

УДК 657.6:(005.551:005.83)  
JEL Classification: M40, M42, O33

ЛУБЕНЧЕНКО О. Е.<sup>1</sup>, КОСТИРКО Р. О.<sup>2</sup>

### АУДИТ ГРАНТІВ: ТОЧКИ ДОТИКУ ВНУТРІШНЬОГО ТА ЗОВНІШНЬОГО АУДИТУ

DOI: <https://doi.org/10.32620/cher.2026.2.05>

*Постановка проблеми.* Стаття присвячена дослідженню теоретико-методичних засад аудиту грантів в контексті вимог Міжнародних стандартів аудиту (МСА) та вдосконаленню його методичного забезпечення в умовах посилення контролю з боку міжнародних інституцій. *Метою дослідження* є розвиток теоретико-методичних положень аудиту грантів відповідно до вимог МСА, спрямованого на підвищення якості доказової бази, об'єктивності оцінювання інформації та забезпечення високого рівня впевненості у цільовому використанні ресурсів з боку для внутрішніх і зовнішніх користувачів (донорів). *Об'єкт дослідження* – процес організації та проведення аудиту звітності суб'єктів грантової діяльності відповідно до вимог Міжнародних стандартів аудиту. *Методи, використані в дослідженні:* системного та логіко-змістового аналізу – для теоретичного узагальнення сутності аудиту грантів та визначення точок дотику між його внутрішньою і зовнішньою функціями; порівняння, індукції та дедукції – для зіставлення вимог Міжнародних стандартів аудиту, оцінювання функцій внутрішнього контролю та визначення джерел мінімізації аудиторського ризику; абстрактно-логічного узагальнення – для формування авторських підходів до розроблення робочих документів аудитора та формулювання фінальних висновків дослідження. *Гіпотеза дослідження* ґрунтується на припущенні, що формування та систематизація методичного забезпечення аудиту грантів відповідно до вимог МСА 315 «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення» і МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів» дозволить підвищити якість і достовірність доказової бази, забезпечить обґрунтованість професійних суджень аудитора щодо оцінювання функцій внутрішнього контролю, а також сприятиме зростанню довіри з боку міжнародних та вітчизняних донорів до звітів, результатів діяльності суб'єктів господарювання. *Виклад основного матеріалу.* Обґрунтовано точки перетину внутрішнього та зовнішнього аудиту під час проведення аудиту звітності суб'єктів грантової діяльності; доведено, що донори вимагають прозорості і достовірності звітування, підтвердження витрат та оцінки внутрішнього контролю грантоотримувачів. Особливу увагу приділено ролі внутрішнього аудиту у моніторингу операцій за грантовими контрактами, а також специфіці практичного застосування МСА 315 і МСА 610. Обґрунтовано процес оцінювання ризиків зовнішнім аудитором згідно з вимогами МСА 315 і застосування МСА 610 для прийняття рішення про доцільність залучення результатів роботи відділу внутрішнього аудиту або надання ними прямої допомоги. Запропоновано авторські форми робочих документів зовнішнього аудитора для тестування внутрішніх регламентів та оцінювання функцій внутрішнього аудиту,

<sup>1</sup> **Лубенченко Ольга Едуардівна**, д-р екон. наук, професор, завідувач Національного центру обліку та аудиту, Національна академія статистики, обліку та аудиту, м. Київ, Україна.

**Lubenchenko Olha**, Doctor of Sciences (Economic), Professor, Head of the National Center for Accounting and Auditing, National Academy of Statistics, Accounting and Auditing, Kyiv, Ukraine.

**ORCID ID:** <https://orcid.org/0000-0002-4209-8929>

**e-mail:** [olga.lubenchenko@gmail.com](mailto:olga.lubenchenko@gmail.com)

<sup>2</sup> **Костирко Руслан Олександрович**, д-р екон. наук, професор, професор кафедри обліку, аудиту та оподаткування, Національна академія статистики, обліку та аудиту, м. Київ, Україна.

**Kostyrko Ruslan**, Doctor of Sciences (Economic), Professor, Professor of the Department of Accounting, Auditing and Taxation, National Academy of Statistics, Accounting and Auditing, Kyiv, Ukraine.

**ORCID ID:** <https://orcid.org/0000-0001-9247-3363>

**e-mail:** [6217832@gmail.com](mailto:6217832@gmail.com)



[Creative Commons Attribution  
NonCommercial 4.0 International](https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/)





практичне застосування яких забезпечує уніфікацію процедур контролю й мінімізації аудиторського ризику до прийняттого рівня. Аргументовано, що ефективна взаємодія внутрішнього й зовнішнього аудиту сприяє оптимізації процесу перевірки, підвищенню рівня довіри з боку міжнародних інституцій, забезпечує сталість управління грантовими ресурсами й трансформує аудит із формальної регуляторної вимоги в дієвий інструмент стратегічного розвитку суб'єктів господарювання. *Оригінальність та практичне значення* полягає у розробленні прикладного інструментарію, який дозволяє формалізувати та оптимізувати взаємодію суб'єктів контролю, а саме: алгоритм оцінювання ризиків зовнішнім аудитором згідно з вимогами МСА 315 і впровадження МСА 610, який забезпечує наскрізний логічний зв'язок між ідентифікацією ризиків суттєвого викривлення та визначенням міри залучення внутрішніх аудиторів, що мінімізує суб'єктивізм під час формування стратегії аудиту грантів. Використання робочого документу «Оцінка роботи внутрішнього аудитора» гарантує дотримання вимог МСА 610, оптимізує витрати часу на перевірку, надає чітке обґрунтування для внутрішніх перевірок якості на рівні конкретного завдання та документально підтверджує позицію зовнішнього аудитора у разі виникнення розбіжностей у професійних судженнях щодо достатності й прийнятності отриманих доказів. *Висновки.* Розвиток теоретико-методичних засад аудиту звітності суб'єктів грантових ресурсів передбачає вдосконалення його методичного інструментарію відповідно до вимог МСА 315 і МСА 610, що створює надійне підґрунтя для збору достатніх і прийнятних аудиторських доказів, а також виступає визначальним чинником у підтвердженні достовірності звітності грантоотримувача. Впровадження підходу до оцінювання ризиків зовнішнім аудитором та запропонованих робочих документів забезпечує уніфікацію процедур контролю, мінімізує вплив суб'єктивних чинників на формування аудиторської вибірки, а також оптимізує часові та вартісні витрати на перевірку завдяки раціональному використанню результатів роботи відділу внутрішнього аудиту.

**Ключові слова:**

аудит, грант, суб'єкти грантової діяльності, узгоджені процедури, інші аудиторські послуги, аудиторський ризик, процедури, робоча документація.

---

**GRANT AUDITING: POINTS OF INTERSECTION BETWEEN  
INTERNAL AND EXTERNAL AUDIT**

*Problem Statement* The article is devoted to examining the theoretical and methodological foundations of grant auditing in the context of the requirements of the International Standards on Auditing (ISA) and to enhancing its methodological support under conditions of increased oversight by international institutions. *The purpose* of the study is to advance the theoretical and methodological principles of grant auditing in accordance with ISA requirements, aimed at improving the quality of the evidence base, strengthening the objectivity of information assessment, and ensuring a high level of assurance regarding the targeted use of resources for both internal and external users (donors). *The object* of the study is the process of organizing and conducting the audit of grant resources in accordance with the requirements of the International Standards on Auditing (ISA). *The methods used in the study include:* systemic and logical-content analysis – for the theoretical generalization of the essence of grant auditing and the identification of intersections between its internal and external functions; comparison, induction, and deduction – for aligning the requirements of the International Standards on Auditing, assessing internal control functions, and determining the sources of audit risk minimization; abstract-logical generalization – for developing the author's approaches to designing auditors' working papers and formulating the final conclusions of the study. *The research hypothesis* is based on the assumption that the development and systematization of methodological support for grant auditing in accordance with the requirements of ISA 315 «*Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement*» and ISA 610 «*Using the Work of Internal Auditors*» in practice will enhance the quality and reliability of the evidence base, ensure the soundness of auditors' professional judgments regarding the assessment of internal control functions, and contribute to strengthening the confidence of international and domestic donors in the performance results of economic entities. Presentation of the Main Material. The intersections between internal and external audit in the process of auditing the reporting of grant-funded entities are substantiated; it is demonstrated that donors require transparency and reliability of reporting, confirmation of expenditures, and an assessment of the internal control system of grant recipients. Particular attention is given to the role of internal audit in monitoring operations under grant contracts, as well as to the specifics of applying ISA 315 and ISA 610. The process of risk assessment by the external auditor in accordance with ISA 315 and ISA 610 is justified for determining whether it is appropriate to rely on the results of the internal audit function or to involve internal auditors in providing direct assistance. Author-developed forms of external auditor working papers are proposed for testing internal regulations and evaluating the functions of internal audit; their practical application ensures the unifica-

---



tion of control procedures and the minimization of audit risk to an acceptable level. It is argued that effective interaction between internal and external audit contributes to optimizing the audit process, increasing the level of trust from international institutions, ensuring the sustainability of grant resource management, and transforming audit from a formal regulatory requirement into an effective tool for the strategic development of economic entities. *The originality and practical significance* lie in the development of applied tools that make it possible to formalize and optimize the interaction between control actors, namely: an algorithm for risk assessment by the external auditor in accordance with the requirements of ISA 315 and ISA 610, which ensures an end-to-end logical connection between identifying the risks of material misstatement and determining the extent to which internal auditors should be involved. This minimizes subjectivity in forming the audit strategy for grant projects. The use of the working paper «*Assessment of the Internal Auditor's Work*» ensures compliance with ISA 610, optimizes the time spent on the audit, provides clear justification for internal quality reviews at the level of a specific engagement, and documents the external auditor's position in cases of differences in professional judgment regarding the sufficiency and appropriateness of the evidence obtained. *Conclusions.* The development of the theoretical and methodological foundations of grant auditing requires improving its methodological tools in accordance with the requirements of ISA 315 and ISA 610, which provides a reliable basis for obtaining sufficient and appropriate audit evidence and serves as a key factor in confirming the reliability of the grant recipient's reporting. The implementation of the proposed approach to risk assessment by the external auditor, together with the recommended working papers, ensures the unification of control procedures, minimizes the influence of subjective factors on the formation of the audit sample, and optimizes time and cost expenditures by enabling the rational use of the internal audit department's work results.

**Keywords:**

audit, grant, grant-funded entities, agreed-upon procedures, other assurance services, audit risk, procedures, working documentation.

**Постановка проблеми.** В умовах сучасних макроекономічних викликів та масштабного повоєнного відновлення критично важливого значення для України набуває залучення міжнародної безповоротної фінансової допомоги, обсяги якої щорічно становлять мільярди євро та доларів США. Основними суб'єктами фінансування виступають такі провідні глобальні інституції, як Агентство США з міжнародного розвитку (USAID), Світовий банк, фонди Європейського Союзу (надалі – ЄС), що функціонують паралельно з масштабними внутрішніми державними програмами, зокрема «Робота» [1, 2, 3, 4]. Цільовий аудит цих безповоротних коштів є обов'язковою вимогою грантодавців, що проводиться з метою запобігання корупції та гарантування цільового використання коштів і засобів. Міжнародні донори приділяють особливу увагу контролю: наприклад, USAID, як головний незалежний орган федерального уряду Сполучених Штатів, що відповідає за надання цивільної економічної та гуманітарної допомоги, систематично здійснює аудити звітності безпосередніх отримувачів грантів. Зокрема, Офіс Генерального інспектора USAID (Office of Inspector General) оприлюднює на своєму офіційному вебресурсі практичні рекомендації за результатами контрольних заходів, спрямовані на підвищення ефективності та результативності

відомчих програм, а також на методичну допомогу в ідентифікації сумнівних видатків і недопущенні нецільового витрачання коштів.[5] Так, вибіркова перевірка партнерів у секторі Газа, виявила ризики перенаправлення фінансування гуманітарної допомоги організаціям, пов'язаним з тероризмом. Офіс генерального інспектора також провів аудит фінансової звітності Міжамериканського фонду (IAF) за 2025 фінансовий рік, метою якого було: а) висловлення думки про річні фінансові звіти; б) оцінка внутрішнього контролю в IAF за фінансовим звітуванням; в) визначення того, чи дотримувався менеджмент IAF чинних законів, правил, вимог контрактів та грантових угод. Аудит виступає дієвим інструментом забезпечення прозорості, надаючи користувачам об'єктивну інформацію про цільове використання, моніторинг та звітування щодо залучених публічних і донорських ресурсів.

Грантові кошти – це цільові фінансові ресурси, які надаються для реалізації проєктів, спрямованих на суспільно значущі цілі. Такі кошти використовуються для підтримки програм у сферах, які мають пріоритетне значення для суспільного розвитку: модернізацію освіти й науки, охорону здоров'я та надання соціальних послуг, захист навколишнього середовища, розвиток територіальних громад і культурних ініціатив, зміцнення де-



мократичних інституцій, а також соціальну підтримку вразливих верств населення. Забезпечення прозорості та підзвітності у процесі використання наданих фінансових та інших матеріальних ресурсів є базовою вимогою міжнародних донорів. Ключова роль у забезпеченні такої прозорості належить системі внутрішнього контролю, менеджменту організацій-грантоотримувачів, а також зовнішньому аудиту їхньої фінансової та нефінансової звітності. Ініціаторами такого аудиту в більшості випадків є безпосередньо донорські інституції або самі організації-отримувачі коштів, зацікавлені в підтвердженні своєї інституційної надійності. Умови проведення зовнішнього аудиту за міжнародними стандартами фіксується у грантовій угоді та є обов'язковими для отримання фінансування. Отже, питання аудиту звітності грантоотримувачів, взаємодії зовнішні аудиторів із менеджментом та внутрішніми аудиторами грантоотримувачів залишаються вкрай актуальними.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Мотузка О., Пархоменко В. у своїх дослідженнях розглянули дефініцію «грантовий проєкт», види державної підтримки грантової діяльності в Україні. Ними зазначено, що кількість грантових програм в Україні постійно збільшується. Подібне цільове фінансування можна отримати у рамках національних ініціатив, від приватних компаній чи міжнародних організацій. Авторками обґрунтована важливість грантів у воєнний та післявоєнний період, що спричинена кількістю і складністю проблем в економічній та соціальній сферах, які постійно зростають. Кількість потенційних донорів та суми, які ними виділяються, продовжують зростати. Гранти, є стандартною і досить поширеною практикою отримання коштів в ЄС. Це означає, що бізнес повинен ретельно розглядати можливість отримання такого фінансування. В Україні реалізуються низка програм підтримки вітчизняного бізнесу: мікрогранти для створення власного бізнесу; гранти для розвитку переробного підприємства; кошти для розвитку тепличного господарства; грант на реалізацію стартапу; гранти для ветеранів та членів їхніх сімей. Авторами розглянуто особливості кожної з цих програм, підкреслено, що основні вимоги до отримувачів грантів – відсутність підприємницької діяльності на тимчасово окупованих територіях і в рф, неналежність до підсанкційних осіб, відсутність процедур банкрутства та боргів перед держа-

вою. Найбільш затребуваними сферами, в яких працюватимуть грантоотримувачі, є оптова та роздрібна торгівля, ремонт автотранспортних засобів, тимчасове проживання та харчування, переробна промисловість, надання медичної та соціальної допомоги [6]

Яцко М. зв'язує процес отримання грантів з діяльністю громадських організацій, зауважує, що грант – це можливість здійснення фінансового забезпечення для виконання певного проєкту, який є пріоритетним для грантодавця та реалізація якого співпадає з метою діяльності громадської організації – грантоотримувача. А важливим елементом будь-яких фінансових відносин є контроль. Тому, для забезпечення недопущення зловживань з боку громадської організації є необхідним аудит грантових проєктів. Проведення такого аудиту забезпечить:

–для громадської організації: підвищення довіри до діяльності; контроль за фінансово-господарською діяльністю в частині виконання проєкту; виявлення можливих помилок з врахуванням людського фактору; можливість консультування у досвідчених фахівців з приводу особливостей законодавства чи дії міжнародних нормативно-правових актів;

–для грантодавця: підтвердження достовірності звітності з виконання проєкту; впевненість у ефективності витрачених грантових коштів та у досягненні мети проєкту; аналіз помилок та недоліків, що можуть бути зазначені у звіті та їх співставлення з міркуваннями громадської організації;

–для суспільства: ефективну ланку контролю в структурі перерозподілу фінансових ресурсів; впевненість у досягненні мети проєкту; підвищення довіри до діяльності громадських організацій, формування їх позитивного іміджу. [7]

Але, думка автора, що перевірка виконання грантового проєкту є аудитом спірна, адже не йдеться про аудит фінансової звітності грантоотримувача, а йдеться про окремий договір. Це скоріше – завдання з виконання з узгоджених процедур чи завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації за Міжнародними стандартами аудиту (надалі – МСА). [8]

Трохановський В.Д., Василюк М.М. розглядали діяльність внутрішнього аудиту в системі управління грантовою діяльністю закладів вищої освіти і визначили, що внутрішній аудит відіграє критичну роль у забезпе-



ченні прозорості та ефективності управління грантовими ресурсами в закладах вищої освіти, зокрема автори провели опитування представників Київського національного університету імені Тараса Шевченка, Національного університету «Львівська політехніка», Національного університету «Києво-Могилянська академія», Харківського національного університету імені В.Н. Каразіна, Одеського національного університету імені І.І. Мечникова щодо роботи підрозділів внутрішнього аудиту і узагальнили застосовані методології – COSO та ISO 31000, які демонструють значну популярність завдяки своїм універсальності та адаптивності. Однак, авторами у процесі аналізу виявлено кілька ключових проблем, включаючи недостатню прозорість, відсутність єдиних стандартів і низький рівень компетентності аудиторів. Ці проблеми можуть призвести до помилок у звітності, нецільового використання коштів та санкцій з боку донорів. Авторами рекомендовано впровадити стандартизацію аудиторських процедур, що дозволить покращити загальну ефективність контролю та забезпечить належний рівень прозорості при використанні грантових коштів. Важливо також зосередити увагу на підвищенні кваліфікації аудиторів та автоматизації процесів моніторингу для оперативного виявлення відхилень. [9]

Проте, проведений подальший аналіз планів діяльності підрозділів внутрішнього аудиту, що розміщені на офіційних сайтах згаданих закладів вищої освіти, свідчить що внутрішній аудит отриманих грантів не є предметом уваги внутрішніх аудиторів. [10,11,12,13] Де які сайти містять лише посилання на наявність підрозділів внутрішнього аудиту. [14, 15]

Отже, стан внутрішнього аудиту у закладах вищої освіти є набагато складніший, має більш розгалужену низку проблем (від організаційного, до методичного забезпечення, від кваліфікації кадрів, до прозорості звітування), ніж ті, що виявили дослідники [15] – Трохановський В.Д., Василюк М.М.

Фрунза С., Гавриш Г., Насипайко Д. розглядали проблеми функціонування систем внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в корпоративних підприємствах України в умовах воєнного стану. Авторками визначено основні виклики для бізнесу, спричинені збройною агресією, зокрема фізичне знищення активів, логістичні колапси, кадровий дефіцит та зростання безпекових ризиків, що

обумовлює необхідність трансформації контрольних функцій. Ними запропоновані концептуальні підходи до адаптації систем внутрішнього контролю та аудиту на стратегічному, методологічному та організаційному рівнях. Особливу увагу дослідники приділили класифікації воєнних ризиків, адаптації традиційних методів аудиту до дистанційного формату роботи та перспективам розвитку контрольних функцій на етапі посткризового відновлення економіки, включаючи ESG-трансформацію та цифровізацію аудиту. [16]

Костирко Р. акцентував увагу на зв'язку між внутрішнім і зовнішнім аудитом, визначивши ключову роль оцінки ефективності внутрішнього контролю під час аудиту фінансової звітності. [ 17]

Дослідження попередників свідчать, що внутрішній і зовнішній аудит мають на меті одну ціль – надання неупередженої якісної інформації користувачам звітності. Тому необхідно зосередити увагу науковців і практиків на досягненні цієї мети через тісну співпрацю, удосконалення організації, методології, методики (процедурного забезпечення) зовнішнього і внутрішнього аудиту.

**Метою статті** є обґрунтування пріоритетних напрямів розвитку теоретико-методичних положень аудиту звітності суб'єктів грантової діяльності відповідно до вимог МСА на підставі вдосконалення методичного інструментарію – зокрема, розроблення алгоритму оцінювання ризиків та типізації робочих документів аудитора, – що спрямовано на підвищення якості доказової бази, забезпечення об'єктивності оцінювання інформації та формування високого рівня впевненості у цільовому використанні ресурсів з боку внутрішніх і зовнішніх користувачів (донорів).

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Аудит грантів є визначальним інструментом незалежного оцінювання та стратегічного контролю в організації – грантоотримувачі, що спрямований на верифікацію цільового використання ресурсів упродовж життєвого циклу проекту та мінімізацію ризиків фінансових невідповідностей. Залежно від вимог грантодавця та специфіки фінансування, зовнішній контроль може здійснюватися у кількох правових та нормативних форматах. У випадках, коли грантодавець вимагає суцільної перевірки даних бухгалтерського обліку та показників фінансової або консолідованої звітності всієї юридичної особи, така процедура класифікується



як аудит фінансової звітності. Зазначена аудиторська перевірка регламентується Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 р. № 2258-VIII[18] і передбачає обов'язкове залучення суб'єктів аудиторської діяльності, які мають відповідне право на її проведення. Водночас у ситуаціях, коли аудит повного пакету фінансової звітності юридичної особи є недоцільним, донор може вимагати цільових перевірок безпосередньо грантового проекту на підставі Міжнародних стандартів управління якістю, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Найчастіше така практика передбачає виконання завдань з узгоджених процедур відповідно до Міжнародного стандарту супутніх послуг 4400 «Виконання завдання з узгоджених процедур» (МССП 4400), де аудитор не надає висновку про впевненість, а лише звітує про фактичні результати виконаних процедур щодо конкретних витрат гранту. Поряд із цим перевірка може здійснюватися у формі завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації, та виконуватися на підставі Міжнародного стандарту завдань з надання впевненості 3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації» (МСЗНВ 3000) [8].

Аналіз грантових договорів свідчить, що донор, або інша зацікавлена сторона за договором достатньо часто вимагають проведення саме аудиту фінансової звітності. Методологічною основою аудиту фінансової звітності є ризик – орієнтований підхід, що передбачає оцінку аудитором ризику суттєвого викривлення фінансової звітності та ризику невиявлення, які у сукупності формують загальний аудиторський ризик. Ризик суттєвого викривлення інтегрує у собі два компоненти: невід'ємний ризик та ризик контролю. Сутність цих ризиків розкриває Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 315 «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення» (надалі – МСА 315).

Невід'ємний ризик (надалі – НР) – це внутрішньогосподарський ризик, пов'язаний із специфікою діяльності суб'єкта господарювання, його господарських операцій, особливостями їх відображення у бухгалтерському обліку та узагальнення у фінансовій звітності, а також галузевими чи іншими факторами. У різних джерелах, крім МСА, цей ризик називають як властивий, притаманний або інгерентний.

Натомість ризик контролю (надалі – РК) – залежить від ефективності внутрішніх контрольних механізмів компанії. Функціонування дієвої системи внутрішнього контролю мінімізує ризик контролю та, відповідно, загальний ризик суттєвого викривлення. Це дозволяє аудитору модифікувати стратегію перевірки шляхом зменшення обсягу та інтенсивності аудиторських процедур по суті. Навпаки, неефективна система внутрішнього контролю призводить до зростання ризику суттєвого викривлення, що вимагатиме від аудитора розширення обсягів і деталізації аудиторських процедур задля зниження ризику невиявлення до прийнятної рівня. [8, 19]

Внутрішній контроль та внутрішній аудит тісно пов'язані із зовнішнім аудитом. МСА 315 зобов'язує зовнішнього аудитора сформулювати глибоке розуміння системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, а також функцій підрозділу внутрішнього аудиту (за його наявності). Інформація про стан системи внутрішнього контролю та функціонування внутрішнього аудиту є основою для ідентифікації та оцінювання ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності та на рівні тверджень. Тобто внутрішній контроль і внутрішній аудит є джерелами інформації, які впливають на оцінку невід'ємного ризику, ризику контролю, на формування подальшого процедурного забезпечення аудиту. Ідентифікація та оцінювання елементів системи внутрішнього контролю, включаючи функції внутрішнього аудиту, є основою для визначення рівня ризику контролю. Поєднання цього показника з оцінкою невід'ємного ризику формує загальний ризик суттєвого викривлення, що безпосередньо детермінує характер, час та обсяг подальших аудиторських процедур, спрямованих на збір достатніх і прийнятних аудиторських доказів. Поетапно процес оцінки ризиків зовнішнім аудитором та прийняття рішення про використання роботи внутрішнього аудиту представлено у таблиці 1.

Відповідно до вимог МСА 315, обов'язковим елементом оцінювання ризиків є застосування процедури запитів для з'ясування стану системи внутрішнього контролю та функціонування підрозділу внутрішнього аудиту, що узгоджується з положеннями Додатка 4 до цього стандарту («Міркування для розуміння функцій внутрішнього аудиту суб'єкта господарювання», параграфи 3–6).

Таблиця 1 – Процес оцінки ризиків зовнішнім аудитором та прийняття рішення про використання роботи внутрішнього аудиту (МСА 315 і МСА 610)

№	Етап	Сутність дій зовнішнього аудитора
1	Прийняття клієнта та завдання	Оцінка спроможності виконати завдання, оцінка незалежності
2	Оцінка ризиків за МСА 315	1). Оцінка НР 2). Оцінка РК: Оцінка діяльності внутрішнього аудиту та ефективності внутрішніх контролів Інформація про недоліки та сильні сторони контролів 3). Загальна оцінка аудиторського ризику
3	Планування подальших аудиторських процедур у відповідь на оцінені ризики, зокрема прийняття рішення про застосування роботи внутрішніх аудиторів в якості аудиторських доказів чи прямої допомоги	Прийняття рішення про залучення внутрішніх аудиторів до процесу аудиту фінансової звітності, що здійснює зовнішній аудитор
4	Збір і оцінка аудиторських доказів, формування звіту незалежного аудитора щодо фінансової звітності	Застосовуються в тому числі докази, що отримані через використання роботи внутрішнього аудиту

Джерело: розроблено авторами

Запити зовнішнім аудитором формуються незалежно від його намірів щодо подальшого використання результатів роботи служби внутрішнього аудиту з метою зміни характеру, строків виконання або оптимізації обсягу запланованих аудиторських процедур. Особливе значення має ознайомлення зі звітністю підрозділу внутрішнього аудиту.

На основі вивчення та систематизації отриманих звітів зовнішній аудитор має оцінити ступінь відповідності діяльності внутрішніх аудиторів систематизованому та дисциплінованому підходу. Приклад тестування регламентів відділу внутрішнього аудиту систематизовано й представлено, як робочий документ зовнішнього аудитора в таблиці 2.

Таблиця 2 – Робочий документ зовнішнього аудитора «Тестування регламентів відділу внутрішнього аудиту»

№	Питання для оцінки	Сутність процедури оцінки відповідей
1	Цілі та обсяг роботи відділу внутрішнього аудиту, характер його обов'язків та його статус, у тому числі повноваження та підпорядкованість	Інспектування документів, що визначають порядок роботи підрозділу внутрішнього аудиту. Визначення того, чи є предметом уваги підрозділу внутрішнього аудиту оцінка економічності, ефективності та результативності операцій, і чи може в цьому випадку робота внутрішнього аудитора бути безпосередньо пов'язана зі складанням фінансової звітності організації. Виконання процедур та оцінка їх результатів направлені на визначення прийнятності дій внутрішнього аудиту для цілей аудиту фінансової звітності
2	Обов'язки служби внутрішнього аудиту	
3	Надання інформації для розуміння діяльності організації та її оточення, застосовуваної концепції підготовки фінансової звітності та системи внутрішнього контролю організації	Інспектування документів про стратегію і планування роботи відділу внутрішнього аудиту, а також звітів, що підготовлені для керівництва або осіб, наділених найвищими керівними повноваженнями, з описом результатів перевірок.
4	Розгляд функції внутрішнього аудиту в розумінні середовища контролю	Розгляд дій керівництва у відповідь на висновки та рекомендації відділу внутрішнього аудиту щодо виявлених недоліків контролю, які впливають на підготовку фінансової звітності
5	Моніторинг системи внутрішнього контролю	

Джерело: розроблено авторами



У разі якщо зовнішній аудитор оцінює систему внутрішнього контролю клієнта, як дієву, роботу відділу внутрішнього аудиту такою, що має відношення до процесу фінансового звітування, він може прийняти рішення про використання роботи внутрішнього аудиту, як пряму допомогу або в якості аудиторських доказів, і застосовує МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів» (надалі – МСА 610). Цей стандарт регламентує умови та порядок використання напрацювань внутрішніх аудиторів, залучення їх до виконання процедур прямої допомоги, а також визначає критерії оцінювання їхньої об'єктивності, професійної компетентності та якості роботи. Довіра до системи

внутрішнього контролю та діяльності підрозділу внутрішнього аудиту, зокрема його участі у заходах контролю щодо підготовки фінансової звітності, є підставою для зміни характеру й скорочення обсягу подальших аудиторських процедур у відповідь на оцінені ризики. Водночас МСА 610 дозволяє залучення внутрішніх аудиторів для надання прямої допомоги виключно під безпосереднім керівництвом, наглядом зовнішнього аудитора та за умови обов'язкового дотримання процедур управління якістю аудиту.

Порівняння МСА 315 і МСА 610 в частині оцінки підрозділу внутрішнього аудиту представлено у таблиці 3.

Таблиця 3 – Взаємозв'язок між стандартами МСА 315 і МСА 610 щодо оцінки внутрішнього аудиту

Елемент	МСА 315	МСА 610
Мета	Ідентифікація і оцінка ризиків суттєвого викривлення в наслідок шахрайства або помилки на рівні фінансової звітності і на рівні тверджень	Визначення того, чи можна застосувати роботу відділу внутрішнього аудиту /внутрішніх аудиторів або їх пряму допомогу; чи є така робота достатньою для цілей аудиту
Фокус	Регламентация внутрішнього контролю і його компоненти	Результати роботи внутрішнього аудитора
Роль внутрішнього аудиту	Джерело інформації про існуючі контроли	Джерело аудиторських доказів
Результат	Оцінка ризиків і планування дії у відповідь на оцінені ризики	Коригування характеру, обсягу, часу проведення процедур зовнішнього аудитора
Зв'язок	Дає розуміння системи внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту	Підґрунття, докази для формування думки зовнішнього аудитора

Джерело: розроблено авторами

Узагальнена оцінка роботи внутрішнього аудитора представлена розробленому робочому документі, таблиця 4.

В якості аудиторських доказів зовнішній аудитор може використати результати таких процедур, виконаних підрозділом внутрішнього аудиту:

- тестування заходів контролю та оцінювання їхньої ефективності;

- процедури по суті, зокрема аналітичні процедури, що потребують обмеженого судження;

- спостереження за реалізацією контрольних заходів, зокрема за проведенням інвентаризації активів, а також процедурами контролю в межах функціонування системи «клієнт-банк» та загальної інформаційної системи суб'єкта господарювання;

- тестування відповідності діяльності суб'єкта господарювання вимогам законодавства й регуляторних актів, зокрема у сфері оподаткування.

Практична цінність розробленого робочого документа полягає у його універсальності, оскільки він забезпечує дотримання вимог МСА 610, сприяє мінімізації аудиторського ризику, уніфікує підхід до оцінювання системи внутрішнього аудиту, надає чітке обґрунтування для внутрішніх перевірок якості на рівні конкретного завдання й підтверджує позицію зовнішнього аудитора у разі виникнення розбіжностей у судженнях щодо достатності та прийнятності отриманих доказів.



Таблиця 4 – Робочий документ «Оцінка роботи внутрішнього аудитора»

Питання для розгляду	Результат розгляду	Примітки
Оцінка відділу внутрішнього аудиту	– описати обсяг, в якому організаційний статус і відповідні політики та процедури відділу внутрішнього аудиту підтверджують об'єктивність внутрішніх аудиторів; – надати письмові результати оцінки рівня компетентності відділу внутрішнього аудиту – описати чи застосовує відділ внутрішнього аудиту систематичний і дисциплінований підхід, включаючи контроль якості	<i>Увага!!!</i> Зовнішній аудитор не повинен використовувати роботу відділу внутрішнього аудиту, якщо він визначає, що: – організаційний статус і відповідні політики та процедури відділу внутрішнього аудиту недостатньо сприяють об'єктивності внутрішніх аудиторів; – відділ не має достатньої компетентності; або – відділ не застосовується систематичний і дисциплінований підходи, включаючи контроль якості
Звіти відділу внутрішнього аудиту, пов'язані з роботою відділу:	- описати чи належно спланована і виконана робота відділу внутрішнього аудиту, чи належно здійснювався нагляд, перегляд і документування процедур; – описати чи отримані прийнятні докази у достатньому обсязі, які дають змогу стверджувати, що відділ внутрішнього аудиту дійшов обґрунтованих висновків; – описати чи є прийнятними висновки, яких дійшли внутрішні аудитори за конкретних обставин, і чи відповідають звіти, складені відділом внутрішнього аудиту, результатам виконаної роботи	
Оцінка значущості загроз об'єктивності внутрішніх аудиторів	Розгляд інтересів і зав'язків, які можуть створити загрозу об'єктивності внутрішніх аудиторів	
Висновок зовнішнього аудитора щодо прийнятності використання роботи підрозділу внутрішнього аудиту: <i>вказується характер і обсяг аудиторських процедур внутрішнього аудитора, рішення щодо залучення його прямої допомоги</i> П.І.Б. відповідальної особи, підпис, дата		

Джерело: розроблено авторами

**Висновки та перспективи подальших досліджень** Внутрішній аудит в межах грантових проєктів забезпечує безперервний моніторинг операційної діяльності, що дозволяє своєчасно ідентифікувати ризики та нівелювати відхилення на етапі, що передусе формуванню фінансової звітності для донорів. Зовнішній аудит є інструментом незалежного оцінювання, спрямованим на підтвердження

обґрунтованості фінансових показників та верифікацію прозорості використання ресурсів перед донорами. Доведено, що координація взаємодії між внутрішнім і зовнішнім аудитом дозволяє враховувати результати функціонування системи внутрішнього контролю, унаслідок чого досягається оптимізація часових та вартісних витрат на проведення перевірки, підвищується рівень





інституційної відповідальності й створюються передумови для зміцнення ділової репутації а також зростає інвестиційна привабливість організації для майбутніх грантодавців. Розроблені авторські робочі документи зовнішнього аудитора щодо тестування регламентів відділу внутрішнього аудиту, для оцінки діяльності внутрішнього аудиту, сприяють уніфікації аудиторських процедур та зменшенню аудиторського ризику до прийняттого рівня. Завдяки системній інтеграції внутрішнього й зовнішнього контролю аудит перестає бути формальною вимогою й перетворюється на дієвий інструмент розвитку суб'єктів господарювання, що зміцнює довіру міжнародних та вітчизняних донорів і забезпечує ефективне управління грантовими ресурсами.

### Перелік використаних джерел

1. Кобеля-Звір М., Вовчак О., Гранти USAID для організації із розвитку підприємництва в Україні в умовах війни *Modern engineering and innovative technologies* Issue 29 / Part 2, p. 94-100. <https://doi.org/10.30890/2567-5273.2023-29-02-051>
2. Мателешко, Ю. (2024). Агентство США з міжнародного розвитку: стратегія та напрями діяльності в Україні (1992–2024). *Науково-теоретичний альманах Грані*, 27(3), 68-74. <https://doi.org/10.15421/172452>
3. «Робота: гранти від держави на відкриття чи розвиток бізнесу. Міністерство економіки України. URL: <https://www.me.gov.ua/Documents/Detail?lang=uk-UA&id=94321ef8-1418-479ca69ff3d0fdb8b977&title=RobotaGrantiVidDerzhaviNaVidkrittiaChiRozvitokBiznesu> (дата звернення 20.02.2026 р.)
4. Гранти в Україні 2026: Повний гід для бізнесу, некомерційних організацій та стартапів URL: <https://csodigital.org/granty-v-ukraini-2026> (дата звернення: 22.04.2026)
5. Office of Inspector General Audits URL: <https://oig.usaid.gov/our-work/audits-memos> (дата звернення: 26.04.2026)
6. Мотузка О., Пархоменко В. Державна підтримка грантової діяльності в Україні. *Статистика України*, 2023, № 3-4, С. 128-137. [https://doi.org/10.31767/su.3-4\(102-103\)2023.03-04.11](https://doi.org/10.31767/su.3-4(102-103)2023.03-04.11)
7. Яцко М. Аудит грантів – важлива складова у досягненні мети проєкту URL: <https://r-k.org.ua/audyt-hrantiv-vazhlyva-skladova-u-dosyahnenni-mety-proektu/> (дата звернення: 20.04.2026)
8. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. IAASB. 2021. Ч. I–III. URL: [https://www.mof.gov.ua/uk/international\\_quality\\_control\\_standards\\_quality\\_management\\_audit\\_review\\_other\\_assurance\\_and\\_related\\_services-779](https://www.mof.gov.ua/uk/international_quality_control_standards_quality_management_audit_review_other_assurance_and_related_services-779) (дата звернення: 20.04.2026)
9. Трохановський В.Д., Василюк М.М. Внутрішній аудит в системі управління грантовою діяльністю закладів вищої освіти Ефективна економіка. 2024. № 10. DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2024.10.18>
10. Київський національний університет імені Тараса Шевченка. План діяльності з внутрішнього аудиту на 2023 – 2023 роки URL: <https://knu.ua/pdfs/departments/ica/Internal-audit-activity-plan-2023-2025.pdf> (дата звернення: 22.04.2026)
11. Київський національний університет імені Тараса Шевченка. План діяльності з внутрішнього аудиту на 2026 – 2028 роки URL: <https://knu.ua/pdfs/departments/ica/Internal-audit-activity-plan-2026-2028.PDF> (дата звернення: 22.04.2026)
12. Операційний план діяльності з внутрішнього аудиту на 2026 рік Національний університет «Львівська політехніка» URL: <https://lpnu.ua/sites/default/files/2025/pages/33787/operaciyuniy-plan-2026.pdf> (дата звернення: 26.04.2026)
13. Національний університет «Львівська політехніка» Стратегічний план діяльності з внутрішнього аудиту на 2026 – 2028 роки URL: <https://lpnu.ua/sites/default/files/2025/pages/33787/strategichniy-plan-2026-2028.pdf> (дата звернення: 22.04.2026)
14. Відділ внутрішнього аудиту Одеського національного університету імені І.І. Мечникова URL: <https://onu.edu.ua/uk/viddil-vnutrishnoho-audytu> 2 (дата звернення: 22.04.2026)
15. Порядок проведення внутрішніх аудитів системи управління якістю та здійснення коригувальних і запобіжних дій у Харківському національному університеті

імені В. Н. Каразіна URL: [https://karazin.ua/storage/documents/309\\_REEa vGiG7y3cTqc5gzvsN17q5.pdf](https://karazin.ua/storage/documents/309_REEa vGiG7y3cTqc5gzvsN17q5.pdf) (дата звернення: 22.04.2026)

16. Фрунза С., Гавриш Г., Насипайко Д. Удосконалення системи внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту на корпоративних підприємствах в умовах воєнної та посткризової економіки Економіка та суспільство 2026 № 84. <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2026-84-97>

17. Костирко Р. Комплексна оцінка ризику в аудиті фінансової звітності: методичні аспекти та забезпечення якості Економіка та суспільство 2025 № 76. <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2025-76-47>

18. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258 – VIII. станом на 26.12.2025 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (дата звернення: 26.04.2026)

19. Лубенченко О. Е., Корінько М. Д. Застосування Міжнародного стандарту аудиту 315 «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища» в аудиторській практиці. Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту: зб. наук. пр. 2021. № 3-4. С. 51-63. <https://doi.org/10.31767/nasoa.3-4-2021.06>

## References

1. Kobelia-Zvir M., Vovchak O. (2023). Hranty USAID dlia orhanizatsii iz rozvytku pidpriemnytstva v Ukraini v umovakh viiny Modern engineering and innovative technologies, Issue 29 / Part 2, p. 94-100. <https://doi.org/10.30890/2567-5273.2023-29-02-051> [In Ukrainian].

2. Mateleshko, Yu. (2024). Ahentstvo SSHa z mizhnarodnoho rozvytku: stratehiia ta napriamy diialnosti v Ukraini (1992–2024). Naukovo-teoretychnyi almanakh Hrani, 27(3), 68-74. <https://doi.org/10.15421/172452> (Access data: 26.04.2026) [In Ukrainian].

3. yeRobota: hranty vid derzhavy na vidkryttia chy rozvytok biznesu. Ministerstvo ekonomiky Ukrainy. Retrieved from: [https://www.me.gov.ua/Documents/Detail?lang=uk-UA&id=94321ef8-1418-479c-a69ff3d0fdb8b977&title=Robota-](https://www.me.gov.ua/Documents/Detail?lang=uk-UA&id=94321ef8-1418-479c-a69ff3d0fdb8b977&title=Robota-GrantiVidDerzhaviNaVidkryttiaChiRozvitok-) GrantiVidDerzhaviNaVidkryttiaChiRozvitok-

Biznesu (Access data: 26.04.2026) [In Ukrainian].

4. Hranty v Ukraini 2026: Povnyi hid dlia biznesu, nekomertsiiynkh orhanizatsii ta startapiv. Retrieved from: <https://csodigital.org/granty-v-ukraini-2026> (Access data: 26.04.2026) [In Ukrainian].

5. Office of Inspector General Audits. Retrieved from: <https://oig.usaid.gov/our-work/audits-memos> (Access data: 26.04.2026)

6. Motuzka O., Parkhomenko V. (2023). Derzhavna pidtrymka hrantovoi diialnosti v Ukraini Statystyka Ukrainy, № 3-4, s.128-137 [https://doi.org/10.31767/su.3-4\(102-103\)2023.03-04.11](https://doi.org/10.31767/su.3-4(102-103)2023.03-04.11) [In Ukrainian].

7. Yatsko M. Audyt hrantiv – vazhlyva skladova u dosiahneni mety proiektu Retrieved from: <https://r-k.org.ua/audyt-hrantiv-vazhlyva-skladova-u-dosyahnenni-mety-proiektu/> (Access data: 26.04.2026) [In Ukrainian].

8. Mizhnarodni standarty kontroliu yakosti, audytu, ohliadu, inshoho nadannia vpevnenosti ta suputnikh posluh. IAASB. 2021. Ch. I–III. Retrieved from: [https://www.mof.gov.ua/uk/international\\_quality\\_control\\_standards\\_quality\\_management\\_audit\\_review\\_other\\_assurance\\_and\\_related\\_services-779](https://www.mof.gov.ua/uk/international_quality_control_standards_quality_management_audit_review_other_assurance_and_related_services-779) (Access data: 26.04.2026) [In Ukrainian].

9. Trokhanovskyi V.D., Vasyliuk M.M. (2024). Vnutrishnii audyt v systemi upravlinnia hrantovoiu diialnistiu zakladiv vyshchoi osvity Efektyvna ekonomika, 10. <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2024.10.18> [In Ukrainian].

10. Kyivskiy natsionalnyi universytet imeni Tarasa Shevchenka. Plan diialnosti z vnutrishnoho audytu na 2023 – 2023 roky. Retrieved from: <https://knu.ua/pdfs/departments/ica/Internal-audit-activity-plan-2023-2025.pdf> (Access data: 26.04.2026) [In Ukrainian].

11. Kyivskiy natsionalnyi universytet imeni Tarasa Shevchenka. Plan diialnosti z vnutrishnoho audytu na 2026 – 2028 roky. Retrieved from: <https://knu.ua/pdfs/departments/ica/Internal-audit-activity-plan-2026-2028.PDF> (Access data: 26.04.2026) [In Ukrainian].

12. Operatsiyniy plan diialnosti z vnutrishnoho audytu na 2026 rik Natsionalnyi universytet «Lvivska politekhnik». Retrieved from: <https://lpnu.ua/sites/default/files/2025/pages/33787/operaciyniy-plan-2026.pdf> (Access data: 26.04.2026) [In Ukrainian].





13. Natsionalnyi universytet «Lvivska politekhnika» Stratehichnyi plan diialnosti z vnutrishnoho audytu na 2026 – 2028 roky. Retrieved from: <https://lpnu.ua/sites/default/files/2025/pages/33787/strategichniy-plan-2026-2028.pdf> (Access data: 26.04.2026) [In Ukrainian].

14. Viddil vnutrishnoho audytu Odeskoho natsionalnoho universytetu imeni I.I.Mechnykova Retrieved from: <https://onu.edu.ua/uk/viddil-vnutrishnoho-audytu-2> (Access data: 26.04.2026) [In Ukrainian].

15. Poriadok provedennia vnutrishnikh audytiv systemy upravlinnia yakistiu ta zdiisnennia koryhuvalnykh i zapobizhnykh dii u Kharkivskomu natsionalnomu universyteti imeni V. N. Karazina. Retrieved from: [https://karazin.ua/storage/documents/309\\_REEa vGiG7y3cTqc5gzvsNl7q5.pdf](https://karazin.ua/storage/documents/309_REEa vGiG7y3cTqc5gzvsNl7q5.pdf) (Access data: 26.04.2026) [In Ukrainian].

16. Frunza S., Havrysh H., Nasypaiko D. (2026). Udoskonalennia systemy vnutrishnoho kontroliu ta vnutrishnoho audytu na korporatyvnykh pidpriemstvakh v umovakh voiennoi ta postkryzovoi ekonomiky *Ekonomika ta suspilstvo*, 84. <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2026-84-97> [In Ukrainian].

---

**Стаття надійшла до редакції :** 19.05.2026 р.  
**Стаття прийнята до друку:** 10.06.2026 р.

17. Kostyrko R. (2025). Kompleksna otsinka ryzyku v audyti finansovoi zvitnosti: metodychni aspekty ta zabezpechennia yakosti *Ekonomika ta suspilstvo*, 76. <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2025-76-47> [In Ukrainian].

18. Pro audyt finansovoi zvitnosti ta audytorsku diialnist: Zakon Ukrainy vid 21.12.2017 r. № 2258 – VIII. stanom na 26.12.2025 r. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (Access data: 26.04.2026) [In Ukrainian].

19. Lubenchenko O. E., Korinko M. D. (2021). Zastosuvannia Mizhnarodnoho standartu audytu 315 «Identyfikatsiia ta otsiniuvannia ryzykiv suttievoho vykryvlennia cherez rozuminnia subiekta hospodariuvannia i yoho seredovyshcha» v audytorskii praktytsi. *Naukovyi visnyk Natsionalnoi akademii statystyky, obliku ta audytu: zb. nauk. pr.*, 3-4. S. 51-63. <https://doi.org/10.31767/nasoa.3-4-2021.06> [In Ukrainian].

---

**Стаття опублікована:** 30.06.2026 р.

---

**Бібліографічний опис для цитування :**

Лубенченко О. Е., Костирко Р. О. Аудит грантів: точки дотику внутрішнього та зовнішнього аудиту. *Часопис економічних реформ*. 2026. № 2(62). С. 39–50.

---