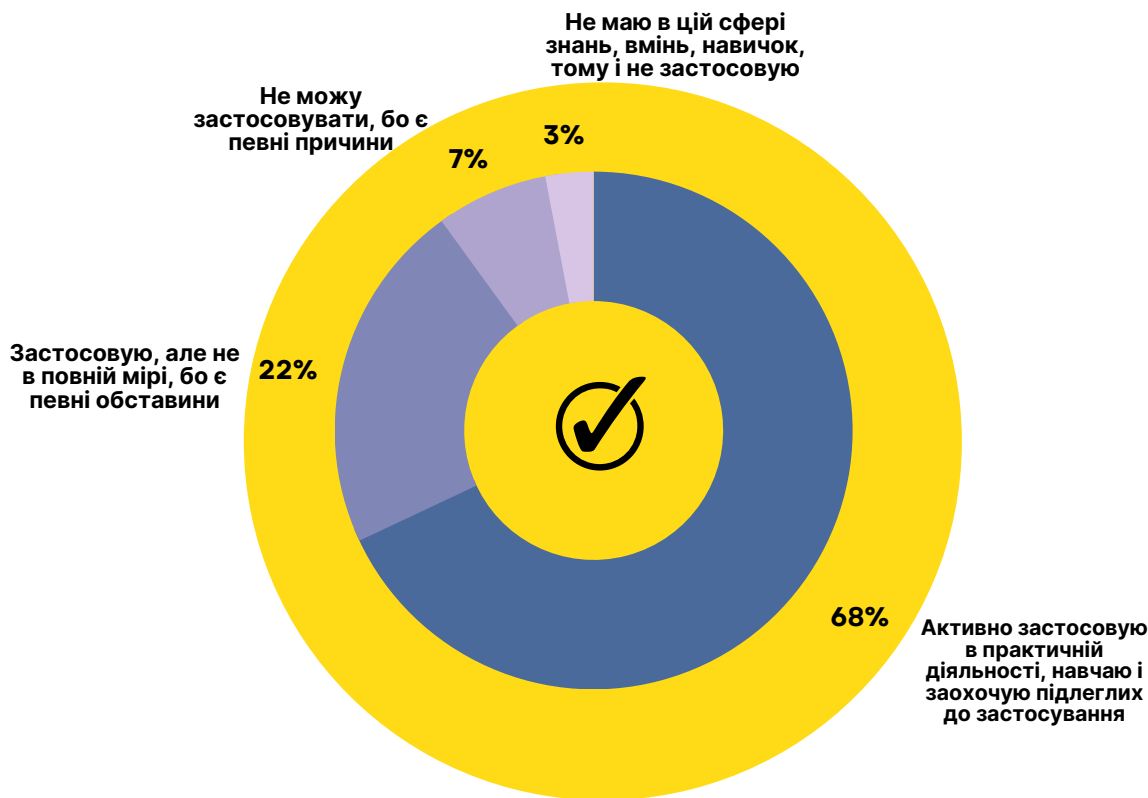
- 💡 проводити оцінку корупційних ризиків / ризиків шахрайства, як на етапі планування діяльності з внутрішнього аудиту, так і на етапі планування аудиторського завдання;
- 💡 виявляти під час проведення внутрішнього аудиту ознаки, що вказують на вчинення корупційного правопорушення/шахрайства;
- 💡 оцінити ефективність заходів контролю для запобігання чи виявлення корупційних правопорушень, шахрайства;
- 💡 оцінити ефективність управління корупційними ризиками, ризиками шахрайства в цілому по установі.



Діаграма 6. Аналіз загальної оцінки респондентами рівня знань і вмінь підлеглих працівників з питань запобігання корупції

Із 103 респондентів, які відповіли на це питання 72 (або 70 %) визнали готовність та здатність підлеглих працівників здійснювати на належному рівні професійну діяльність щодо сприяння попередженню корупції та шахрайства або виявленні їх ознак.

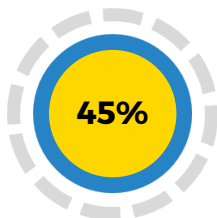
На питання: «Як би Ви оцінили рівень застосування своїх знань, вмінь, навичок із питань попередження корупції та шахрайства або виявленні їх ознак в практичній діяльності?» отримали наступні відповіді від респондентів:



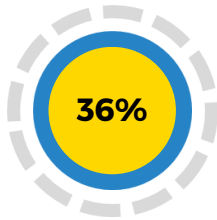
Діаграма 7. Аналіз самооцінки респондентів свого рівня професійної спроможності з питань запобігання корупції

Відповіді респондентів на це запитання показали результат: 68% - активно застосовують в практичній діяльності знання, вміння і навички із попередження корупції та шахрайства, навчають і заохочують підлеглих до застосування.

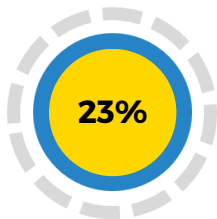
Проте є висока ймовірність дещо завищеної самооцінки цих респондентів, оскільки аналіз їхніх відповідей на інші питання опитувальника, які здатні продемонструвати застосування своїх знань, вмінь і навичок на практиці показав дещо інший результат:



жодного разу протягом останніх трьох років під час проведення внутрішніх аудитів не проводилась оцінка заходів контролю, розроблених для впливу на корупційні ризики / ризики шахрайства, а отже скоріш за все і оцінка корупційних ризиків і ризиків шахрайства фактично не проводилась;



протягом останніх трьох років не надано жодної рекомендації, направленої на зменшення / уникнення корупційних ризиків / ризиків шахрайства;



вказали на недостатність інформації (статей, публікацій, роз'яснень тощо на різних інформаційних ресурсах), щоб зрозуміти роль внутрішнього аудиту у попередженні корупції та шахрайства або виявленні їх ознак.

✓ Отже, зазначені результати аналізу відповідей в цьому розділі в більшій мірі свідчать про недостатній рівень професійної спроможності підрозділів внутрішнього аудиту сприяти запобіганню корупції і шахрайства, що може призвести до певних проблем в державному органі та вплинути на його успішність, зокрема:

✗ зниження ефективності внутрішнього аудиту: не маючи відповідного рівня професійної компетентності підрозділ внутрішнього аудиту не зможе провести якісний аудит процесів управління, що може призвести до невиявлення серйозних проблем;

✗ прийняття ризикових управлінських рішень: якщо керівництво отримує недостатньо повну та достовірну інформацію від підрозділу внутрішнього аудиту, то за результатами її розгляду можуть прийматися ризикові рішення, що може негативно вплинути на діяльність установи;

✗ зниження ефективності управління: недостатня професійна спроможність підрозділу внутрішнього аудиту може призвести до обмеженої підтримки управління в прийнятті правильних рішень для досягнення цілей установи;

✗ втрати довіри до підрозділу внутрішнього аудиту: якщо внутрішні аудитори не демонструватимуть високий рівень професійної компетентності, то керівництво та працівники державного органу можуть не довіряти їхнім висновкам та рекомендаціям.

III. Поінформованість та розуміння керівництва й працівників державного органу щодо ролі внутрішнього аудиту в попередженні корупції та шахрайства або виявленні їх ознак

3.1. На скільки керівник та працівники державного органу поінформовані щодо ролі внутрішнього аудиту у попередженні корупції та шахрайства або виявленні їх ознак

Розуміння керівництвом та працівниками державного органу ролі внутрішнього аудиту в запобіганні корупції та шахрайства, а також виявленні їх ознак дозволяє сприймати цю діяльність не як контролюючу, інспекційну або слідчу, а як важливий інструмент для їхнього захисту від потенційних загроз. Це може допомогти підвищити внутрішню відповідальність та свідомість до оцінки ризиків, а також спонукати приймати належні заходи для їх зменшення / уникнення. Крім того, забезпечення належного рівня поінформованості сприяє кращому сприйняттю наданих за результатами проведених аудитів висновків і рекомендацій, направлених на удосконалення системи внутрішнього контролю.

3. Чи достатньо інформації (статей, публікацій, роз'яснень тощо на різних інформаційних ресурсах), щоб зрозуміти роль внутрішнього аудиту у попередженні корупції та шахрайства або виявленні їх ознак?



Діаграма 8. Узагальнення думки респондентів щодо достатності інформації з питань сприяння внутрішнього аудиту в запобіганні корупції

На сьогоднішній день більша половина (72%) учасників опитування вважають, що в інформаційному просторі достатньо відомостей для формування розуміння ролі внутрішнього аудиту у попередженні корупції та шахрайства або виявленні їх ознак, водночас 15% з них вважає їх недостатньо зрозумілими.

48%
респондентів

засянали, що в їхніх установах регулярно проводяться внутрішні навчання, роз'яснювальна робота, інші заходи, направлені на підвищення компетентності внутрішніх аудиторів та інших працівників установи з питань запобігання корупції

94%
респондентів

вважають, що керівники державних органів, в яких вони працюють дуже добре розуміють роль, яку має відігравати функція внутрішнього аудиту в попередженні корупції та шахрайства або виявленні їх ознак

Проведення внутрішніх аудитів, які сприяють зниженню корупції та шахрайства, є потужним сигналом, що керівництво серйозно ставиться до своїх намірів щодо забезпечення ефективної антикорупційної політики. Аудитори повинні підвищувати обізнаність, надавати висновки та рекомендації щодо заходів контролю та виявляти нові ризики, які не були виявлені раніше. Вживання керівниками коригуючих заходів у відповідь на результати аудиту є дуже важливим аспектом актуальності та постійного розвитку діяльності, спрямованої на зниження корупції та шахрайства.

Тому важливою передумовою успішних аудитів, які сприятимуть зниженню корупції та шахрайства, є підтримка вищого керівництва та його здатність запровадити коригуючі заходи, що впливають з результатів їх проведення.

Водночас керівництво державного органу не має очікувати, що в набір завдань / умінь підрозділу внутрішнього аудиту входить розслідування корупції та шахрайства. Розслідування шахрайства необхідно проводити уповноваженим підрозділам із залученням тих, хто має досвід у таких завданнях. Натомість внутрішній аудит має підтримувати зусилля керівництва установи у боротьбі з корупцією та шахрайством шляхом проведення аудитів та надання висновків і рекомендацій щодо заходів контролю, призначених виявляти і запобігати корупції й шахрайству, системи управління корупційними ризиками, системи внутрішнього контролю.

21%
респондентів

вказали, що іноді уповноважений підрозділ (уповноважена особа) з питань запобігання та виявлення корупції звертається до них із проханням допомогти у проведенні внутрішніх перевірок (розслідувань)

Не дивлячись на те, що розслідування випадків корупції і шахрайства не є прямим обов'язком підрозділу внутрішнього аудиту і 94% респондентів засянали, що їхні керівники розуміють роль внутрішнього аудиту, все ж на

Блок 3

Поінформованість та розуміння керівництва й працівників державного органу щодо ролі внутрішнього аудиту в попередженні корупції та шахрайства або виявленні їх ознак

Блок 3

Поінформованість та розуміння керівництва й працівників державного органу щодо ролі внутрішнього аудиту в попередженні корупції та шахрайства або виявленні їх ознак

практиці трапляються непоодинокі випадки залучення внутрішніх аудиторів до такої діяльності. Крім того, 21% респондентів вказали про наявність випадків звернення уповноваженого підрозділу з питань запобігання та виявлення корупції із проханням допомогти у проведенні внутрішніх перевірок (розслідувань).

З огляду на це, важливим є утворення і забезпечення діяльності аудиторських комітетів, проведення внутрішніх навчань, роз'яснювальної роботи, інших заходів, які сприятимуть підвищенню рівня поінформованості як вищого керівництва, так і співробітників інших підрозділів щодо ролі та обов'язків підрозділу внутрішнього аудиту, оскільки відсутність розуміння може призводити до:

- ✘ незабезпечення функціональної незалежності підрозділу внутрішнього аудиту;
- ✘ недооцінювання важливості внутрішнього аудиту, сприйняття як непотрібної або незначущої функції;
- ✘ недостатньої підтримки та несправедливої критики внутрішнього аудиту;
- ✘ недостатньої взаємодії та не готовності до співпраці, що значно ускладнюватиме процес проведення аудиту;
- ✘ гальмування розвитку системи внутрішнього контролю в установі.

3.2. На якому рівні забезпечується комунікація між підрозділом внутрішнього аудиту та уповноваженим підрозділом з питань запобігання та виявлення корупції

Ефективне управління вимагає належного розподілу повноважень, а також чіткого узгодження дій шляхом співпраці, взаємодії і комунікації трьох ліній.

Підрозділам, що пов'язані з оцінкою ризиків в установі, в тому числі й внутрішнього аудиту, надзвичайно складно, а іноді й зовсім неможливо прийти до єдиного розуміння ризиків і сформуванати однозначне, комплексне уявлення про них в умовах, коли кожна функція класифікує їх по-своєму, користується непов'язаними між собою

технологіями, методами, різними джерелами даних, розробляє власні аналітичні рішення, визначає різні індикатори ризиків. При цьому нерідко відповідальність за різні аспекти одних і тих самих ризиків, у тому числі й корупційних, несуть декілька керівників структурних підрозділів.

В результаті проведення таких оцінок керівництво отримує різну аналітику від різних підрозділів по одних і тих самих ризиках і ця аналітика може бути недостатньо узгоджена

зі стратегією державного органу чи прийнятим ризик-апетитом.

Тому на даному етапі розвитку культури управління ризиками в державних органах надзвичайно важливо налагодити ефективну комунікацію між підрозділами другої та третьої ліній. Зокрема, щоб отримати вигоду від використання результатів роботи один одного, усуваючи прогалини в процесі ідентифікації ризиків і підвищуючи ефективність їх аналізу, підрозділу внутрішнього аудиту варто налагодити комунікацію з уповноваженим підрозділом з питань запобігання та виявлення корупції в частині забезпечення обміну інформацією, сформованої в результаті їх діяльності.

Проте, налагоджуючи співпрацю з іншими підрозділами державного органу, у тому числі з уповноваженим підрозділом з питань запобігання та виявлення корупції, підрозділу внутрішнього аудиту важливо не спровокувати ризик для потенційного конфлікту інтересів та чітко усвідомлювати сфери відповідальності кожного підрозділу.

Щоб мати певне уявлення чи здійснюється обмін інформацією між цими двома підрозділами та які існують можливі проблеми в їх взаємодії проаналізовано відповіді респондентів на питання, зокрема:

Чи цікавиться уповноважений підрозділ (уповноважена особа) з питань запобігання та виявлення корупції результатами щорічної оцінки ризиків у частині оцінки корупційних ризиків / ризиків шахрайства, яка проводиться внутрішніми аудиторами?



Діаграма 9. Узагальнення результатів опитування щодо зацікавленості в результатах щорічної оцінки ризиків в частині оцінки корупційних ризиків / ризиків шахрайства, яка проводиться внутрішніми аудиторами

Як свідчать результати опитування, 24% респондентів підтвердили зацікавленість уповноваженого підрозділу (уповноваженої особи) з питань запобігання та виявлення корупції результатами щорічної оцінки ризиків в частині оцінки корупційних ризиків / ризиків шахрайства, яка проводиться внутрішніми аудиторами проти 29%, які зазначили, що ніхто

Блок 3

Поінформованість та розуміння керівництва й працівників державного органу щодо ролі внутрішнього аудиту в попередженні корупції та шахрайства або виявленні їх ознак

такою інформацією не цікавиться. Крім того, 30% респондентів вказали інші варіанти, з яких половина - стосується відсутності у підрозділі внутрішнього аудиту інформації, про яку запитувалось.

На питання, які стосувалися наявності доступу респондентів до відповідної інформації отримали наступні результати:

91%

респондентів мають доступ до аналітичних матеріалів, переліку потенційно вразливих до корупції функцій та процесів, реєстру ризиків, іншої інформації, яка формується в рамках підготовки антикорупційної програми державного органу;

83%

респондентів мають доступ до інформації про випадки виявлення ознак корупційних правопорушень та правопорушень, пов'язаних з корупцією, або нецільового використання бюджетних коштів, марнотратства, зловживання службовим становищем та інших порушень фінансово-бюджетної дисципліни, які призвели до втрат або вже вчинених правопорушень посадовими особами / відповідальними за діяльність, що є об'єктом внутрішнього аудиту;

90%

респондентів отриману інформацію враховують під час планування діяльності з внутрішнього аудиту, зокрема оцінці корупційних ризиків / ризиків шахрайства, а також під час проведення внутрішнього аудиту, зокрема оцінці ефективності системи внутрішнього контролю в цілому та оцінці надійності заходів контролю, направлених на зменшення корупційних ризиків/ ризиків шахрайства



Отже, попри те, що більшість підрозділів внутрішнього аудиту (83% респондентів) мають доступ до інформації про випадки виявлення ознак корупційних правопорушень та правопорушень, пов'язаних з корупцією, або нецільового використання бюджетних коштів, марнотратства, зловживання службовим становищем та інших порушень фінансово-бюджетної дисципліни, які призвели до втрат або вже вчинених правопорушень посадовими особами / відповідальними за діяльність, що є об'єктом внутрішнього аудиту та майже всі респонденти використовують її у своїй діяльності, все ж існують певні проблеми в побудові ефективних комунікацій між цими підрозділами.

Можливими причинами недостатньої комунікації між підрозділом внутрішнього аудиту та уповноваженим підрозділом з питань запобігання та виявлення корупції можуть бути: неправильне розуміння ролі та обов'язків кожного з цих підрозділів; відсутність спільних цілей; обмеженість відкритості та довіри працівників обох підрозділів; відсутність необхідної інформації, неврегульованість у внутрішніх документах питань, які стосуються взаємодії.

Результатом незабезпечення достатнього рівня комунікації між цими двома підрозділами можуть мати місце наступні наслідки:

- ✘ збільшення ризику виникнення корупційних проявів в установі (якщо підрозділ внутрішнього аудиту не отримує достатньо інформації від уповноваженого підрозділу з питань запобігання та виявлення корупції, то не зможе ефективно оцінити заходи, спрямовані на запобігання корупції та правильно визначити ризику її виникнення в установі);
- ✘ зниження ефективності діяльності підрозділу з питань запобігання корупції (якщо підрозділ з питань запобігання корупції не матиме можливості отримувати об'єктивну оцінку ефективності своєї роботи від підрозділу внутрішнього аудиту це може вплинути на рівень мотивації для вдосконалення своєї діяльності, що знижуватиме загальну ефективність заходів, спрямованих на запобігання корупції);
- ✘ підвищення репутаційних ризиків (якщо в установі виникають корупційні прояви, або не вживаються достатні заходи для їх запобігання, це може призвести до втрати довіри громадськості та погіршення репутації державного органу).

IV. Рівень унормування питань (достатність правових основ), пов'язаних із попередженням корупції та шахрайства або виявленням їх ознак під час здійснення внутрішнього аудиту

Загальні підходи до організації та здійснення діяльності з внутрішнього аудиту в державних органах визначено Бюджетним кодексом України, постановою Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 № 1001 «Деякі питання здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту» та затвердженим нею Порядком здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту, а також Стандартами внутрішнього аудиту, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 04.10.2011 № 1247 та зареєстрованими у Міністерстві юстиції України 20.10.2011 за № 1219/19957 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 14.08.2019 № 344).

На даному етапі розвитку внутрішнього аудиту в державному секторі з метою уникнення звуження фокусу під час проведення внутрішніх аудитів лише до оцінки корупційних ризиків/ризиків

шахрайства чи будь-яких інших конкретних ризиків або конкретної системи управління ці нормативно-правові акти більш у загальному форматі визначають обов'язки внутрішніх аудиторів, які стосуються оцінки та надання відповідних рекомендацій щодо:

- ✓ системи управління державного органу, яка, у тому числі включає і систему управління щодо протидії корупції;
- ✓ процесів управління ризиками, у тому числі й корупційними та ризиками шахрайства;
- ✓ системи внутрішнього контролю, у тому числі:
 - ✓ розроблених політик та процедур, що сприяють зменшенню ризиків корупції / шахрайства, а також стан їх дотримання;
 - ✓ ефективності заходів реагування на корупційні ризики / ризики шахрайства, а також їх виявлення та запобігання їм;
 - ✓ належної комунікації, моніторингу та звітності щодо ризиків корупції/шахрайства ін.

Модель COSO[2], розглядає ризик шахрайства[3] як один із ключових ризиків, управління яким має здійснюватися установою, відповідно і внутрішні аудитори мають приділяти достатньо уваги оцінці управління цим ризиком.

Крім того, роль внутрішнього аудиту в запобіганні корупції в Україні вже три роки також визначає і державний стандарт у сфері протидії корупції - ДСТУ ISO 37001:2018 «Системи управління щодо протидії корупції. Вимоги та настанови щодо застосування».

Відповідно до ст. 9 цього державного стандарту внутрішній аудит з визначеною періодичністю має оцінювати наскільки система управління заходами боротьби з корупцією відповідає вимогам установи та цьому стандарту, а також чи здатна ця система ефективно управляти корупційними ризиками.

Тому важливі аспекти, які стосуються визначення ролі внутрішнього аудиту у попередженні корупції та шахрайства або виявленні їх ознак в установі більш детально мають розкриватися у внутрішніх документах з питань здійснення внутрішнього аудиту та бути інтегровані в процеси планування діяльності з внутрішнього аудиту, проведення внутрішнього аудиту, документування результатів проведених аудитів, взаємодії, обміну інформацією між підрозділом внутрішнього аудиту та іншими структурними підрозділами установи, іншими органами, встановлення вимог до

Блок 4

[2] *Інтегрована модель внутрішнього контролю, розроблена у 2013 році Комітетом організацій-спонсорів Комісії Тредвея (the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, COSO), www.coso.org/Shared%20Documents/CROWE-COSO-Internal-Control-Integrated-Framework.pdf*

[3] *У міжнародній практиці термін «шахрайство» застосовується в більш ширшому розумінні, ніж «корупція», яку розглядають як тип шахрайства*

Блок 4

Рівень унормування питань (достатність правових основ), пов'язаних із попередженням корупції та шахрайства або виявленням їх ознак під час здійснення внутрішнього аудиту

професійної компетентності внутрішніх аудиторів, забезпечення відповідної ретельності, а також інформування зацікавлених сторін у разі встановлення ознак вчинених корупційних правопорушень та шахрайства.

З метою визначення рівня унормування питань, пов'язаних із попередженням корупції та шахрайства або виявленням їх ознак під час здійснення внутрішнього аудиту респондентам запропонували відповісти на три питання:

На скільки повно у внутрішніх документах з питань внутрішнього аудиту визначено роль внутрішнього аудиту в попередженні корупції та шахрайства або виявленні їх ознак?



Діаграма 10. Узагальнення результатів опитування щодо повноти відображення у внутрішніх документах аспектів, які стосуються визначення ролі внутрішнього аудиту в протидії корупції

Як внутрішні аудитори під час проведення внутрішніх аудитів ідентифікують ознаки корупції/шахрайства?



Діаграма 11. Узагальнення результатів опитування щодо практичних аспектів визначення ознак корупції і шахрайства під час проведення внутрішніх аудитів

В міжнародній практиці внутрішні аудитори ідентифікують ознаки корупції і шахрайства за допомогою спеціально розроблених методик[4], які містять опис ризику, «червоні прапорці» (індикатори ризику), а також перелік аудиторських прийомів і процедур (алгоритм дій), які має здійснити аудитор під час проведення внутрішнього аудиту, щоб підтвердити наявність / відсутність ознак корупції та шахрайства. Ці методики зазвичай розробляються та періодично переглядаються внутрішніми аудиторами відносно всіх ризиків шахрайства у співпраці зі спеціалізованими консультантами з питань запобігання корупції та шахрайства враховуючи специфіку діяльності установи та функції, які нею реалізуються. Наявність таких допоміжних матеріалів значно спрощує роботу внутрішнього аудитора як в процесі планування діяльності з внутрішнього аудиту, так і проведення внутрішнього аудиту, а також здійснення керівником підрозділу внутрішньої оцінки якості внутрішнього аудиту.

Чи визначені у внутрішніх документах з питань внутрішнього аудиту механізми взаємодії підрозділу внутрішнього аудиту, керівництво яким Ви здійснюєте, з уповноваженим підрозділом (уповноваженою особою) з питань запобігання та виявлення корупції?



Діаграма 12. Узагальнення результатів опитування щодо визначення у внутрішніх документах механізмів взаємодії підрозділу внутрішнього аудиту з уповноваженим підрозділом із питань запобігання та виявлення корупції

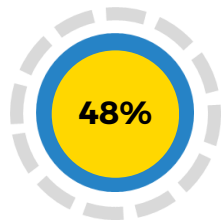
[4] З більш детальною інформацією та практичними прикладами методик можна ознайомитись в практичному посібнику «Auditing Anti-corruption Activities, 2nd Edition Supplemental Guidance», розробленому Міжнародним інститутом внутрішніх аудиторів, www.graces.community/post/auditing-anti-corruption-activities-2nd-edition

Блок 4

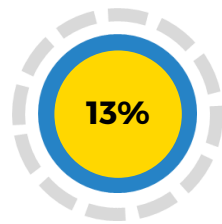
Рівень унормування питань (достатність правових основ), пов'язаних із попередженням корупції та шахрайства або виявленням їх ознак під час здійснення внутрішнього аудиту



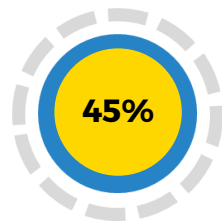
Отже, результати опитування показали що:



респондентів мають внутрішні документи, в яких визначено важливі аспекти, що стосуються ролі внутрішнього аудиту у попередженні корупції та шахрайства або виявленні їх ознак;



респондентів мають розроблений перелік типових ознак вчинених корупційних правопорушень та шахрайства;



респондентів мають врегульовані механізми взаємодії з уповноваженим підрозділом (уповноваженою особою) з питань запобігання та виявлення корупції.

Попри той факт, що певною часткою респондентів у внутрішніх документах врегульовані питання, пов'язані із попередженням корупції та шахрайства або виявленням їх ознак під час здійснення внутрішнього аудиту, все ж проти загальної кількості респондентів вона є недостатньо задовільною.

Відсутність врегулювання цих питань ставить під загрозу здатність внутрішніх аудиторів ефективно і результативно виконувати свої обов'язки, що може призвести до наступних наслідків:

- ✘ створення плутанини (невизначеності) щодо обов'язків і відповідальності підрозділу внутрішнього аудиту із зазначених питань, що може призвести до відмови приділяти їм увагу, або ж навпаки – виконання завдань, які не належать до компетенції підрозділу;
- ✘ виникнення проблем з внутрішньою комунікацією та співпрацею з різними підрозділами, що може призвести до відсутності спільного розуміння та згоди;
- ✘ ризик корупції / шахрайства може залишитися непоміченим, що в подальшому може призвести до значних втрат для установи;
- ✘ розмитість і нечіткість визначених завдань і обов'язків щодо сприяння у питаннях запобігання корупції та шахрайства та виявлення їх ознак в установі може свідчити про відсутність належної антикорупційної політики в установі.

V. Інтеграція в практичну діяльність з внутрішнього аудиту аспектів, пов'язаних з попередженням корупції та шахрайства або виявленням їх ознак

5.1. На скільки повно внутрішні аудитори враховують корупційні ризики / ризики шахрайства в своїх планах діяльності з внутрішнього аудиту

Діяльність будь-якого державного органу піддається впливу багатьох факторів ризику (чинників, умов, обставин, які впливають на виникнення ризику). Аналізуючи фактори ризику в прив'язці до конкретного процесу, функції, сфери діяльності, якій вони притаманні, внутрішній аудитор може сформулювати оптимальну тематику своєї роботи. В цьому і полягає сутність ризик-орієнтованого підходу до внутрішнього аудиту – зрозуміти, що в першу чергу заважає установі досягти цілей і знайти найкращий спосіб нівелювати негативний вплив. Саме на такому підході й побудована методологія планування діяльності з внутрішнього аудиту основною перевагою застосування якої є: концентрація на найбільш суттєвих ризиках / проблемах, які мають найбільший вплив на діяльність установи.

Як і у випадку з будь-яким іншим ключовим ризиком, роль внутрішнього аудиту щодо ризику шахрайства/

корупційного ризику передбачає надання вищому керівництву та відповідальним за діяльність особам розуміння та впевненості в тому, що розроблені заходи управління цим ризиком адаптовані до особливостей функціонування установи та є ефективними, а у разі наявності недоліків – рекомендації, направлені на усунення причин встановлених недоліків.

Тому на етапі планування діяльності з внутрішнього аудиту, використовуючи прийняту в підрозділі внутрішнього аудиту методологію, внутрішні аудитори мають ідентифікувати та оцінювати корупційні ризики/ризики шахрайства у прив'язці до конкретного процесу, функції чи сфери діяльності та враховувати їх під час відбору об'єктів внутрішнього аудиту до плану. В міжнародній практиці зазвичай для потенційно вразливих до корупції і шахрайства функцій та процесів (наприклад: закупівлі, управління майном, дозвільні,

наглядові функції ін.) встановлюється найвищий ступінь пріоритетності відповідно й частота здійснення внутрішніх аудитів щодо таких об'єктів аудиту встановлюється найвища.

Для більшої впевненості щодо повноти ідентифікованих корупційних ризиків / ризиків шахрайства внутрішні аудитори можуть скористатися матеріалами проведеної оцінки корупційних ризиків в рамках підготовки антикорупційної програми державного органу. Проте повністю покладатися на таку оцінку не варто, оскільки з метою уникнення підвищеної уваги зі сторони вищого керівництва, уповноваженого підрозділу з питань запобігання та виявлення корупції, внутрішнього аудиту а також антикорупційних органів не завжди відповідальні за діяльність особи розкривають відомі їм фактори корупційних ризиків та / або притаманні корупційні ризики. Як показує практика, внутрішні аудитори, оцінюючи систему внутрішнього контролю і розуміючи її «слабкі» місця часто мають більш ширше і глибше розуміння притаманних тому чи іншому об'єкту аудиту ризиків, у тому числі й корупційних, ніж навіть спеціалізовані підрозділи другої лінії, які забезпечують контроль за проведенням заходів щодо запобігання корупції в державному органі.

Для того, щоб мати уявлення про врахування корупційних ризиків/ризиків шахрайства під час планування діяльності з внутрішнього аудиту проаналізовано відповіді респондентів та виділено основні результати, які стосуються дослідження цього питання:

66%
респондентів

вказали, що на практиці не трапляються випадки, коли на етапі планування діяльності з внутрішнього аудиту відносно об'єкта внутрішнього аудиту визначається низький рівень корупційних ризиків / ризиків шахрайства, а під час проведення внутрішніх аудитів знахідки вказують на наявність ознак корупції / шахрайства

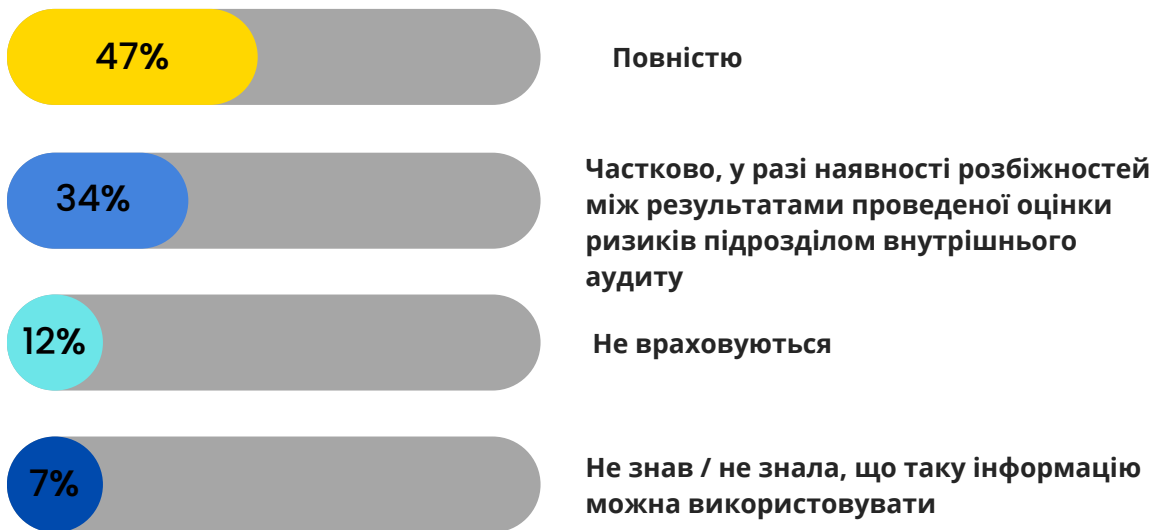
55%
респондентів

ззначили, що на практиці не трапляються випадки, коли на етапі планування діяльності з внутрішнього аудиту відносно об'єктів внутрішнього аудиту визначається низький рівень корупційних ризиків / ризиків шахрайства, а під час проведення заходів зовнішніми контролюючими органами відносно цих самих об'єктів встановлюються правопорушення, що мають ознаки корупції / шахрайства

Блок 5

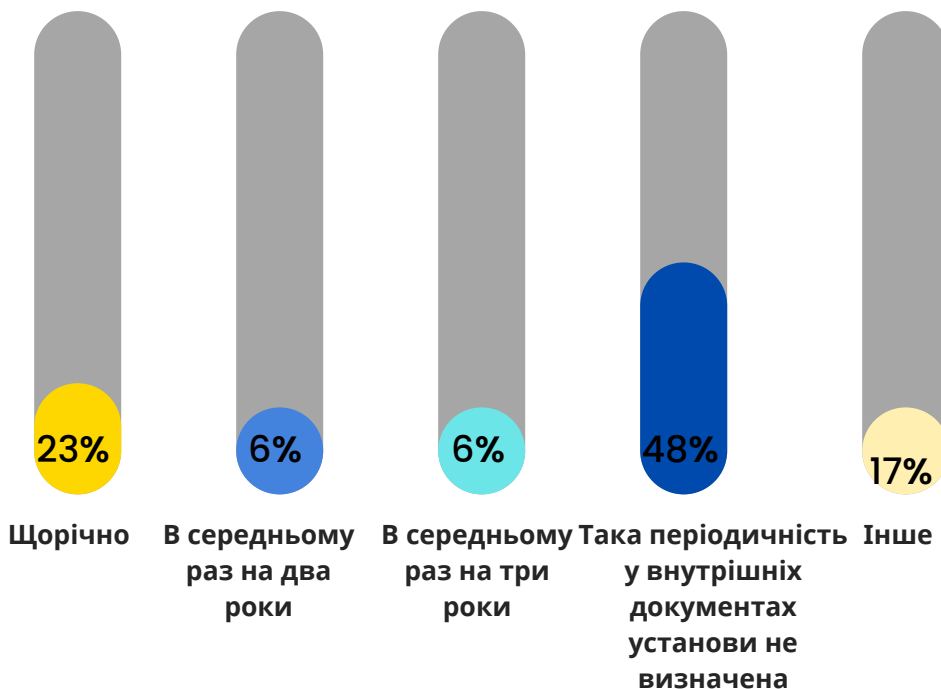
Інтеграція в практичну діяльність з внутрішнього аудиту аспектів, пов'язаних з попередженням корупції та шахрайства або виявленням їх ознак

На скільки результати проведеної оцінки корупційних ризиків у рамках підготовки антикорупційної програми державного органу враховуються Вами під час формування плану діяльності з внутрішнього аудиту?



Діаграма 13. Результати відповідей респондентів щодо врахування антикорупційної програми державного органу під час формування плану діяльності з внутрішнього аудиту

Зазначте періодичність проведення внутрішніх аудитів відносно процесів, функцій, потенційно вразливих до корупції/шахрайства?

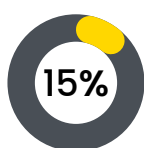


Діаграма 14. Узагальнення результатів опитування щодо періодичності проведення внутрішніх аудитів відносно процесів, функцій, потенційно вразливих до корупції / шахрайства

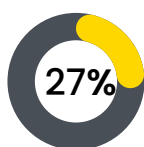
Важливість забезпечення якісного планування діяльності з внутрішнього аудиту важко переоцінити, оскільки це інструмент,

за допомогою якого досягаються намічені цілі. При цьому, надзвичайно важливим є сам процес планування, коли у працівників підрозділу внутрішнього аудиту вирівнюється інформаційне поле, виробляється єдина концепція поведінки, формується загальне розуміння ризиків та наявних ресурсів підрозділу.

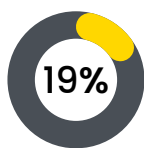
Проте не всі респонденти усвідомлюють важливість цього процесу, про що свідчить регулярність встановлених недоліків з питань планування діяльності з внутрішнього аудиту під час проведення оцінок функціонування системи внутрішнього аудиту, що здійснюються Мінфіном у державних органах[5], а також результати проведеного опитування:



респондентів відносно об'єктів аудиту не визначають корупційні ризики / ризики шахрайства;



респондентів під час планування діяльності з внутрішнього аудиту не враховують результати проведених заходів зовнішніми контролюючими органами;



респондентів не враховують результати проведеної оцінки корупційних ризиків в рамках підготовки антикорупційної програми державного органу.



Деякі керівники підрозділів внутрішнього аудиту почувши «ризик-орієнтований підхід» до планування діяльності з внутрішнього аудиту поводять себе не так, як передбачає розроблена методологія - одні лякаються складності цього процесу, та відкладають його на потім, інші - вважаючи цей процес даремною втратою часу, застосовують формальний підхід, який не ґрунтується на реальній оцінці ризиків. В результаті сформовані плани діяльності абсолютно не гарантують досягнення визначених цілей та очікуваних результатів, тому і є фактором ризику для забезпечення ефективної діяльності підрозділу внутрішнього аудиту.

Блок 5

Інтеграція в практичну діяльність з внутрішнього аудиту аспектів, пов'язаних з попередженням корупції та шахрайства або виявленням їх ознак

[5] проводиться відповідно до Порядку здійснення Міністерством фінансів України оцінки функціонування системи внутрішнього аудиту, затвердженого наказом Мінфіну від 03.05.2017 № 480, зареєстрованим в Мін'юсті 24.05.2017 за № 663/30531

5.2. На скільки повно внутрішні аудитори враховують корупційні ризики / ризики шахрайства під час проведення внутрішніх аудитів

Відповідно до Стандарту 9 Стандартів внутрішнього аудиту планування аудиторського завдання передбачає проведення попередньої оцінки ризиків, пов'язаних з об'єктом внутрішнього аудиту.

На цьому етапі загальна оцінка ризиків, яка є основою сформованого плану діяльності з внутрішнього аудиту, є доброю вихідною точкою для більш детального визначення ризиків, які мають відношення до конкретного об'єкта внутрішнього аудиту. Під час виконання аудиторського завдання внутрішні аудитори не можуть охопити всі ризики, тому під час його планування визначаються ключові (значущі) ризики, які потребують подальшої оцінки.

Ефективним способом виконання та документування оцінки корупційних ризиків та ризиків шахрайства під час проведення внутрішнього аудиту є складання матриці корупційних ризиків / ризиків шахрайства та заходів контролю, що передбачає

здійснення декілька етапів[6]:

- формування сценаріїв корупції / шахрайства та відповідних ризиків шляхом проведення «мозкового штурму» та документування їх;
- проведення оцінки впливу та ймовірності настання до кожного визначеного ризика та документування результатів;
- формування карти ризиків;
- на основі завершеної карти ризиків внутрішні аудитори визначають ключові ризики корупції / шахрайства, які слід включити до програми внутрішнього аудиту;
- визначення заходів контролю, розроблених для пом'якшення ключових ризиків (якщо такі є), та внесення їх до матриці в розрізі кожного ризику для подальшого їх тестування.

Всі документи, складені під час оцінки корупційних ризиків/ризиків шахрайства мають зберігатися у справі внутрішнього аудиту.

Блок 5

Інтеграція в практичну діяльність з внутрішнього аудиту аспектів, пов'язаних з попередженням корупції та шахрайства або виявленням їх ознак

[6] З більш детальною інформацією практичними прикладами оцінки ризиків шахрайства під час планування аудиторського завдання можна ознайомитись в практичному посібнику «Engagement Planning Assessing Fraud Risks», розробленому Міжнародним інститутом внутрішніх аудиторів, www.iaa.nl/SiteFiles/PG-Engagement-Planning-Assessing-Fraud-Risks.pdf.

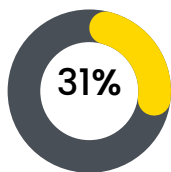
Якщо під час внутрішнього аудиту за результатами проведеної оцінки корупційних ризиків / ризиків шахрайства встановлено розбіжності з ризиками, які визначалися в рамках антикорупційних заходів державного органу, внутрішні аудитори можуть надати керівництву інформацію для розгляду та подальшого включення до загального переліку ідентифікованих ними корупційних ризиків.

За результатами опрацювання відповідей респондентів отримано наступні результати:

Як часто вже під час проведення внутрішніх аудитів здійснюється оцінка корупційних ризиків/ ризиків шахрайства?



під час проведення всіх внутрішніх аудитів



респондентів під час оцінки корупційних ризиків / ризиків шахрайства не проводили оцінку заходів контролю, запроваджених на їх зменшення / уникнення, не беручи до уваги, що оцінювання ризиків здійснюється за формулою:

$$\text{залишковий ризик} = \text{невід'ємний ризик} - \text{ефект заходів контролю}$$

Як часто за останні три роки під час проведення внутрішніх аудитів існуючі заходи контролю, розроблені для впливу на корупційні ризики / ризики шахрайства оцінювалися аудитором як неефективні або недостатньо ефективні?



жодного разу, ефективність заходів контролю підтверджена відповідними доказами

Активно працюючи над проблемою ризиків шахрайства та управління ними в установі, комітет COSO також розробив основні індикатори, які описують, як має діяти установа для забезпечення ефективного управління ризиками корупції/ шахрайства, зокрема:

1. **Оцінка ризиків корупції / шахрайства:** із встановленою періодичністю установа визначає, які види корупційних правопорушень, шахрайства можуть статися на різних етапах і сферах її діяльності та оцінює ймовірність їх виникнення, а також можливий вплив на устанovu.

2. **Політики і процедури:** установа розробляє та впроваджує політики та процедури, які допомагають зменшити ризики корупції / шахрайства, а також виявляти їх та запобігати їм.

3. **Контроль корупції / шахрайства:** установою запроваджені заходи контролю, які допомагають перевіряти та підтверджувати ефективність запроваджених політик та процедур, що спрямовані на запобігання корупції / шахрайству, а також здійснюється моніторинг їх виконання.

Блок 5

Інтеграція в практичну діяльність з внутрішнього аудиту аспектів, пов'язаних з попередженням корупції та шахрайства або виявленням їх ознак

4. **Комунікація та звітність:** в установі забезпечується належна комунікація та відкрите звітування щодо ризиків корупції/шахрайства та ефективності політик і процедур їх управління, як із внутрішніми, так і зовнішніми зацікавленими сторонами.

5. **Навчання персоналу:** установою забезпечується навчання персоналу щодо корупційних ризиків та ризиків шахрайства, а також заходів контролю, розроблених для здійснення впливу на них.

Ці індикатори можуть використовуватися внутрішніми аудиторами як критерії оцінки під час проведення внутрішнього аудиту.

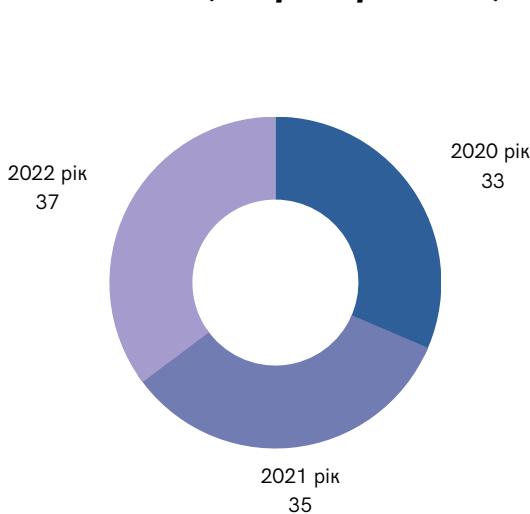
30% респондентів вказали на існування практики призначення керівником державного органу позапланових внутрішніх аудитів з метою проведення оцінки системи внутрішнього контролю об'єктів, відносно яких зовнішніми контролюючими органами було встановлено правопорушення, що мають ознаки корупції/шахрайства

60% респондентів у разі виявлення під час проведення аудиту ознак шахрайства, корупційних правопорушень та правопорушень, пов'язаних з корупцією або нецільового використання бюджетних коштів, марнотратства, зловживання службовим становищем забезпечують інформування керівника державного органу та відображають відповідну інформацію в аудиторському звіті

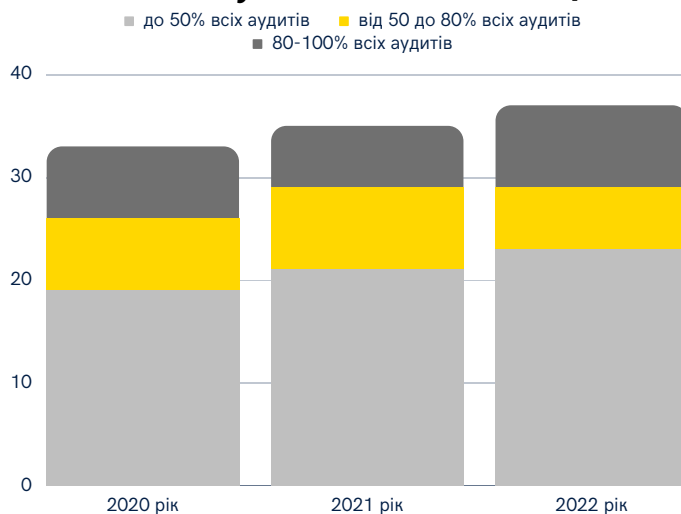
61% респондентів в подальшому використовують інформацію про встановлені ознаки корупції і шахрайства під час:

- планування діяльності з внутрішнього аудиту (оцінці ризиків, відборі об'єктів внутрішнього аудиту тощо);
- проведення внутрішніх аудитів (застосування більш ретельного підходу до подібних сфер діяльності, оцінці залишкового ризику відносно цього ж об'єкта (під час наступного аудиту);
- моніторингу впровадження рекомендацій.

Як часто вже під час проведення внутрішніх аудитів встановлюються ознаки шахрайства, корупційних правопорушень та правопорушень, пов'язаних з корупцією, або нецільового використання бюджетних коштів, марнотратства, зловживання службовим становищем?

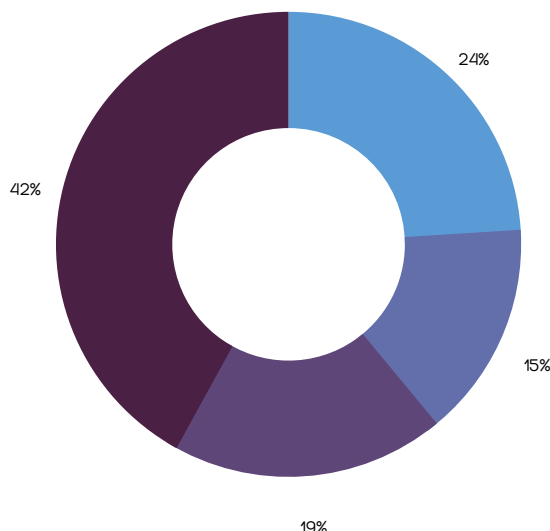


Діаграма 15. Кількість респондентів, якими протягом року під час проведення аудитів встановлено ознаки корупції/шахрайства



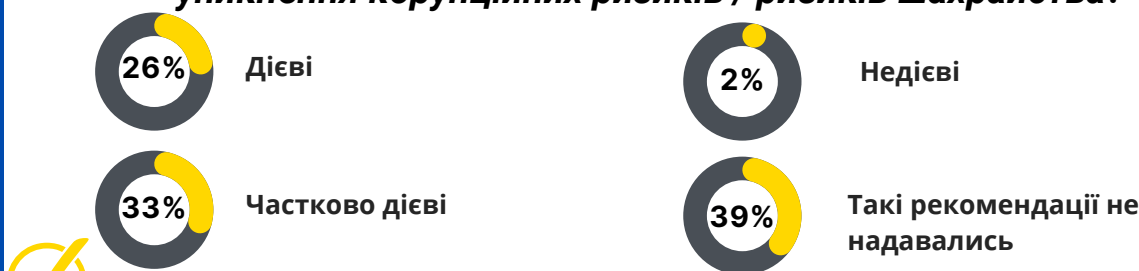
Діаграма 16. Розподіл респондентів за частотою встановлення ознак корупції/шахрайства під час проведення внутрішніх аудитів

Скільки протягом останніх трьох років за результатами проведених внутрішніх аудитів надано рекомендацій, направлених на зменшення/ уникнення корупційних ризиків / ризиків шахрайства?



Діаграма 17. Розподіл респондентів за кількістю наданих рекомендацій, направлених на зменшення / уникнення корупційних ризиків/ризиків шахрайства

Як би Ви оцінили дієвість наданих Вами / працівниками підрозділу внутрішнього аудиту рекомендацій, направлених на зменшення / уникнення корупційних ризиків / ризиків шахрайства?



✓ Як показали результати опитування, підрозділами внутрішнього аудиту ще досить часто встановлюються ознаки шахрайства, корупційних правопорушень та правопорушень, пов'язаних з корупцією, або нецільового використання бюджетних коштів, марнотратства, зловживання службовим становищем. Більшою мірою це свідчить про те, що запроваджені заходи контролю ще недостатньо ефективні та не здатні зменшувати корупційні ризики. Тому внутрішнім аудиторам недостатньо зосереджувати свою увагу лише на відхиленнях у досліджуваній діяльності або невідповідностях чинному законодавству.

Наразі підрозділу внутрішнього аудиту необхідно аналізувати першопричини цих відхилень, а також ризики, пов'язані з досліджуваною діяльністю та їх можливий вплив на досягнення цілей установи. Результати такого аналізу стануть для внутрішніх аудиторів відправною точкою для підготовки дієвих рекомендацій, спрямованих на удосконалення діяльності установи. Крім того, зазначений аналіз сприятиме переорієнтації внутрішнього аудиту від дослідження діяльності за минулий період і фіксації відхилень або порушень до надання порад і рекомендацій щодо оптимізації досліджуваної діяльності у майбутньому (з урахуванням виявлених вузьких місць і їх причин, можливості настання ризиків, у тому числі корупційних/ ризиків шахрайства).

Висновок і рекомендації



Знахідки, відображені в цьому звіті, є підставою для висновку, що на даний час функція внутрішнього аудиту має значний потенціал для надання підтримки державним органам в зусиллях створення надійних систем внутрішнього контролю, які здатні зменшувати можливість вчинення правопорушень, в тому числі й тих, що мають ознаки корупції або шахрайства.

Водночас за результатами опитування визначено ряд чинників, які можуть негативно впливати на здатність підрозділів внутрішнього аудиту відігравати важливу роль у попередженні корупції та шахрайства або виявленні їх ознак, зокрема:

- обмеженість в трудових ресурсах (33% респондентів фактично забезпечують здійснення внутрішнього аудиту в своїх установах однією посадовою особою);
- недостатній рівень професійної спроможності підрозділів внутрішнього аудиту сприяти попередженню корупції та шахрайства або виявленні їх ознак (лише 43% респондентів розуміють роль системи внутрішнього контролю у запобіганні корупції/шахрайства; 26% респондентів змогли в повній мірі коректно визначити обов'язки внутрішніх аудиторів відносно їх ролі у сприянні запобіганню корупції і шахрайства в установі);
- неправильне сприйняття працівниками державного органу функції внутрішнього аудиту та її ролі в запобіганні корупції та шахрайства, а також виявленні їх ознак (21% респондентів вказали про наявність випадків звернення уповноваженого підрозділу з питань запобігання та виявлення корупції із проханням допомоги у проведенні внутрішніх перевірок);
- ізолюваність функції внутрішнього аудиту, а також проблеми із забезпеченням комунікації між підрозділом внутрішнього аудиту та уповноваженим підрозділом з питань запобігання та виявлення корупції, пов'язані в першу чергу з: неправильним розумінням ролі та обов'язків кожного з цих підрозділів; відсутністю спільних цілей; обмеженістю відкритості та довіри працівників обох підрозділів; відсутністю необхідної інформації; неврегульованістю у внутрішніх документах питань, які стосуються їх взаємодії;
- недостатній рівень унормування питань у внутрішніх документах з питань внутрішнього аудиту, пов'язаних із попередженням корупції та шахрайства або виявленням їх ознак під час здійснення внутрішнього аудиту (в 44% респондентів недостатньо повно або взагалі неврегульовано аспекти, які стосуються визначення ролі внутрішнього аудиту в протидії корупції);
- недоліки, пов'язані з плануванням діяльності з внутрішнього аудиту, а також плануванням та виконанням аудиторського завдання;

- зосередження більше на відповідності/контролі замість запобігання, що перешкоджає здатності внутрішнього аудиту зосереджуватися на реальних завданнях, які сприяють запобігання небажаних ризиків та удосконаленню системи внутрішнього контролю (36% респондентів щорічно під час проведення внутрішніх аудитів іноді або постійно встановлюють ознаки шахрайства, корупційних правопорушень та правопорушень, пов'язаних з корупцією, або нецільового використання бюджетних коштів, марнотратства, зловживання службовим становищем);
- рекомендації внутрішніх аудиторів не в повній мірі є конструктивними та дієвими, а керівництво не завжди вживає адекватних заходів для їх впровадження (35% респондентів визначають надані рекомендації, направлені на зменшення/уникнення корупційних ризиків/ризиків шахрайства як недостатньо дієвими або недієвими).



З урахуванням результатів проведеного опитування та з метою посилення ролі внутрішнього аудиту в попередженні корупції та шахрайства або виявленні їх ознак у державному секторі Міністерство фінансів України надає наступні рекомендації націлені на усунення причин встановлених проблем стосовно досліджуваної тематики:

- Перегляньте внутрішні документи з питань внутрішнього аудиту з метою уточнення аспектів, які стосуються визначення:

- ролі внутрішнього аудиту у попередженні корупції та шахрайства або виявленні їх ознак у державному органі щодо шахрайства.

Для цього необхідно враховувати очікування вищого керівництва державного органу та вимоги Стандартів внутрішнього аудиту, які зокрема визначають, що результати проведених внутрішніх аудитів, у тому числі мають сприяти удосконаленню: системи управління щодо протидії корупції державного органу; управлінню корупційними ризиками та ризиками шахрайства; розроблених політик та процедур, що сприяють зменшенню ризиків корупції/шахрайства, а також стану їх дотримання; заходів контролю, розроблених на зменшення/уникнення корупційних ризиків/ризиків шахрайства; належної комунікації, моніторингу та звітності щодо ризиків корупції/шахрайства;

- обов'язків внутрішніх аудиторів щодо виконання завдань, направлених на підтримку державного органу в зусиллях створення надійної системи внутрішнього контролю, яка зменшуватиме можливість вчинення протиправних діянь.

Для цього необхідно мати на увазі, що виконання таких завдань внутрішніми аудиторами забезпечується шляхом врахування сфер діяльності, де існують корупційні ризики/ризики шахрайства та оцінки того, як державний орган управляє цими ризиками, оцінювання ефективності заходів контролю для запобігання або виявлення корупції/шахрайства, а також оцінки ознак, які вказують на наявність вчиненого корупційного правопорушення, шахрайства;

- процедур взаємодії підрозділу внутрішнього аудиту з уповноваженим підрозділом (уповноваженою особою) з питань запобігання та виявлення корупції (зокрема, щодо забезпечення обміну інформацією).

Для цього мають бути чітко розмежовані завдання, обов'язки, повноваження і відповідальність працівників цих підрозділів з урахуванням Моделі трьох ліній, впроваджені єдині підходи до оцінки ризиків, в тому числі корупційних. А також визначений перелік інформації, обмін якою має здійснюватися, терміни її надання, обґрунтування мети її отримання, інші важливі аспекти діяльності;

- питань, пов'язаних з проведенням оцінки корупційних ризиків/ризиків шахрайства як на етапі планування діяльності з внутрішнього аудиту, так і при проведенні внутрішнього аудиту.



Почніть формувати інформаційний ресурс, який міститиме опис корупційного ризику/ризиків шахрайства, «червоні прапорці» (індикатори ризику), перелік аудиторських прийомів і процедур (алгоритм дій), які має здійснити аудитор під час проведення внутрішнього аудиту, щоб підтвердити наявність/відсутність ознак корупції та шахрайства, короткий опис випадків встановлення ознак шахрайства, корупційних правопорушень та правопорушень, пов'язаних з корупцією або нецільового використання бюджетних коштів, марнотратства, зловживання службовим становищем тощо.

Сформована інформація слугуватиме відмінним інструментом для навчання працівників підрозділу внутрішнього аудиту та набуття досвіду з порушених питань.




Перегляньте підходи до проведення внутрішніх аудитів, формулювання висновків і рекомендацій.

Для цього під час проведення внутрішніх аудитів важливо не ігнорувати корупційні ризики, а здійснювати їх попередню оцінку, оскільки зазвичай ці ризики можуть мати високий вплив на досягнення цілей установи.

Крім того, не варто обмежуватися лише використанням методів документальної та фактичної перевірки, а й застосовувати аналітичні процедури, які дозволяють визначити причинно-наслідкові зв'язки, виявити позитивні і негативні тенденції в діяльності, відхилення в порівнянні з критеріями оцінки, встановити суттєві недоліки системи внутрішнього контролю та причини їх існування. А також підготувати аудиторські рекомендації спрямовані безпосередньо на удосконалення її функціонування, управління корупційними ризиками/ризиками шахрайства, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання ресурсів запобігання виникненню помилок та інших недоліків у діяльності.

В якості критеріїв оцінки ефективного управління ризиками корупції/

шахрайства можна використовувати індикатори, розроблені комітетом COSO до восьмого принципу внутрішнього контролю, які наведені в цьому звіті.

 Удосконалюйте набуті знання вміння навички та розвивайте нові, які допоможуть ідентифікувати корупційні ризики/ризики шахрайства, здійснювати їх оцінку, виявляти ознаки, які вказують на корупційні правопорушення та шахрайські дії, а також діліться своїми знаннями з іншими.

Для цього формуючи загальну кваліфікаційну спроможність підрозділу внутрішнього аудиту відправною точкою має слугувати розроблена Мінфіном "Модель загальних компетенцій, навиків та знань, необхідних для належного планування та виконання аудиторських завдань", яка дозволяє визначати, оцінювати і розвивати ключові компетенції внутрішніх аудиторів.

В подальшому під час проведення самооцінок компетенцій внутрішнім аудиторам важливо оцінювати власний рівень щодо:

- вміння визначати ознаки корупції/шахрайства, а також прийоми, які використовуються для здійснення корупційних правопорушень, різних зловживань, шахрайських схем і сценаріїв;
- здатності проводити оцінки корупційних ризиків/ризиків шахрайства як на етапі планування діяльності з внутрішнього аудиту, так і на етапі планування аудиторського завдання;
- здатності виявляти під час проведення внутрішнього аудиту ознаки, що вказують на вчинення корупційного правопорушення/шахрайства;
- здатності оцінити ефективність заходів контролю для запобігання чи виявлення корупційних правопорушень, шахрайства;
- розуміння подальших дій, у разі виявлення ознак корупції, шахрайства;
- здатності оцінити ефективність управління корупційними ризиками, ризиками шахрайства в цілому по установі;
- навичок з аналітики даних, та інших дієвих інструментів виявлення помилок, ознак корупції та шахрайства.

За результатами проведених самооцінок компетенцій формуйте щорічні плани професійного розвитку, враховуючи тематики, направлені на сприяння керівництву в запобіганні корупції і шахрайства в державному органі.