



МІНІСТЕРСТВО  
ФІНАНСІВ  
УКРАЇНИ

# ІНСТРУМЕНТАРІЙ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

(посібник для внутрішніх аудиторів державного сектору)



# ЗМІСТ



## 4 Передмова

## 5 Аудиторські методи, прийоми, процедури

*У цьому розділі розкрито: визначення понять «метод», «прийом», «аудиторська процедура» у внутрішньому аудиті; роль аналітичних процедур для якісного й ефективного планування та виконання аудиторського завдання.*

## 12 Опис і аналіз процесів. Побудова блок-схем

*У цьому розділі розкрито: суть процесного підходу до управління; переваги опису процесу для внутрішнього аудитора; етапи опису процесу; правила побудови блок-схем; техніки аналізу процесу: SWOT – аналіз та бенчмаркінг.*

## 21 Тестування й оцінка ефективності заходів контролю

*У цьому розділі розкрито: етапи процесу тестування й оцінки ефективності заходів контролю; поняття «дизайн заходу контролю»; методологія проведення оцінки дизайну заходу контролю та фактичного стану його виконання; вибірка при тестуванні заходів контролю; оцінка результатів тестування.*

## 33 Аналіз причинно-наслідкових зв'язків

*У цьому розділі розкрито: для чого під час проведення внутрішнього аудиту проводиться аналіз причинно-наслідкових зв'язків; інструменти аналізу причинно-наслідкових зв'язків («Мозковий штурм», «П'ять «Чому?», «Діаграма Ісікави», «Діаграма «краватка-метелик», «Діаграма Парето»); зв'язок причинно-наслідкового аналізу і наданих рекомендацій.*

## 48 Список використаної літератури

## 50 Додатки

## ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ СКОРОЧЕНЬ



**Стандарти** – Стандарти внутрішнього аудиту, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 04.10.2011 № 1247 та зареєстровані в Мін’юсті 20.10.2011 за № 1219/19957 (у редакції наказу Мінфіну від 14.08.2019 № 344, зареєстрованого в Мін’юсті 27.08.2019 за № 975/33946)

**Державний орган** - міністерство, інший центральний орган виконавчої влади, Рада міністрів Автономної Республіки Крим, обласна, Київська та Севастопольська міські державні адміністрації, інший головний розпорядник коштів державного бюджету

**Установа** - державний орган, його територіальні органи та бюджетні установи, які належать до сфери його управління

**Інструментарій** – сукупність методів, прийомів, процедур, технік і інструментів аналізу

**ЦПГ** – Центральний підрозділ гармонізації

## ПЕРЕДМОВА



Сьогодні внутрішній аудит для підтвердження своєї цінності для установи потребує переходу на якісно новий рівень. Керівництво очікує від підрозділів внутрішнього аудиту дій на випередження у розбудові потенціалу установ за рахунок аналітичних висновків і конструктивних рекомендацій. Не секрет, що, внутрішній аудит додає вартості установі, в першу чергу, коли орієнтований на попередження негативних подій, забезпечуючи при цьому об'єктивне підтвердження достовірності інформації і надаючи уявлення про результативність та ефективність процесів управління ризиками, внутрішнього контролю та системи управління.

При цьому цінність та довіра до внутрішнього аудиту збільшуються, коли внутрішні аудитори є проактивними, а їхні оцінки містять нові погляди та враховують майбутні ризики. Тому сьогодні ефективність внутрішнього аудитора визначається не швидкістю оперування величезними масивами інформації, зібраної «вручну», а здатністю критично мислити, застосовувати інноваційні ідеї та вчасно виявляти ризики, пропонувати ефективні шляхи вирішення наявних проблем.

Наразі чимраз частіше вміння застосовувати інструменти і техніки внутрішнього аудиту стає визначальним фактором успішного проведення внутрішнього аудиту. Адже професійні навички з інструментарію допомагають внутрішньому аудитору зібрати надійну та повну інформацію, забезпечити належну доказову базу, сформулювати висновки і рекомендації, які сприятимуть удосконаленню діяльності установи. І саме базові знання з методів, прийомів і аудиторських процедур покликаний передати посібник «Інструментарій внутрішнього аудиту», який зібрав в собі приклади досить простих інструментів і технік, що можуть застосовуватися внутрішніми аудиторами без спеціальних знань.

Перед формуванням цього посібника було проведено опитування серед працівників підрозділів внутрішнього аудиту державних органів з метою встановлення пріоритетів щодо його наповнення. За результатами опитування визначено ключові тематики, які найбільш зацікавили внутрішніх аудиторів. Водночас цей посібник коротко відображає суть інструментів та алгоритми їх застосування, а для більш детального ознайомлення з методикою використання цих інструментів можна вивчити додаткову літературу, яка наразі є доступною в інтернет-ресурсах. У будь-якому випадку регулярний досвід використання цих інструментів є важливим, і з часом вони стануть частиною роботи кожного внутрішнього аудитора.

## АУДИТОРСЬКІ МЕТОДИ, ПРИЙОМИ І ПРОЦЕДУРИ



**В**имоги як українських, так і міжнародних стандартів внутрішнього аудиту передбачають під час проведення внутрішнього аудиту застосування різних методів, методичних прийомів та процедур, які внутрішній аудитор обирає самостійно. Їх вибір залежить від багатьох факторів, зокрема: від об'єкта внутрішнього аудиту; цілей, яких необхідно досягти, виконавши аудиторське завдання; професійних навичок внутрішнього аудитора; наявних даних тощо.

У працях українських і зарубіжних науковців достатньо велика увага приділяється вивченню аудиторських методів, прийомів і процедур. Проте на сьогодні відсутні єдині підходи щодо визначення понять методу, його складових елементів - прийомів аудиту та аудиторських процедур. Тому на практиці досить часто вітчизняні та зарубіжні фахівці не відрізняють методи від прийомів внутрішнього аудиту, а їх, своєю чергою, від аудиторських процедур, вважаючи, що це одне й те саме. Розглянемо один із підходів визначення цих понять.

Слово «*метод*» походить від грецького - дослідження. Тому метод будь-якої науки свідчить про те, яким чином, із застосуванням яких прийомів і процедур досліджуються об'єкти.

*Метод у внутрішньому аудиті* доцільно розглядати як сукупність прийомів, за допомогою яких досліджується стан об'єкта внутрішнього аудиту, щодо якого проводиться аудит. Під «*аудиторським прийомом*» розуміють спосіб здійснення окремої аудиторської дії.



### п.2 Глава 6 Стандарт 10 «Виконання аудиторського завдання» Розділ III Стандартів

Працівники підрозділу внутрішнього аудиту самостійно визначають методи, методичні прийоми та процедури збору аудиторських доказів, аналізу та оцінки зібраних даних залежно від об'єкта, цілей і питань внутрішнього аудиту та відповідно до вимог внутрішніх документів з питань внутрішнього аудиту.

### п. 7 Глав 6 Стандарт 11 «Документування перебігу та результатів внутрішнього аудиту» Розділ III Стандартів

Висновки в аудиторському звіті містять обґрунтовані підсумки за результатами аналізу та оцінки зібраних даних відповідно до питань внутрішнього аудиту.

Під час проведення внутрішнього аудиту внутрішній аудитор застосовує різні методичні прийоми. Основні з них відображено в таблиці 1:

**Таблиця 1**

**Методичні прийоми, які застосовуються у внутрішньому аудиті**

№ п/п	Назва методичного прийому	Суть методичного прийому
1	<b>Вивчення</b>	Дослідження записів документів, матеріальних активів. Дає змогу отримати докази різного ступеню достовірності, що залежить від їх суті і джерел.
2	<b>Спостереження</b>	Візуальний нагляд за ходом виконання операцій і процедур з метою визначення фактичного способу їх виконання. Широко застосовується при дослідженні внутрішнім аудитором системи внутрішнього контролю.
3	<b>Опитування</b>	Пошук офіційних і неофіційних доказів в усній та письмовій формі у відповідальних за діяльність осіб. Може здійснюватися шляхом проведення інтерв'ю та анкетування.
4	<b>Підтвердження</b>	Отримання аудитором у письмовій формі відповіді для підтвердження вже наявної інформації.
5	<b>Підрахунок</b>	Перевірка арифметичної точності записів.
6	<b>Аналітичний огляд</b>	Вивчення важливих коефіцієнтів, тенденцій та інших даних, що характеризують стан об'єкта внутрішнього аудиту.

Крім того в аудиті використовуються і загальнонаукові методи. Найбільш загальним науковим методом є діалектичний метод. В його межах використовуються методи: індукції та дедукції, аналізу, синтезу, аналогії, моделювання, абстрагування, узагальнення тощо.

Специфікою використання загальнонаукових методів є можливість їх застосування на будь-якому етапі внутрішнього аудиту. Адже діяльність аудитора - це розумова діяльність, яка полягає у постійному аналізі та порівнянні однієї величини чи показника, що досліджується, з іншими для встановлення об'єктивності. Наприклад, на етапі планування аудиторського завдання під час дослідження документів щодо об'єкта внутрішнього аудиту здійснюється низка таких логічних операцій як аналіз і синтез, абстрагування і

узагальнення, аналогія тощо. Крім того, отримані в процесі дослідження результати на будь-якому з етапів внутрішнього аудиту вимагають певної систематизації, формування об'єктивних і повних висновків, що досягається за допомогою узагальнення.

Тепер розглянемо, що являють собою аудиторські процедури.

Слово **«процедура»** (походить від слова *procedo* – проходжу, походжу) означає проведення тих чи інших дій для виконання даної роботи або досягнення певних цілей.

Під **аудиторською процедурою** слід розуміти певний порядок дій аудитора для отримання результатів на певному етапі внутрішнього аудиту.

З методологічної точки зору аудиторські процедури слід розглядати як певні дії внутрішнього аудитора, які ґрунтуються на ефективному застосуванні існуючих методів і прийомів аудиту або їх комбінацій, а також методів раціональної організації діяльності внутрішнього аудиту. Тому значення аудиторських процедур у процесі проведення внутрішнього аудиту важко переоцінити.

На практиці розрізняють декілька видів аудиторських процедур, а саме:

1) **тести заходів контролю** – проводяться внутрішнім аудитором з метою оцінки відповідності організації і ефективності функціонування системи внутрішнього контролю (методологія проведення такої аудиторської процедури буде детально представлена в наступному з розділів);

2) **процедури перевірки по суті** – проводяться з метою отримання аудиторських доказів суттєвих викривлень операцій.

Ці процедури проводяться в наступних формах:

- **детальні тести** - дозволяють оцінити правильність відображення операцій. Їх проведення в основному забезпечується шляхом документальної та фактичної перевірки;

- **аналітичні процедури** - являють собою аналіз і оцінку отриманої аудитором інформації, на основі яких формулюються в аудиторському звіті висновки.

Також в залежності від етапу здійснення внутрішнього аудиту аудиторські процедури можна розділити на наступні групи:

- 1) процедури планування;
- 2) процедури збору даних;
- 3) процедури документування (процесів, систем);



Під «даними» розуміється широка різноманітність як елементів процесів, так і результатів функціонування і взаємодії процесів.

Термін «дані» використовується ще й тому, що в більшості аналітичних процедур використовуються цифрові показники.

- 4) процедури тестування;
- 5) процедури оцінки;
- 6) процедури формування висновків і результатів;
- 7) процедури підготовки звіту.



*Доцільність застосування тих чи інших методів, проведення аудиторських процедур має визначатися з урахуванням наступних факторів:*

- наскільки обраний метод аудиту дозволяє досягти цілей, встановлених на даному етапі проведення внутрішнього аудиту;
- наявність у внутрішнього аудитора достатніх навиків і досвіду для застосування обраного методу;
- доступність матеріалів, а також на скільки їх якість дозволяє застосувати обраний метод аудиту;
- чи є застосування обраної методики економічно виправданим (ефект від її застосування має перевищувати необхідні затрати та зусилля);
- чи буде забезпечена достовірність висновку, отриманого за результатами застосування даного методу аудиту.

### **Аналітичні процедури**

Аналітичні процедури - це один із видів тестування. Основне призначення аналітичних процедур полягає у виявленні закономірностей в динаміці однорідних даних, а також у встановленні закономірностей в динаміці взаємодії різнорідних даних. На відміну від детального тестування результати виконання аналітичних процедур не дають однозначного висновку щодо предмета тестування. Тому що отримані результати можна інтерпретувати різним чином, залежно від контексту.

Аналітичні процедури аудитори проводять протягом усього процесу аудиту, що дозволяє підвищити його якість і скоротити витрати праці. У період досліджень їх можна виконувати, поєднуючи з іншими аудиторськими процедурами. У виконання аналітичних процедур входять: визначення мети процедури, вибір методу процедури, безпосереднє проведення процедури й аналіз результатів.

Під час виконання аналітичних процедур активно використовується графічне представлення результатів аналізу, наприклад, діаграми і графіки.

Існує декілька ситуацій, в яких доцільно застосовувати аналітичні процедури:

- 1) виявлення можливих ризиків на етапі планування аудиторського завдання;
- 2) аналіз загального стану процесу;
- 3) визначення «вузьких місць» для детального тестування;



- 4) виявлення тенденцій;
- 5) демонстрація впливу виявлених недоліків.

*Використання аналітичних процедур на етапі планування.* Досить часто на етапі планування аудиторського завдання внутрішній аудитор має обмежену інформацію про об'єкт внутрішнього аудиту, особливо, якщо цей об'єкт раніше не підпадав під пильне око підрозділу внутрішнього аудиту. Можливості проведення аналітичних процедур напряду залежать від характеристик інформації, яка є на етапі планування. В більшості випадків найбільш доступною виявляється інформація із системи бухгалтерського обліку щодо об'єкта внутрішнього аудиту. Якщо в установі використовуються ІТ-системи, то це дасть можливість проаналізувати не лише бухгалтерські дані, а й забезпечить доступ до інших даних щодо процесів.

*Використання аналітичних процедур для виявлення тенденцій.* Досить часто під час проведення внутрішнього аудиту необхідно визначити тенденцію того чи іншого показника чи явища або групи показників чи явищ. Для цього саме і призначені аналітичні процедури. Результати виявлених тенденцій можуть по різному використовуватися. Наприклад, встановлення причинно-наслідкових зв'язків при дослідженні процесу. Навіть, якщо внутрішній аудитор проводить аналітичну процедуру для кращого розуміння ситуації, це вже позитивно відобразиться на результатах його роботи.

*Використання аналітичних процедур для аналізу загального стану процесу.* Аналітичні процедури є основним інструментом здійснення аналізу стану процесу або частини процесу. Дуже часто необхідність такого аналізу виникає у зв'язку з відсутністю регламентації досліджуваного процесу. Тому внутрішні аудитори за допомогою аналітичних процедур мають самі провести дослідження та проаналізувати процес.

*Використання аналітичних процедур для визначення «вузьких місць» для детального тестування.* Аналітичні процедури застосовують на етапі планування аудиторського завдання з метою звуження фокусу дослідження. Для цього можуть використовуватися різні підходи до формування даних для проведення таких процедур. Наприклад, якщо відомі основні ризики, які можуть мати вплив на об'єкт внутрішнього аудиту, то можна провести аналіз характеристик цих ризиків за допомогою аудиторських процедур. Таким чином, пріоритетною для цілей детального тестування буде та частина процесу, яка найбільш вразлива до проаналізованих ризиків.

*Використання результатів аналітичних процедур для демонстрації впливу встановлених недоліків.* Спостереженнями внутрішніх аудиторів доведено, що аудиторський звіт, який містить аналітичні матеріали, набагато позитивніше сприймається керівництвом, ніж звіт схожий на «акт ревізії». Основний ефект досягається за рахунок того, що аналітичні матеріали допомагають цілісному сприйняттю інформації в результаті ув'язування фактів в певну загальну картину із наведенням причинно-наслідкових зв'язків. Крім того, результати аналітичних процедур часто представляють в графічному вигляді (діаграми,

графіки тощо), а такий підхід до викладення інформації набагато краще сприймається, ніж суцільний текст.

Аналітичні процедури можуть варіюватися від простих зіставлень (наприклад, аналіз співвідношень, аналіз тенденцій) до широких із застосуванням комп'ютерних програм, які реалізують найновіші статистичні розробки (наприклад, множинний регресійний аналіз, варіантний аналіз). Застосування різних методів і прийомів аналізу залежить від конкретного виду аналітичної процедури.

Отже, за допомогою аналітичних процедур внутрішній аудитор може:

- порівняти інформацію поточного періоду з очікуваннями, встановленими на підставі подібної інформації за попередні періоди, а також на підставі бюджетів або прогнозів;
- дослідити зв'язки між фінансовою та відповідною не фінансовою інформацією (наприклад, дані про витрати на оплату праці, що порівнюються з середньою чисельністю працівників згідно списку);
- дослідити зв'язки між складовими елементами інформації (наприклад, коливання рівня відсоткових витрат в порівнянні зі змінами відповідних залишків заборгованості);
- порівняти інформацію на іншому операційному рівні або дані із подібними секторами;
- визначити тенденції тощо.

При цьому, варто не забувати, що під час виконання аудиторського завдання має здійснюватися оцінка зібраних даних, яка є результатом порівняння інформації з очікуваннями, встановленими внутрішнім аудитором на етапі планування аудиторського завдання (критеріями оцінки), що також є аналітичною процедурою. Тому у будь-якому випадку внутрішній аудитор не зможе уникнути проведення аналітичних процедур.

Також *аналітичні процедури можна застосовувати і для виявлення:*

- неочікуваних розбіжностей;
- відсутності розбіжностей, коли вони очікувалися;
- потенційних помилок;
- потенційного шахрайства або незаконних дій;
- інших нетипових операцій та подій або таких, що не повторюються.

Якщо під час здійснення аналітичних процедур встановлено неочікувані результати чи зв'язки, внутрішній аудитор оцінює такі результати (зв'язки). Ця оцінка включає визначення того, чи могла така розбіжність з очікуваннями (критеріями оцінки) бути результатом шахрайства, помилки або зміни умов. Аудитор може запитати керівництво про причини виникнення різниць між очікуваним і фактичним станом та врахувати отриману інформацію під час формування висновків.



*Методологічно обґрунтовані підходи до змісту і ролі аудиторських процедур є основою для визначення складу, повноти, а також для ефективного виконання завдань, які поставлені перед внутрішнім аудитором. Тому у внутрішніх документах з внутрішнього аудиту установи аудиторські процедури мають деталізуватися. Особливо це важливо зараз, коли перед внутрішніми аудиторами поставлені завдання підвищення якості внутрішнього аудиту. Все це говорить про те, що розробка більш досконалих і ефективних процедур здійснення внутрішнього аудиту є актуальною не тільки для тих, хто пов'язаний з розробкою методології з внутрішнього аудиту (ЦПГ), але й безпосередньо для підрозділів внутрішнього аудиту державних органів, які розробляють внутрішні документи з внутрішнього аудиту та керуються ними у своїй щоденній роботі.*

## ОПИС І АНАЛІЗ ПРОЦЕСІВ.

## ПОБУДОВА БЛОК-СХЕМ



Будь-яка установа, підприємство чи організація являє собою систему, всередині якої відбувається безліч взаємопов'язаних процесів, які своїм функціонуванням визначають стан всієї організаційної системи. На сьогоднішній день процесний підхід до управління вважається одним із найбільш прогресивних, тому широко застосовується у різних сферах діяльності.



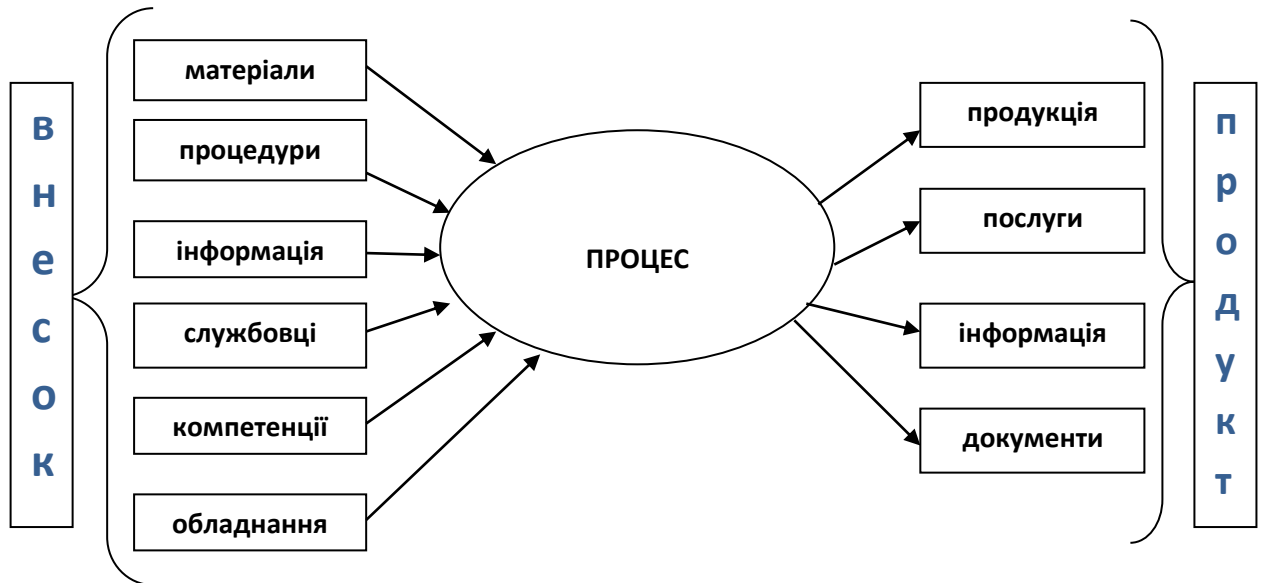
**Процесний підхід** – це розгляд всієї діяльності установи, як мережі взаємодіючих процесів, що відбуваються усередині організаційної структури і реалізують мету її існування.

Основними переваги процесного підходу є те, що:

- кожен співробітник прив'язаний до кінцевого результату і відповідає за його якість;
- обмін інформацією здійснюється усередині процесу, що значно скорочує терміни передачі інформації від одного суб'єкта процесу до іншого, внаслідок чого підвищується оперативність і адаптивність діяльності установи;
- розглядаючи весь процес створення продукту від початку і до кінця, можна оптимально планувати ресурси. Це дає можливість скоротити невиправдані витрати;
- істотно скорочуються витрати на управління, що досягається за рахунок виключення дублювання функцій і зайвих ланок управління;
- розглядаючи всю послідовність дій із створення продукту можна побачити, на якому етапі процесу існують проблеми, які заходи контролю необхідно запровадити, як можна удосконалити процес і т.д.

Об'єктом управління при процесному підході є **процес**, під яким розуміють логічно структуровану послідовність заходів, які використовують відповідні ресурси, забезпечують додаткову вартість, ведуть до «продукту» та організовані з метою досягнення чітко визначених цілей.

Схематично процес можна зобразити так:



Для результативного управління процесами застосовують методологію, відому як цикл Демінга «Plan-Do-Check-Act» (PDCA) («Плануй-Виконуй-Перевірй-Дій»). Цикл PDCA можна стисло описати так:

Плануй: став цілі та визначай процеси, необхідні для досягнення цілей, плануй роботи по досягненню цілей процесу.

Виконуй: виконуй заплановані роботи.

Перевірй: відстежуй і вимірй (оцінй) процеси та продукцію (послуги), зважаючи на внутрішню політику, цілі та вимоги до продукції (послуг), а також звітуй про результати.

Дій: вживай заходів для постійного поліпшення показників функціонування процесу, в тому числі через виявлення невідповідностей чи збоїв у роботі та усунення їх причин або запобігання виникненню цих причин.

Схематично цикл PDCA можна зобразити так:



Постійне застосування цього правила до будь-яких процесів означатиме, що установа у своїй діяльності використовує процесний підхід.

Доцільність використання тієї чи іншої методології опису і аналізу процесів залежить від того, з якою метою ці процеси описуються і аналізуються. У внутрішньому аудиті процеси досліджуються (у разі наявності в установі їх опису) чи описуються, в першу чергу, для документування прив'язки системи внутрішнього контролю до того чи іншого етапу процесу. Звичайно, можна скласти опис системи внутрішнього контролю без опису відповідного процесу. Проте суттєвим недоліком такого підходу буде відсутність цілісності і зниження інформативності. Оскільки будь-який захід контролю не може розглядатися окремо від етапу процесу, бо контроль має бути з чимось пов'язаний і на щось направлений.

Тому перевагами опису процесу для внутрішнього аудитора є, перш за все те, що він визначає:

- чи діють існуючі заходи контролю;
- чи існують більш ефективні заходи контролю, які можна запровадити;
- чи достатньо контролю, чи, навпаки, його забагато;
- чи дія існуючих заходів контролю працює на досягнення цілей.

Під час проведення внутрішнього аудиту опис процесу (у разі його відсутності в установі) зазвичай проводиться на етапі планування аудиторського завдання (під час виконання аудиторського завдання, у разі необхідності, опис може уточнюватися) і включає наступні етапи:



### **Ідентифікація процесу**

Зазвичай, вже на етапі планування діяльності з внутрішнього аудиту на підставі ризик-орієнтованого підходу до оцінки об'єкта внутрішнього аудиту можуть визначатися процеси, які будуть досліджуватися, адже вони також є

об'єктами внутрішнього аудиту. Як здійснюється відбір об'єктів внутрішнього аудиту та включення їх до операційного плану діяльності з внутрішнього аудиту детально описано в розділі 4 [Методологічних вказівок з внутрішнього аудиту в державному секторі України](#).

Перед тим як починати опис процесу також необхідно чітко визначити межі процесу, який буде досліджуватися. Це потрібно для усунення зайвої роботи, тобто не витрачати час на те, що не знадобиться для виконання аудиторського завдання. Щоб легше було визначитися з межами процесу необхідно орієнтуватися на основну ціль процесу (або його кінцевий продукт) і використовувати принцип розмежування повноважень.

### Опис процесу

Універсального правила опису процесу під час проведення внутрішнього аудиту не існує, тому деталізація, візуалізація, підхід до опису процесу може визначатися внутрішнім аудитором самостійно залежно від цілей аудиторського завдання та/або цілей безпосередньо самого опису процесу.

Основною і найбільш трудомісткою частиною опису процесу є розробка послідовності його виконання (опис дій з використанням блок-схем або інших графічних методів представлення процесів, а також тексту).

На практиці існує два основних підходи до опису процесів – графічний і змішаний (блок-схема + текст). Вибір підходу залежить від завдань, які стоять перед внутрішнім аудитором. Для оцінки системи внутрішнього контролю можна обмежитися лише графічним підходом. Для оцінки процесу, за результатами якої досліджуваний процес може бути удосконалено, необхідно використовувати як графічний підхід, так і текстовий опис.

Зміст графічного підходу полягає у використанні графічних елементів, які означають частини процесу. Кожний графічний елемент має своє значення. Основна перевага використання графічного підходу полягає в його лаконічності і наочності. Для відображення графічних елементів в блок-схемі можна використовувати умовні позначення, які наведені в [Додатку 1](#).

Зміст змішаного підходу полягає в тому, що, крім блок-схеми процесу формується також і текстова частина опису, яка може пояснювати всі або окремі елементи (етапи) процесу.



**Опис процесу** - це розкриття послідовності його реалізації, що забезпечує керівника інструментом для оцінки та перегляду діяльності відповідальних структурних підрозділів.



**Блок-схема** – це графічне зображення алгоритму процесу/підпроцесу за допомогою геометричних елементів (блоків).

Який би підхід внутрішній аудитор не обрав для здійснення опису процесу йому необхідна інформація про цей процес. Джерелами інформації для опису процесу можуть бути:

- актуалізовані внутрішні регламентуючі документи установи (політики, процедури, регламенти, внутрішні документи з внутрішнього контролю т.д.);

- результати інтерв'ювання й анкетування власника й учасників процесу, що досліджується й аналізу форм документів, які використовуються та формуються при реалізації процесу (базову схему проведення інтерв'ю з власником процесу наведено в [Додатку 2](#));

- підсумки інтерв'ювання й анкетування власника й учасників процесів, що є суміжними процесу, що досліджується;

- висновки, зроблені внутрішнім аудитором на основі спостереження, проведеного в рамках вивчення об'єкта внутрішнього аудиту;

- результати покрокового вивчення всіх дій у процесі на прикладі однієї операції.

Зібравши необхідну інформацію про процес можна приступати до побудови фактичної блок-схеми процесу («як є»). Для цього необхідно:

- 1) Визначити усі можливі «входи» (подія, що запускає процес) та «виходи» (продукт, який є результатом здійснення процесу).

- 2) Розробити блок-схему процесу «як є», яка графічно демонструє покроковий алгоритм здійснення процесу.

Відобразити на блок-схемі всі кроки процесу, у вигляді окремих елементів («блоків»), з'єднуючих стрілок, що вказують послідовність, та логічних операцій (операції, які передбачають вибір рішення).

Блок-схема має містити інформацію про:

- учасників процесу, зокрема виконавця відповідального за здійснення процесу;

- дії учасників процесу, у т. ч. отримання/накопичення/використання необхідних даних (документів);

- заходи контролю;

- продукти (проміжні та кінцеві) процесу (документ, інформація, послуга тощо);

- коментарі до елементів схеми, інші дані опису процесу тощо (у разі необхідності).



**Власник процесу** – посадова особа, яка керує процесом, що несе відповідальність за організацію, належне функціонування, результативність та поліпшення процесу і наділена відповідними повноваженнями.



Для зручності при розробці блок-схем рекомендується застосовувати спеціалізоване програмне забезпечення (наприклад: Microsoft Visio, Dia, Flying Logic, BreezeTree Software FlowBreeze, Edraw MAX, AFCE/Редактор алгоритмів, FCEditor, BlockShem, Draw.io, Bizagi Modeler тощо).

3) Підтвердити правильність опису процесу та блок-схеми «як є» шляхом її надсилання учасникам процесу.

4) У разі необхідності, доопрацювати опис процесу та блок-схему «як є» на основі уточнених даних, отриманих від учасників процесу .

Рекомендовано після складання блок-схеми дати відповідь на 5 запитань:

- «чи можна блок-схему зрозуміти за 30 секунд?»;
- «чи кожен може зрозуміти блок-схему?»;
- «чи чітка та повна блок-схема?»;
- «чи включені до блок-схеми всі учасники процесу?»
- «чи були визначені ролі та відповідальність?».

Якщо за результатами відповідей отримано п'ять «так», то блок-схему можна вважати повною, зрозумілою і лаконічною.

### **Аналіз і оцінка процесу**

В залежності від цілей проведення опису процесу обирається і підхід до здійснення аналізу. Може проводитись аналіз на відповідність вимогам внутрішніх документів установи. При такому аналізі на блок-схемі необхідно позначити виявлені відхилення практичної реалізації процесу від регламентованої процедури (для наочності їх можна виділити іншим кольором).

У разі проведення аналізу процесу з метою оцінки системи внутрішнього контролю необхідно проаналізувати:

- заходи контролю, що дублюються;
- затримки між кроками;
- непотрібні кроки;
- двозначні ролі та відповідальність;
- час, необхідний на діяльність/цикл;
- операції, не покриті необхідними заходами контролю.

Якщо аналіз процесу проводиться з метою визначення його ефективності та подальшого удосконалення, то можуть застосовуватися методи на основі суб'єктивних оцінок (SWOT – аналіз, аналіз причин тощо), бенчмаркінг та інші методи оптимізації процесів.

## SWOT- аналіз

SWOT - аналіз це досить простий інструмент, який може бути корисним для внутрішнього аудиту. Такий аналіз може проводитись як в цілому по установі, так і щодо окремого процесу.

SWOT означає:

1. S – Сильні сторони (*Strengths*),
2. W – Слабкі місця (*Weaknesses*),
3. O – Можливості (*Opportunities*),
4. T – Загрози (*Threats*).

Оцінюючи ці чотири групи факторів, можна оцінити поточну ситуацію:

1. Сильні сторони та слабкі місця – це внутрішні фактори (їх можна контролювати та впливати на них): культура установи, репутація, працівники, якість послуг тощо.

2. Можливості та загрози – зовнішні фактори (вони не залежать від установи, але на них можна опосередковано впливати): регулювання, законодавство, економіка, тенденції, фінансування тощо.

SWOT – аналіз слід розпочинати з пошуку факторів успіху, які впливають на процес. Це в подальшому допоможе визначити найефективніші дії для вирішення існуючих проблем.

### *Алгоритм застосування SWOT – аналізу:*

1. Створіть таблицю, що складається з чотирьох полів. Для цього необхідно розділити великий аркуш паперу на чотири квадрати або використати чотири аркуші паперу, по одному на кожен квадрат, створивши таким чином сітку 2x2.

2. Складіть список факторів у кожному з чотирьох квадратів, використовуючи метод мозкового штурму. Важливо зазначити або записати всі фактори, що стосуються справи, не задумуючись, не сортуючи та не критикуючи їх на початку.

3. Заповніть таблицю, оцінюючи та узагальнюючи подібні фактори, включаючи заповнення будь-яких відсутніх розділів, відповідаючи на додаткові запитання. Зрештою, слід застосувати простий одноетапний метод визначення пріоритетності з трьома ключовими факторами в кожній з чотирьох груп.

Для кожного з факторів у кінцевому списку SWOT розробіть стратегію використання сильних сторін та можливостей та подолання слабких місць та загроз: це буде проєкт плану дій, який ви можете деталізувати пізніше, а також використати під час підготовки аудиторських рекомендацій.

### *Поради щодо застосування SWOT – аналізу:*

1) **Будьте конкретні:** уникайте розпливчастих описів або нечітких визначень.

2) **Будьте об'єктивні:** попросіть інформацію від добре обізнаної, але об'єктивної третьої сторони; порівняйте її з власними нотатками.

3) **Будьте реалістами:** використовуйте загальну перспективу, особливо під час оцінювання сильних і слабких сторін. Будьте практичні, коли розглядаєте обидва аспекти.

4) **Застосовуйте контекст:** розрізняйте, де об'єкт аналізу насправді знаходиться сьогодні, і де він може бути у майбутньому.

5) **Зіставляйте та порівнюйте:** аналізуйте (реалістично) стосовно інших подібних установ (процесів), тобто ситуація гірше, або краще, ніж у інших подібних установах (процесах).

6) **Коротко і просто:** уникайте зайвої складності і надмірного аналізу. Не ускладнюйте все під час проведення SWOT-аналізу. Почати можна з простого запитання – «Що з об'єктом внутрішнього аудиту не так?». Таким чином це запитання охоплює весь названий розділ – *Слабкі сторони*. Далі необхідно запитати - «В чому хороший об'єкт внутрішнього аудиту (чим може пишатися)?» - і отримуємо список *Сильних сторін*. Потім можна перейти до зовнішніх факторів, запитуючи «Що заважає усвідомити свої сильні сторони або покращити слабкі, які є інші перешкоди чи труднощі?» Це буде розділ *Загрози*. І нарешті, «Що можна використати для користі з того, що є навколо?» І можна буде записати *Можливості*. Тепер, коли є чотири списки, можна розмістити їх у SWOT-сітці, яка має наступний вигляд:



## Бенчмаркінг

Під час здійснення оцінки об'єкта внутрішнього аудиту може застосовуватися досить новий для українських внутрішніх аудиторів інструмент - бенчмаркінг. Під терміном «бенчмаркінг» розуміється один з методів вдосконалення діяльності. Назва методу походить від англійських слів «bench» (рівень, висота) і «mark» (відмітка). Це словосполучення трактується як «еталонне порівняння».

Багато організацій у світі застосовують бенчмаркінг, використовуючи різні його форми, і розглядають еталонне зіставлення як інструмент удосконалення бізнесу й досягнення конкурентних переваг. В першу чергу, еталонне зіставлення допомагає зрозуміти причини невідповідностей в окремих галузях й сприяє подоланню відставання від конкурентів на основі порівняння й аналізу своєї діяльності з діяльністю кращих підприємств.

Бенчмаркінг може також розглядатися як метод управління ефективністю різних сфер діяльності (виробництва, збуту, логістики, фінансів, кадрової політики й ін.), заснований на порівняльному аналізі роботи установи, організації з кращими представниками галузі (або інших галузей), який полягає в оцінці власної і галузевої ефективності, ідентифікації та вивченні роботи галузевих лідерів і впровадження найкращих галузевих досягнень у свою діяльність.

Розрізняють три фази бенчмаркінгу:

1. **Підготовча.** На цій стадії здійснюють вибір об'єкта бенчмаркінгу та порівняльних аналогів; визначають оціночні показники (наприклад, продуктивність, затрати часу); збирають необхідну для аналізу інформацію. Зауважимо, що порівняльних показників має бути якомога менше, адже зі зростанням їх кількості - витрати на бенчмаркінг підвищуються, а результати стають дедалі поверховими.

2. **Аналіз.** У ході аналітичної фази бенчмаркінгу на основі порівняння з визначеними «еталонами» (критеріями оцінки) виявляються недоліки (слабкі місця) в об'єктах бенчмаркінгу та ідентифікуються причини їх виникнення. Критерієм оцінки процесів, функцій, методів чи виробничих процесів є показники їх продуктивності.

3. **Впровадження.** На цій стадії проводиться робота з реалізації результатів аналізу в практичній діяльності установи. Основний акцент тут робиться на розробці стратегії і тактики нейтралізації виявлених у ході бенчмаркінгу слабких місць.



*За результатами опису процесу внутрішній аудитор має визначити більшу частину так званих «вузьких» місць процесу з точки зору як системи внутрішнього контролю, так і структури, і змісту самого процесу, а також за результатами застосування методів оптимізації процесів розробити бажану модель оптимізованого процесу «як має бути».*

## ТЕСТУВАННЯ І ОЦІНКА ЕФЕКТИВНОСТІ ЗАХОДІВ КОНТРОЛЮ



Тестування традиційно вважається одним з основних методичних прийомів аудиту, використання якого є частиною світової аудиторської практики. Його зміст полягає у тому, що аудитор формує перелік питань для оцінки відповідного об'єкта дослідження і послідовно виконує необхідні процедури для отримання аудиторських доказів.

Перевагами застосування тестового підходу є:

- сприяння закріпленню та поширенню найкращої аудиторської практики;
- можливість застосовувати кількісні критерії у процесі оцінки об'єктів дослідження;
- регулювання масштабу і глибини аудиторських процедур, а також систематичне документування їх результатів, що значно полегшує контроль якості аудиту.

Однією із основних аудиторських процедур, направлених на отримання адекватних висновків про надійність і ефективність заходів внутрішнього контролю є тестування ключових заходів контролю, притаманних процесу/операції, що аналізується.

Тестування надійності заходів контролю спрямовано на визначення аудитором ймовірності досягнення цілі заходу контролю, за допомогою якої відповідальна особа за досліджуваний процес/підпроцес/операцію (власник процесу), може ефективно управляти ризиком. При цьому ціль заходу контролю визначається внутрішнім аудитором або на підставі наявних в установі внутрішніх документів про процес (опис процесу, технологічна карта, блок-схема процесу, внутрішні розпорядчі документи та ін.), за результатами проведеного інтерв'ю з власником процесу або самостійно на підставі «кращих



**Ключовий захід контролю характеризується наступними параметрами:**

- першочерговий для досягнення цілі контролю;
- критичний для досягнення цілі контролю;
- контролює нерутинні операції;
- контролює сфери, схильні до ризику шахрайства;
- контроль ручного вводу даних;
- не має компенсуючих заходів контролю.

практик» організації таких процесів в аналогічних установах (за результатами бенчмаркінгу).

До основних етапів процесу тестування і оцінки ефективності заходів контролю відносяться:



**Визначення обсягу тестування** здійснюється на етапі планування аудиторського завдання, загальні підходи до проведення якого наведено в розділі 5.1. [Методологічних вказівок з внутрішнього аудиту в державному секторі України.](#)

#### **Оцінка ефективності дизайну заходу контролю**

Під час тестування заходу контролю насамперед необхідно оцінити дизайн цього заходу. *Дизайн заходу контролю процесу* являє собою сукупність елементів, з яких складається захід контролю (фактичний зміст) і місце (етап його застосування) в структурі процесу.

Складовими елементами дизайну заходу контролю, як правило, є:

- ціль контролю;
- виконавець заходу контролю;
- місце (етап застосування) заходу контролю;
- умови і частота виконання;
- інформація про об'єкт контролю;
- спосіб виконання (ручний, комбінований, автоматичний);
- характер реагування: «попереджає» чи «виявляє»;
- вид підтвердження заходу контролю (докази здійснення контролю): документальний чи не документальний;
- регламент або інші розпорядчі документи, яким визначено захід контролю.

**Ефективність дизайну заходу контролю** – це відповідність змісту заходу контролю завданням, на які направлений контроль.

Основна мета оцінки ефективності дизайну заходу контролю полягає у визначенні здатності заходу контролю, за умови його послідовного виконання (у відповідності до внутрішніх регламентів), на практиці забезпечити покриття відповідних ризиків. Її здійснення передбачає аналіз наступних аспектів:

- взаємозв'язок заходів контролю з ризиками;
- здатність контролю своєчасно попереджувати чи виявляти події, які можуть вплинути на виконання завдань і функцій та досягнення зазначеної мети;
- знання і досвід виконавців заходів контролю;
- розмежування повноважень між учасниками процесу;
- своєчасність вирішення проблемних питань і усунення невідповідностей, які виявляються в результаті здійснення заходу контролю;
- надійність інформації, яка використовується при здійсненні контролю.

Під час проведення оцінки дизайну контролю внутрішній аудитор використовує наступні прийоми, результати яких відображаються у робочих документах:

### ***I. Опис і аналіз процесу***



**Ціль контролю** – здійснення впливу на визначений ризик, який загрожує досягненню цілей процесу/підпроцесу.



**Об'єкт контролю** – це те, що підлягає контролю.

Об'єктами внутрішнього контролю є:

- конкретні аспекти діяльності установи, які потребують підвищеної уваги;
- трудові, фінансові, матеріальні, нематеріальні і інформаційні ресурси установи;
- управлінські рішення;
- результати діяльності, звітність;
- інше.

За результатами опису процесу внутрішній аудитор має визначити більшу частину так званих «вузьких» місць процесу з точки зору системи внутрішнього контролю.

Як здійснити опис процесу, його аналіз та оцінку наведено в попередньому розділі.

***II. Аналіз наявності і оцінка ефективності дизайну заходів контролю, передбачених у регламентуючих і розпорядчих документах стосовно процесу, який досліджується***

На цьому етапі внутрішній аудитор проводить аналіз наявності регламентації дизайну заходу контролю, застосовуючи метод документальної перевірки внутрішніх документів, проведення інтерв'ю, опитування учасників процесу.

Окрім підтвердження наявності у внутрішніх документах складових елементів заходу контролю, внутрішній аудитор також має впевнитися, що ці складові можуть забезпечити надійність і ефективність контролю. Ефективність регламентованого заходу контролю можна оцінити за допомогою визначених внутрішнім аудитором критеріїв оцінки. В таблиці 2 наведено деякі приклади критеріїв, які можуть застосовуватися для оцінки дизайну заходів контролю.

**Таблиця 2**

**Критерії оцінки дизайну заходів контролю**

Змінна	Критерій ефективності (Приклад)
<b><i>Ціль заходу контролю</i></b>	Ціль заходу контролю визначена і, у разі необхідності, формалізована ( <i>Забезпечити відповідність умов договору умовам проведеної закупівлі</i> )
	Ціль заходу контролю доведена до виконавця заходу контролю і зрозуміла йому
<b><i>Виконавець заходу контролю</i></b>	Відповідальність за виконання заходу контролю закріплена за конкретним працівником ( <i>Начальник юридичного відділу</i> )
	Виконавцю відомі його обов'язки з контролю і методи його здійснення
	Виконавець володіє необхідними професійними знаннями і досвідом
	Виконавець заходу контролю НЕ є виконавцем функції, яка контролюється
	Забезпечена безперервність виконання заходу контролю
<b><i>Місце (етап застосування)</i></b>	Місце виконання відповідає цілі контролю (до отримання результату чи після отримання результату)



<b>заходу контролю</b>	<i>(Після проведення процедури закупівлі, перед підписанням уповноваженою особою договору про закупівлю (поточний, запобіжний контроль))</i>
<b>Умови виконання заходу контролю</b>	Часові фактори (настання певної дати чи часу)/фактори подій (настання тої чи іншої події) виконання заходу контролю відповідають цілям контролю <i>(При надходженні проєкту договору про закупівлю на погодження до юридичного відділу)</i>
	Частота здійснення заходу контролю й об'єм вибірки адекватні суттєвості ризику, який контролюється <i>(Всі проєкти договорів про закупівлю, по мірі надходження до юридичного відділу)</i>
<b>Інформація про об'єкт контролю</b>	Інформація про об'єкт контролю актуальна, своєчасна, достовірна і повна <i>(Проєкт договору про закупівлю, складений відповідно до умов проведеної процедури закупівлі, містить всі істотні умови договору, а також необхідні додатки і наданий на погодження у терміни, визначені внутрішнім регламентом договірної роботи)</i>
<b>Спосіб виконання контролю та характер реагування</b>	Спосіб виконання контролю та характер реагування забезпечують досягнення цілі контролю <i>(Порівняння умов, визначених проєктом договору про закупівлю, з умовами, визначеними тендерною документацією, повернення проєкту договору на доопрацювання у випадку невідповідності)</i>
<b>Підтвердження заходу контролю</b>	Результати здійснення контролю зафіксовані належним чином <i>(Статус «Погоджено» в картці договору в АСКОД. У разі відсутності автоматизованого контролю – підпис на листку - погодженні)</i>
	Результати здійснення контролю своєчасно доводяться до осіб, уповноважених приймати рішення
<b>Регламентация заходу контролю</b>	Актуальний дизайн заходу контролю формалізований у відповідних документах <i>(«Положення про організацію і здійснення договірної роботи в ....»)</i>

У разі встановлення недоліків у дизайні заходу контролю необхідно зафіксувати їх у робочому документі і відобразити як фактично описано дизайн заходу контролю. Всі встановлені недоліки внутрішній аудитор має обговорити з виконавцем заходу контролю.

Якщо дизайн заходу контролю оцінено як неефективний, або відповідний захід формалізовано, але не було впроваджено, то внутрішній аудитор має встановити наявні компенсуючі заходи контролю з урахуванням суттєвості ризиків. Якщо ж компенсуючі заходи контролю відсутні, а ризики є високими, то в такому разі внутрішній аудитор має підготувати рекомендації щодо розробки і впровадження альтернативних заходів контролю або зміни способу виконання (дизайну) існуючих заходів контролю.

Відповідно до міжнародної практики з внутрішнього аудиту, якщо дизайн заходу контролю оцінено як неефективний, то вже немає сенсу оцінювати фактичне виконання такого заходу. Але на практиці іноді буває дуже важко застосувати це правило, оскільки в українських реаліях виконання заходів контролю часто не документуються. Тому в цій ситуації аудиторі потрапляють в пастку – для оцінки заходу контролю треба щоб він залишив «слід», а якщо доказів нема, то і контроль оцінити неможливо. Наслідками такої ситуації є багаточисленні рекомендації з документування заходів контролю, що викликає невдоволення і суперечки з відповідальними за діяльність і керівництвом, оскільки документування заходів контролю може вимагати додаткових витрат ресурсів. Тому в такому випадку доречно все ж таки провести і оцінку фактичного стану виконання такого заходу контролю.



**Дизайн заходу контролю вважається неефективним, якщо:**

- захід контролю відсутній;
- контроль не покриває ризик повністю (залишковий ризик вище допустимого з урахуванням ризик-апетиту);
- наявний конфлікт розмежування повноважень;
- захід контролю здійснюється, але не формалізований.



*Оцінка ефективності дизайну заходу контролю має велике значення, оскільки тільки належним чином розроблений дизайн заходу контролю може знизити ризики та забезпечити досягнення цілей контролю.*

### **Оцінка фактичного стану виконання заходу контролю**

Після того, як внутрішні аудиторі оцінили дизайн ключових заходів контролю процесу, які закріплені у внутрішніх документах установи, необхідно оцінити фактичний стан виконання цих заходів контролю. Тобто на цьому етапі необхідно дослідити, як фактично здійснюється захід контролю, чи він здійснюється у відповідності з установленим дизайном, а також впевнитись в тому, що в результаті виконання заходу контролю забезпечується досягнення відповідної цілі.

Для проведення тестування операційної ефективності необхідно визначити методи (способи) тестування, які будуть використовуватись для отримання аудиторських доказів і обсяг вибірки.

## Підходи до тестування

Результати оцінки дизайну заходу контролю, здійсненої на етапі попереднього дослідження внутрішнього аудиту є ключовим фактором у визначенні типу тестувань, який слід застосувати. При цьому, якщо внутрішній аудитор вважає, що заходи контролю є адекватними, то, як правило, проводиться тестування на відповідність. В іншому ж випадку - краще провести розширене тестування по суті. На практиці рідко зустрічаються ситуації, коли внутрішні аудитори використовують тільки один підхід до тестування.

**Тести на відповідність** - це ті тести, які надають надійні докази того, що заходи контролю здійснюються так, як це передбачено внутрішніми документами установи. Тому вони призначені в першу чергу для перевірки функціонування заходів контролю, а не як спосіб встановлення їх адекватності і ефективності. Тести на відповідність виконуються лише щодо тих заходів контролю, які вважаються важливими (ключовими).

**Тести по суті** – це аудиторська процедура, розроблена для тестування ефективності заходів контролю (рівня досягнення цілей контролю), шляхом дослідження повноти, правильності та законності відображення трансакцій в документах, що супроводжують процес.

Метою тестування по суті (глибинного) є надання аудиторських доказів щодо повноти, точності та обґрунтованості даних, які досліджуються.

Під час проведення тестування внутрішній аудитор може використовувати досить широкий спектр інструментів – методів і процедур, виконання яких дозволить сформулювати об'єктивні висновки про ефективність внутрішнього контролю процесу, зокрема: проведення інтерв'ю, документальна перевірка, фактична перевірка; використання анкет (опитувальників), порівняння, спостереження, обстеження тощо.

За допомогою обраних методів внутрішній аудитор має встановити:

- наявність, застосування та ефективність заходів контролю;
- фактичні та/або потенційні слабкі сторони (недоліки) внутрішнього контролю процесу.



*Під час обрання методу тестування необхідно пам'ятати, що кожний із методів має свій рівень надання впевненості щодо оцінок дизайну і фактичного виконання заходів контролю. Оскільки жоден із методів не дає абсолютної впевненості щодо правильності виконання заходів контролю, тому при тестуванні використовують їх комбінації. Наприклад, методи опитування і спостереження окремо один від одного не є достатніми для підтвердження правильності виконання заходів контролю. Вони використовуються більше для тестування заходів контролю, направлених на виявлення невідповідностей і, як правило, використовуються для аналізу відхилень виконання заходів контролів.*

Під час внутрішнього аудиту цілі, методи, результати та висновки всіх проведених тестувань повинні бути чітко задокументовані в робочих документах. Докази виявлених недоліків та помилок мають також зберігатися у робочих документах. Результати тестування повинні обговорюватися з керівництвом під час проведення внутрішнього аудиту.

В якості інструмента для відображення процедури тестування рекомендується використовувати робочий документ **«Робоча форма з тестування заходу контролю»**, один із прикладів оформлення якого наведено в [Додатку 3](#).

## Вибірка

Як правило, тестування проводиться вибіркоким способом. Обсяг вибірки має забезпечувати достатню впевненість аудитора в тому, що висновки, зроблені на підставі аналізу вибіркоких даних будуть прийнятні для всього обсягу даних (генеральної сукупності), з якої зроблена вибірка. Обсяг вибірки може визначатися із застосуванням спеціальних формул математичної статистики, або на основі професійного судження внутрішнього аудитора.



**Генеральна сукупність** – це уся множина даних, з яких робиться вибірка і стосовно якої аудитор має зробити висновок.

При прийнятті рішення щодо обсягу вибірки необхідно враховувати наступні аспекти:

- рівень впевненості, який внутрішній аудитор бажає досягти за результатами проведеного тестування;
- діапазон і характер операцій, що підлягають дослідженню;
- важливість заходів контролю в рамках процесу з урахуванням суттєвості ризику.

Аудиторська вибірка використовується при здійсненні аудиторських процедур до менш ніж 100% елементів вибірки. Її мета полягає в оцінці та отриманні доказів щодо певної характеристики сукупності та формуванні висновку щодо цих характеристик. З огляду на часові обмеження при проведенні внутрішнього аудиту вибірка забезпечує практичні та ефективні засоби тестування.

Аудиторська вибірка відносно тестів контролю будується на основі уявлення аудитора про можливі відхилення у дизайні заходів контролю та їх застосуванні. Такий підхід є доречним, якщо передбачено існування доказів (підписи, візи і ін.) щодо заходів контролю, які тестуються.

При визначенні обсягу вибірки важливо перевірити генеральну сукупність на однорідність, повноту і коректність.

Визначення розміру тестування (вибірки) заходів контролю залежить від:

- способу виконання (типу) заходу контролю;
- періодичності виконання;
- розміру генеральної сукупності;
- кількості відхилень, які можуть виникнути;
- оцінки ризику наявності неефективного контролю;
- рівня кваліфікації працівника, який здійснює захід контролю;
- методу тестування.

В публікаціях з питань здійснення оцінки ефективності системи внутрішнього контролю пропонується використовувати різні підходи до визначення вибірки для тестування, один з яких наведено в таблиці 3.



### Способи виконання заходів контролю

#### Автоматичні заходи контролю

- реалізуються стандартними чи нестандартними алгоритмами ІТ-систем;
- виконуються без участі працівників;
- в основному є запобіжними - не дозволяють здійснити некоректну/ помилкову дію.

#### Ручні заходи контролю

- реалізуються поза ІТ-системами;
- виконуються працівниками повністю вручну;
- можуть як запобігати, так і виявляти помилку, але ефективність запобігання помилок досить низька.

#### ІТ-залежні заходи контролю (комбіновані)

- реалізуються стандартними чи нестандартними алгоритмами ІТ-систем;
- виконуються за участі працівників;
- розділені на системні і звітні;
- можуть як запобігати, так і виявляти помилки, невідповідності.

**Таблиця 3**

### Залежність розміру вибірки від типу заходу контролю та періодичності його виконання

Тип заходу контролю	Частота виконання	Розмір вибірки	
		мінімальний	максимальний
Ручний контроль або ІТ-залежний контроль	виконується декілька разів в день або щоденно	25	60
Ручний контроль або ІТ-залежний контроль	виконується щотижнево	5	15
Ручний контроль або ІТ-залежний контроль	виконується щомісячно	2	5
Ручний контроль або ІТ-залежний контроль	виконується щоквартально	2	
Автоматичний контроль	-	За умови наявності ефективних загальнокомп'ютерних контролів, тестування однієї дії	

		достатньо для формування висновку про ефективність заходу контролю; в іншому випадку розмір вибірки визначається аналогічно ІТ-залежним контролям
--	--	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Але слід не забувати, що є випадки, коли вибірку недоцільно застосовувати, наприклад, якщо сукупність є занадто малою і можна дослідити операції та протестувати заходи контролю суцільним способом або, якщо всі операції, які контролюються, мають значну грошову оцінку порівняно з іншими операціями.

### Оцінка результатів тестування

За допомогою методів фактичної і документальної перевірки, спостереження, проведення інтерв'ю, опитування, інших методів внутрішній аудитор має встановити як фактично здійснюються заходи контролю.

За результатами тестування аудитор має сформувавши загальний висновок про ефективність внутрішнього контролю в частині управління ризиком, що аналізується, із зазначенням можливих наслідків від настання ризику (з урахуванням поширення висновків щодо вибірових даних на всю генеральну сукупність). Для досягнення поставленої цілі в якості інструмента може використовуватися робочий документ **«Оцінка ефективності заходів контролю процесу/підпроцесу»**, приклад оформлення якого наведено в [Додатку 4](#).

У разі встановлення недоліків у заходах контролю, необхідно проаналізувати першопричини і обставини, які спричинили відхилення. Враховуючи той факт, що кожний недолік може по різному впливати на систему внутрішнього контролю, внутрішнім аудиторам необхідно зрозуміти наскільки ж суттєвими, систематичними, повторюваними, навмисними або, можливо, з намірами приховування є встановлені недоліки чи відхилення. При цьому внутрішній аудитор повинен намагатися оцінити вплив виявлених недоліків (тобто їх наслідки).

Для оцінки недоліків заходів контролю процесу може застосовуватися наступна класифікація:



До основних вимог ефективного функціонування ключових заходів контролю відносять:

- наявність порядку виконання цих заходів, які визначені внутрішніми документами установи;
- наявність доказів, які підтверджують виконання ключових заходів контролю відповідно до регламентованого порядку;
- захід контролю, який виконується досягає цілі контролю (захід контролю покриває наявний ризик).

- недолік вважається суттєвим, якщо регламентований дизайн заходу контролю не дозволяє працівникам під час здійснення діяльності своєчасно попередити чи виявити недостовірне відображення операцій у первинних документах, фінансовій або бюджетній звітності, інших документах установи;

- недолік дизайну заходу контролю вважається суттєвим, якщо взагалі відсутній захід контролю, який би покривав певний ризик або захід контролю здійснюється, але не визначений у внутрішніх документах;

- недолік операційної ефективності (недолік виконання) заходів контролю має місце коли захід контролю з ефективним дизайном виконується не у відповідності з передбаченою процедурою або виконавець контролю не володіє необхідними знаннями і компетенціями для його ефективного виконання.

***Причинами виникнення недоліків можуть бути:***

- відсутність належної взаємодії між підрозділами;
- навмисне порушення (дія/бездіяльність);
- недостатня регламентація заходів контролю;
- невідповідна кваліфікація працівників, некомпетентність;
- відсутність відповідного рівня автоматизації процесів (високий відсоток ручного опрацювання даних);
- зниження виконавської дисципліни;
- інші.



*Наявність недоліків заходів контролю не завжди має негативний вплив на процес. Для цього необхідно встановити наявність зв'язку між недоліками і їх наслідками. Тому на етапі тестування по суті внутрішній аудитор має також встановити: «чи призводить недолік заходу контролю до невідповідностей/ порушень здійснених операцій?».*

В подальшому необхідно встановити повний ланцюжок причинно-наслідкових зв'язків від недоліку системи внутрішнього контролю чи процесу до реалізованого ризику і навпаки. Методологія проведення такого аналізу детально описана в наступному розділі.

Після того, як всі тестування проведені, а внутрішній аудитор завершив оцінку знахідок, йому необхідно оцінити результати тестування, давши відповіді на питання:

- «чи досягнуто цілей тестування?»;
- «чи є аудиторські знахідки суттєвими?»;
- «які висновки можна зробити за наявними результатами?»;
- «які причини недоліків та, які коригувальні заходи можна порекомендувати?».



*Внутрішній аудитор повинен мати на увазі, що рекомендації із створення й оптимізації діючої системи, зокрема в частині заходів контролю, повинні бути обґрунтовані з точки зору вартісного аналізу «вигода – витрати». У випадку функціонування декількох заходів контролю, спрямованих на управління одним ризиком чи пов'язаними ризиками, необхідно провести оцінку різних варіантів застосування заходів контролю для виключення зайвих (дублюючих) заходів. При цьому доцільно співставляти вартість запровадження і функціонування заходу контролю з вартістю наслідків реалізованого ризику з урахуванням ймовірності повторення настання негативних подій. Це означає, що внутрішньому аудитору варто уникати створення «контролю заради контролю», а також не забувати про те, що рекомендації можуть стосуватися також і перегляду або відміни зайвих заходів контролю, які не працюють на практиці.*

Рекомендації щодо запровадження кожного нового заходу контролю чи зміни заходу контролю, який вже існує, внутрішній аудитор має розробляти паралельно з проведенням тестування. Це дасть можливість спланувати і провести додаткові аудиторські процедури, направлені на уточнення рекомендацій. Коли аудитор приступає до написання звіту, проводити додаткові процедури вже пізно.



## АНАЛІЗ ПРИЧИННО- НАСЛІДКОВИХ ЗВ'ЯЗКІВ



Добре проведений внутрішній аудит дає можливість засвідчити, наскільки глибоко внутрішні аудитори розбираються у тонкощах діяльності установи, і наскільки щиро вони бажають допомогти керівництву своїми рекомендаціями із впровадження удосконалень. Але, нажаль, дуже часто результатом проведеного внутрішнього аудиту є надані рекомендації, які направлені лише на усунення наслідків проблеми (встановлених порушень), при цьому зовсім не досліджуючи причини, що лежать в основі цієї проблеми.

Знайти шлях, який дійсно буде направлений на вирішення проблеми, можна за допомогою проведення аналізу причинно-наслідкових зв'язків. Тому що не виконавши ефективно такого аналізу і не впровадивши відповідних корегувальних заходів, проблема буде мати велику ймовірність повторного виникнення.

Підрозділ внутрішнього аудиту є ідеальною групою спеціалістів для аналізу проблем й ідентифікації причинно-наслідкових зв'язків, оскільки маючи можливість працювати паралельно з різними системами звітності і структурними підрозділами установи, аудитори можуть сформулювати повне і глибоке уявлення про причини, які лежать в основі проблеми.

**Тому для формулювання рекомендацій під час проведення внутрішнього аудиту необхідно мати здібність до проведення аналізу причинно-наслідкових зв'язків, щоб самостійно проводити такий аналіз чи брати участь у його проведенні.**



### п.1 Глава 1 Стандарт 5 «Сутність діяльності з внутрішнього аудиту» Розділ III Стандартів

Діяльність підрозділу внутрішнього аудиту має здійснюватись із застосуванням систематичного, послідовного та ризик-орієнтованого підходів до оцінки об'єкта внутрішнього аудиту та сприяти удоскоhlenню системи управління, внутрішнього контролю та управління ризиками через надання незалежних й об'єктивних висновків та рекомендацій.

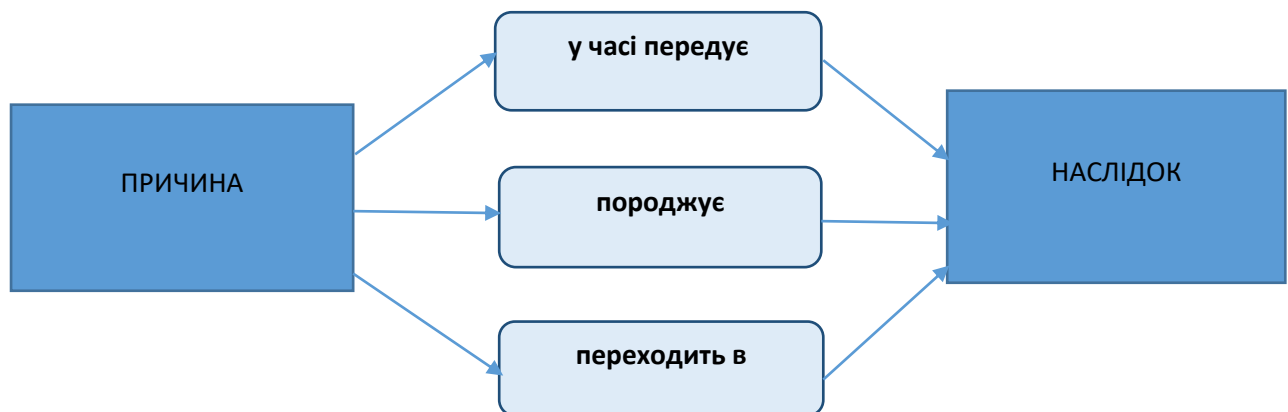
Існує багато методів, способів, технік проведення і відображення результатів аналізу причинно-наслідкових зв'язків. Але в цьому розділі наведено інформацію про найпростіші з них, які можуть застосовуватися внутрішніми аудиторами без спеціальної підготовки.

### Поняття про причинно-наслідкові зв'язки

Однією з поширених помилок внутрішніх аудиторів є плутанина між поняттями «ознака проблеми», «причина» й «наслідки». Ознака проблеми - це очевидні аспекти проблеми, котрі привертають до неї увагу. Вони не пояснюють проблему, а тільки є її проявом. Причини ж - це свого роду стимули, завдяки яким щось відбувається і які можна перевірити. А наслідки - це те, в чому виявляються безпосередньо результати певної проблеми.

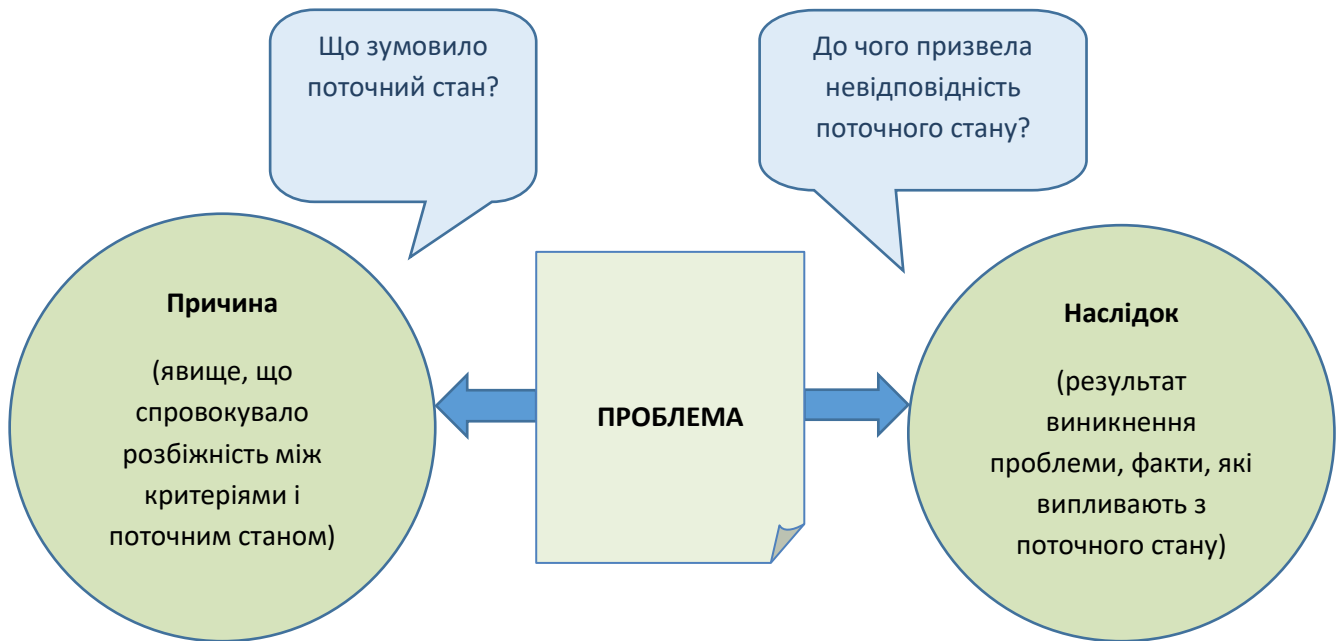
Тому перед тим як розглядати методи, інструменти і техніки встановлення причинно-наслідкових зв'язків, необхідно для себе чітко усвідомити поняття «причина» і «наслідок».

Причиною називають таке явище чи процес, який вже в міру свого існування викликає певні зміни в середовищі. Причина характеризується тим, що завжди передує результату. При цьому результатом дії причини є наслідок. Важливо зазначити, що іноді багато причин зумовлюють один загальний наслідок. У той же час одна причина може проявитися в безлічі наслідків.



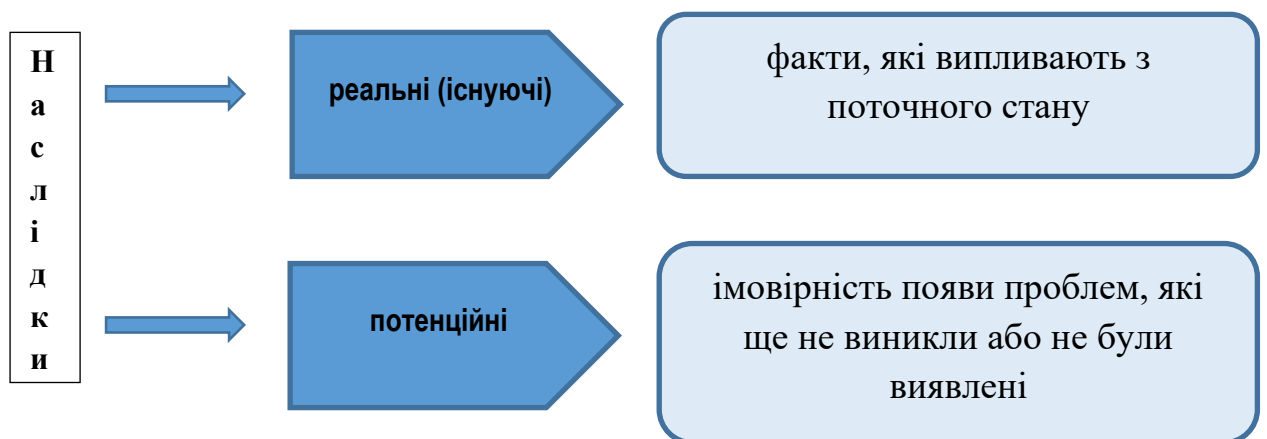
У внутрішньому аудиті причиною проблеми чи ризику (негативної події) вважається те явище, що спровокувало розбіжність між критерієм оцінки і поточним станом об'єкта внутрішнього аудиту. Таким чином «причина» умовно відповідає на питання «Що зумовило поточний стан?» і «Чому до цього дійшло?».

Схематично поняття про причинно-наслідкові зв'язки у внутрішньому аудиті можна зобразити так:



Своєю чергою наслідком є результат, ступінь ризику або імовірність виникнення проблеми через невідповідність поточного стану досліджуваного процесу встановленим критеріям.

Наслідки можуть бути реальними чи потенційними.



Але не слід забувати, що під «причиною» проблеми ховається її першопричина (істинна причина). Першопричина - це основоположна причина проблеми або питання, яке розглядається. Визначення першопричини робить подальші дії точнішими, оскільки знаючи істинну причину, «корінь проблеми», всі ресурси не будуть даремно витрачатися на усунення її симптомів. Це дуже важлива частина процесу пошуку правильного рішення, за допомогою якого можна знайти правильні відповіді.

На перший погляд може здаватися, що визначення причини є не важливим та не має великого значення. Однак боротьба з наслідками не викоринить першопричини явища і не призведе до вдосконалення процесів в установі, покращення внутрішнього контролю й управління ризиками. Повністю чи частково убезпечитися від повторення небажаного стану можна тільки через виявлення і усунення його першопричини, але при цьому внутрішні аудитори мають визначати першопричини проблеми чи ризику у тісній співпраці з керівництвом.



*Отже, аналіз проблемної ситуації має проводитися в декілька етапів, головні з яких:*

**1 етап: Діагностування ознак проблемної ситуації: оцінка поточного стану об'єкта внутрішнього аудиту шляхом порівняння з бажаним станом.**

**2 етап: Визначення проблеми: Наявна розбіжність між бажаним і поточним станом буде вказувати на існування проблеми або ризику.**

**3 етап: Оцінка актуальності проблемної ситуації, її впливу та прогнозування можливих наслідків.**

**4 етап: Аналіз сутності проблеми/ризикау: встановлення причин та першопричин проблеми/ризикау.**

**5 етап: Узагальнення результатів аналізу.**

### **Інструменти аналізу причинно-наслідкових зв'язків**

Аналіз причинно-наслідкових зв'язків - це структурований метод, який застосовується для визначення можливих причин ризику (небажаної події) чи проблеми. Він дозволяє отримати структуроване графічне зображення переліку причин конкретного впливу. В залежності від контексту вплив може бути позитивним (ціль) або негативним (проблема). Результати такого аналізу можна відобразити у вигляді **діаграми: Ісікави, «краватки-метелика», «дерева причин», Парето.**



Ресурси, призначені для проведення аналізу причинно-наслідкових зв'язків, мають бути співвимірні з впливом проблеми чи потенційними майбутніми проблемами і ризиками.

Цей метод застосовується для розгляду всіх можливих сценаріїв і причин, які визначені аудиторською групою і дозволяє встановити необхідний консенсус у відношенні найбільш ймовірних причин, які в подальшому можна перевірити шляхом оцінки наявних даних.

Складання діаграми причинно-наслідкових зв'язків має наступні переваги:

- привернення уваги внутрішніх аудиторів, які проводять аналіз на етапі попереднього дослідження, до конкретної проблеми;

- сприяння визначенню першопричини проблеми із застосуванням структурованого підходу;
- сприяння співпраці в аудиторській групі і більш повному та ефективному використанню знань групи про процес;
- застосування простого для сприйняття типу діаграми для відображення причинно-наслідкових зв'язків: встановлення можливих змін (недоліків) в процесі;
- звуження областей (сфер), в яких необхідно збирати дані для подальшого вивчення і оцінки.

## **Мозковий штурм**

**Мозковий штурм** - це метод групової роботи, який дозволяє творчо та ефективно генерувати безліч ідей на будь-яку тему. Цю техніку також можна використовувати самостійно. Сидячи віч-на-віч з аркушем паперу чи комп'ютером необхідно записувати всі ідеї, пов'язані з конкретною проблемою, які вам спадають на думку. Чим конкретніше сформульовано питання, тим точнішими та кориснішими будуть пропозиції та концепції, пов'язані з ним. Головне - дотримуватися основних принципів мозкового штурму, в тому числі не намагатися обмежити себе, щоб ідеї виникали вільно. Оцінка записаних ідей проводиться після сеансу мозкового штурму.

Найчастіше цей інструмент використовується тоді, коли вам потрібно якомога більше різних ідей, які ви можете використовувати для прийняття рішень, для визначення варіантів виходу з проблемної ситуації. Чим більше різних пропозицій, тим ширший вибір і тим вище ймовірність того, що вони включають найбільш ефективне рішення. Залучення групи зацікавлених компетентних людей значно збільшує різноманітність ідей та можливість отримати необхідні пропозиції для досягнення мети.

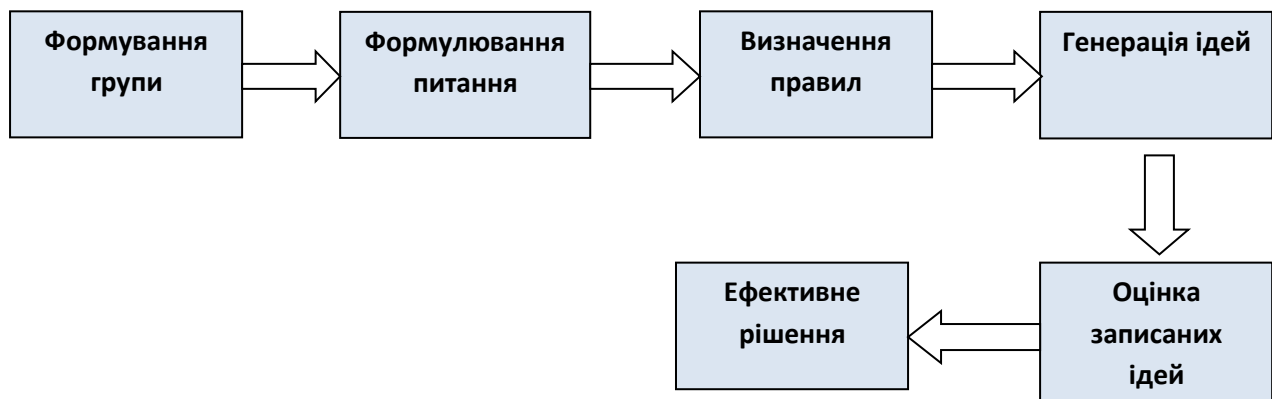
Мозковий штурм слід розпочати з визначення групи осіб, які будуть брати участь в генерації ідей. Групи з 5-7 осіб працюють найпродуктивніше. Далі потрібно сформулювати конкретне питання чи завдання. Учасники повинні зрозуміти, чого саме ви від них очікуєте, які ідеї вам потрібні. Третій крок - визначення порядку роботи чи правил.

Головний принцип цього методу полягає в тому, що всі члени групи повинні бути залучені і мати рівні можливості висловлювати свої ідеї. Існують різні варіанти цього інструменту, але найпростіший поділ - відповідно до послідовності висловлювань. У першому варіанті дозволяється висловлюватися в будь-якій послідовності, тобто учасник озвучує свою ідею, як тільки вона сформульована. У цьому випадку існує високий ризик того, що хтось домінує і зробить більше пропозицій, після чого інші учасники можуть відмовитись висловлювати свої ідеї в повному обсязі. Особливо це може статися, якщо в групі є лідер або хтось намагається проявити себе таким чином.

У другому варіанті учасникам по черзі дається слово, і кожен отримує можливість виступити. Коли виникає ситуація, що учаснику нічого сказати, він пропускає свою чергу. Але в наступному турі йому/їй знову надається право висловитися, до того, поки хтось з учасників не висловить нові пропозиції. Цей варіант знижує здатність когось домінувати; у кожного є свій шанс. У цьому варіанті особливо яскраво проявляється можливість творчого доповнення пропозицій колег.

Другий принцип - ідеї висловлюються вільно, і ніхто не має права якось їх оцінювати, відсутня критика або дискусія - лише фіксація. Коли всі пропозиції висловлені та записані, проводиться групування ідей, узагальнення та об'єднання тверджень, що є подібними або повторюються. Це зручніше робити, якщо ідеї написані на клейкому папері (наклейках), які легко переміщувати та групувати.

*Алгоритм застосування техніки «мозковий шторм» можна схематично зобразити так:*



Яких результатів можна досягти за допомогою інструменту?

В результаті мозкового шторму ви отримуєте перелік ідей, з яких за допомогою інших методів - інструментів оцінювання та визначення пріоритетності, вибираєте найбільш підходящі та використовуєте їх для планування та впровадження для досягнення конкретних цілей.



*Для того, щоб досягти хороших результатів мозкового шторму, корисно розділити ролі:*

перший - модератор, який надає слово учасникам і забезпечує всім рівні можливості говорити;

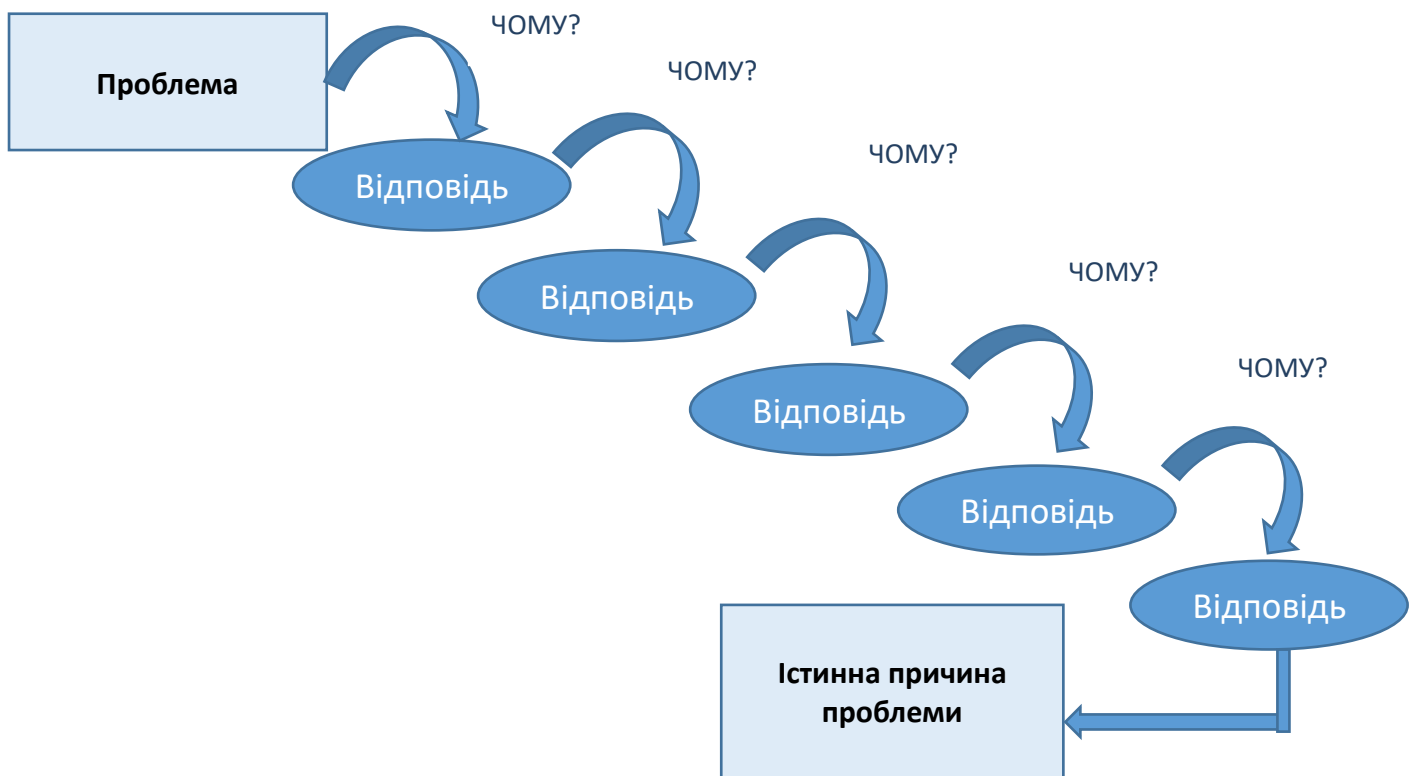
другий - записує все, що висловлюється (можна використовувати диктофон);

третій - допомагає дотримуватися правил процедури (можна використовувати секундомір або годинник).

## Техніка П'ять «Чому?»

Найпростішим, але досить дієвим інструментом аналізу причинно-наслідкових зв'язків є застосування техніки «П'яти «Чому?»». Вона була розроблена засновником Toyota Сакіті Тойодою (Sakichi Toyoda). Ця техніка дає змогу визначити причинно-наслідкові зв'язки, що лежать в основі тієї чи іншої проблеми за допомогою постановки послідовних логічних запитань. Як вже зазначалось, щоб розібратись з будь-якою проблемою потрібно знайти її першопричину. Дуже часто здається, що вона очевидна, проте в більшості випадків за будь-якою неприємністю стоїть ціла низка подій, які на перший погляд другорядні і зовсім не пов'язані між собою. Саме техніка П'ять «Чому?» дає можливість розібратись у будь-якій проблемі, знайти її корінь та шляхи вирішення.

### Алгоритм застосування техніки П'ять «Чому?»



**1. Формулюється проблема, для якої необхідно знайти рішення.** Можна записати її на аркуші паперу, щоб легше було побачити розв'язку. Визначення проблеми повинно бути чітким та лаконічним.

**2. Задається питання «Чому це сталося?».** Визначаються варіанти відповідей на поставлене запитання (відповідей може бути кілька) та записуються під, або збоку від проблеми. Відповіді також потрібно формулювати чітко та коротко. Для пошуку відповідей може застосовуватися метод «мозкового штурму».

**3. Ставиться запитанням «чому?» до відповідей із другого рівня деталізації.** Відповіді на це питання записуються на третьому рівні деталізації і т.д.

**4. Проводиться перевірка можливості подальшої деталізації причин.** Якщо деталізація можлива, то цикл постановки питання повторюється. Як правило, щоб деталізувати причини до найнижчого рівня достатньо 5-ти повторень циклу.

**5. Виявлення першопричини.** Якщо подальша деталізація причин стане неможлива, перегляньте всі виявлені причини і визначте ключові. В ході перегляду діаграми деякі з причин можуть переміщатися з рівня на рівень або дублюватися в різних гілках «дерева причин».

Отже, задаючи питання «Чому?» п'ять разів можна визначити характер проблеми і вирішення її стане очевидним. Але при цьому остання відповідь має вказувати на **процес**. Це один з важливих аспектів методу **П'ять «Чому?»** - реальна причина повинна вказувати саме на процес, який не працює досить добре або відсутній. Відповіді часто можуть вказувати на класичні причини: брак часу, недоліки фінансування, брак робочої сили і т.п. Проте це тільки етапи до виявлення справжньої передумови. Не обов'язково ставити саме п'ять питань. Це число вибрано емпірично і є середнім. Деякі проблеми можна розглянути і за меншу (або більшу) кількість кроків. Оскільки під час відповіді на запитання може виникнути декілька варіантів відповідей, то діаграма може вибудовуватися у вигляді «дерева причин».



*Дуже важливо при застосуванні цього методу внутрішнім аудиторам не зосереджувати свою увагу на пошуку винного, як це прийнято в ревізіях або інших контрольних заходах, коли в кожного недоліку є «обличчя» і «ім'я» (відповідальна особа), а встановити саме системну причину проблеми. Якщо хтось не виконав своїх обов'язків, то необхідно знайти відповідь на питання: «Чому він не зміг це зробити?» та/або «Що може допомогти людині зробити це?».*

## **Діаграма Ісікави**

**Діаграма Ісікави** це також один із графічних способів дослідження найбільш істотних причинно-наслідкових взаємозв'язків між факторами й наслідками в досліджуваній ситуації або проблемі, яка дає можливість провести змістовний аналіз ланцюжка взаємозалежних причин, що впливають на проблему. Діаграма названа на честь одного з найбільших японських теоретиків менеджменту професора Каору Ісікави, який запропонував її в 1952 році як доповнення до існуючих методик логічного аналізу й поліпшення якості процесів у промисловості Японії.

Ісікава є одним із розробників нової концепції організації виробництва, втіленої на фірмі «Тойота». Запропонована професором схема є інструментом

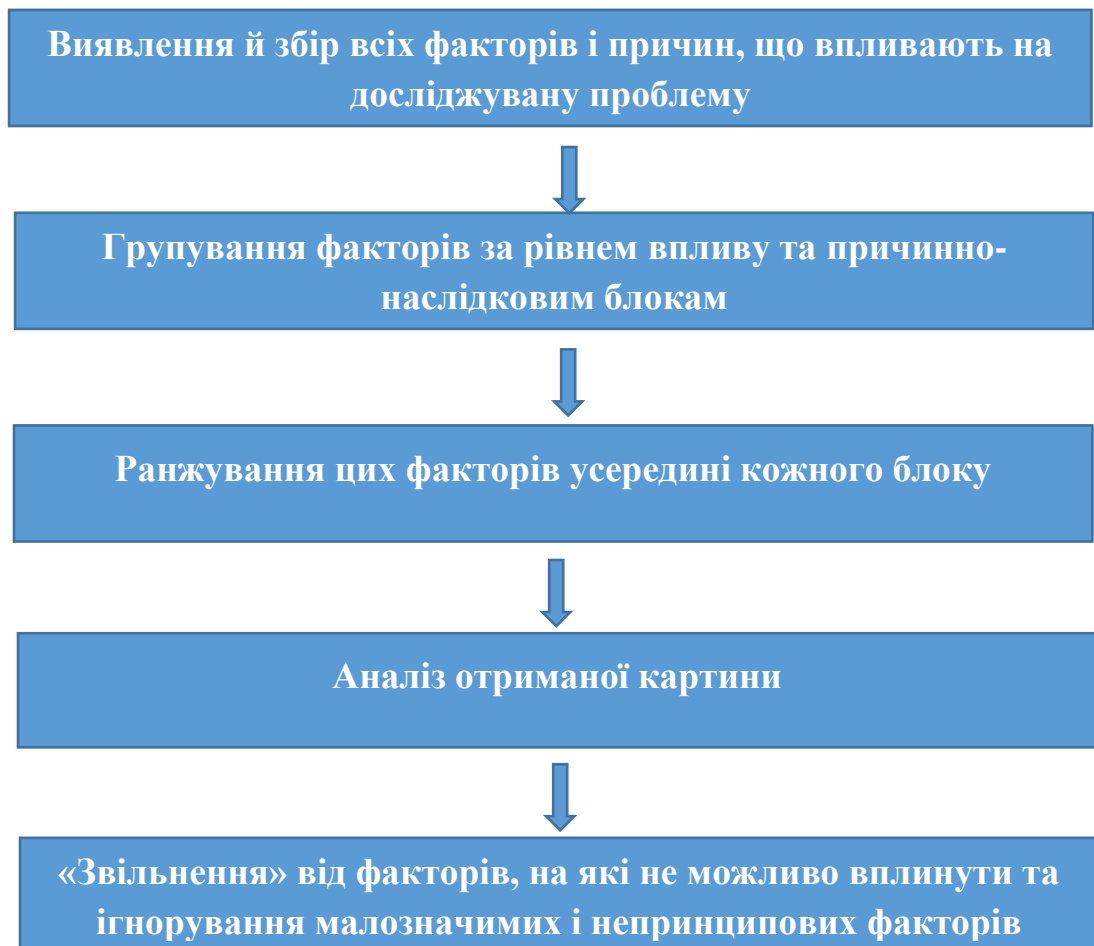


візуалізації й організації знань, що систематичним чином полегшує розуміння наслідків певної проблеми. Така діаграма дозволяє виявити ключові взаємозв'язки між різними факторами й більш точно зрозуміти досліджуваний процес. Діаграма сприяє визначенню головних факторів, що мають значний вплив на розвиток розглянутої проблеми, а також попередженню або усуненню дії даних факторів.

Фактично максимальна глибина такого дерева досягає чотирьох або п'яти рівнів. Коли така створювана діаграма є повною, вона відтворює досить комплексну картину всіх можливих основних причин певної проблеми.

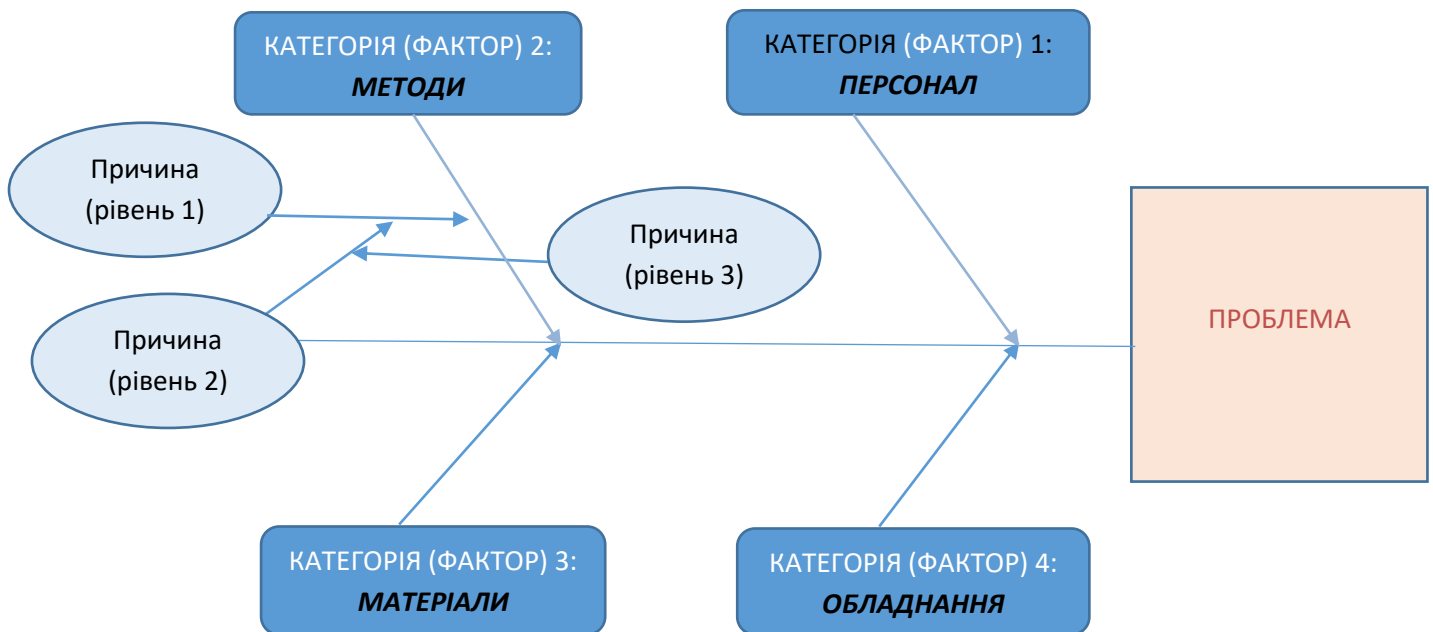
Діаграма Ісікави використовується як аналітичний інструмент для перегляду дії можливих факторів і виділення найбільш важливих причин, дія яких породжує конкретні наслідки й піддається управлінню. Для роботи з діаграмою не потрібна висока кваліфікація співробітників, і немає необхідності проводити тривале навчання.

Робота з діаграмою Ісікави проводиться в кілька етапів:



Щоб більш ефективно виявити й додати можливі причини до складу основних, а також більш конкретно деталізувати можливі першопричини відгалуження «основної кістки» традиційно застосовують метод «[МОЗКОВОГО ШТУРМУ](#)».

*Діаграма Ісікави буде мати наступний вигляд:*



### *Загальні правила побудови діаграми Ісікави*

1. Перш ніж приступати до побудови діаграми, всі учасники аналізу повинні прийти до єдиної думки щодо формулювання проблеми.

2. Досліджувана проблема записується із правої сторони в середині чистого аркуша паперу – «голова риби», до якої ліворуч підходить основна горизонтальна стрілка – «хребет» (діаграму Ісікави через зовнішній вигляд часто називають «риб'ячою кісткою»).

3. Наносяться головні фактори, що впливають на проблему. Вони з'єднуються похилими стрілками з «хребтом».

4. Наносяться головні причини (причини рівня 1), що впливають на проблему «великі кістки» в кожній категорії (факторі).

5. Далі наносяться вторинні причини (причини рівня 2), які впливають на головні причини («великої кістки»), а ті, у свою чергу, є наслідком вторинних причин. Вторинні причини записуються й розташовуються у вигляді «середніх кісток», що примикають до «більших». Причини рівня 3, які впливають на причини рівня 2, розташовуються у вигляді «дрібних кісток», що примикають до «середніх», і т. д. (якщо на діаграмі наведені не всі причини, та одна стрілка залишається порожньою).

6. При аналізі повинні виявлятися й фіксуватися всі фактори, навіть ті, які здаються незначними, тому що ціль схеми – відшукати найбільш правильний шлях і ефективний спосіб рішення проблеми.

7. Причини (фактори) оцінюються й розподіляються по їхній значимості, виділяючи особливо важливі.

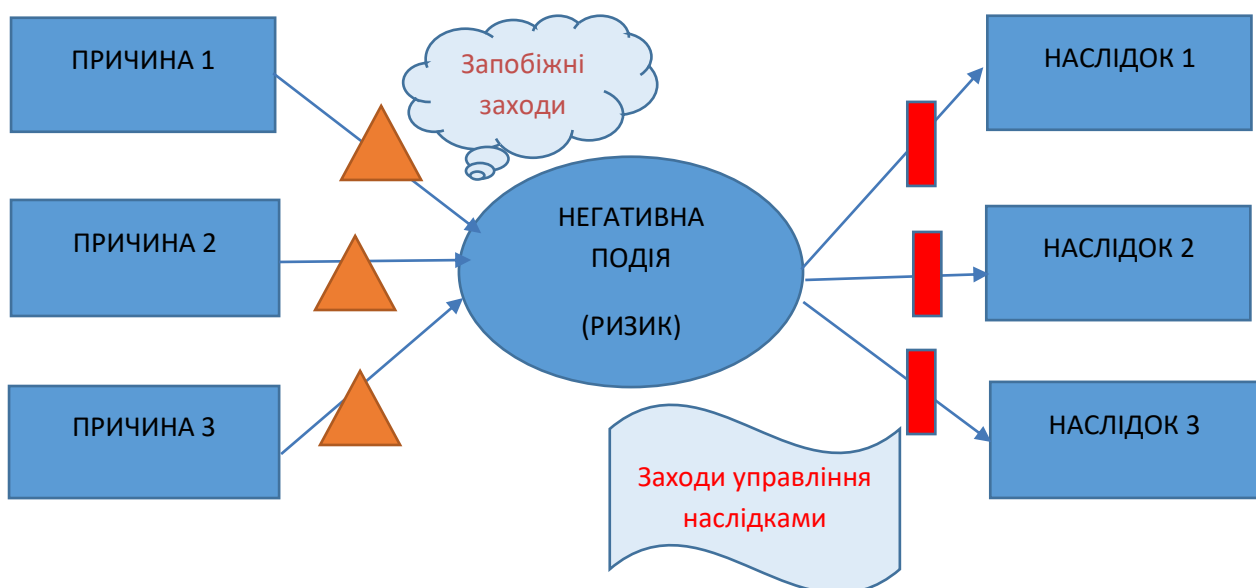
Більш ефективним способом побудови діаграми Ісікави при проведенні мозкового штурму є використання комп'ютерних програм для побудови інтелект-карт (наприклад Xmind). Даний інструмент дає більші можливості, оскільки дозволяє швидше і якісніше відобразити інформацію та оперативно її змінювати при потребі. При цьому команда співробітників, що проводить мозковий штурм, спостерігає на екрані мультимедійного проектора процес побудови діаграми.

### Діаграма «краватка-метелик»

**Діаграма «краватка-метелик»** – це схематичний спосіб опису і аналізу шляхів розвитку негативної події/ризиків від причин до наслідків. Даний інструмент є ефективним, якщо необхідно проаналізувати конкретний ризик і зрозуміти, як краще ним управляти. Основна увага методу «краватка-метелик» сконцентрована на бар'єрах між причинами, небезпечними подіями та наслідками.

Вхідними даними методу є інформація про причини і наслідки небезпечних подій/ризиків, бар'єри і засоби управління, які можуть допомогти їх уникнути, пом'якшити або стимулювати.

*Побудована діаграма «краватка-метелик» буде мати вигляд:*



**Побудову діаграми «краватка-метелик» слід виконувати за наступною процедурою:**

- а) визначити негативну подію/ризик, яка буде аналізуватися та записати її в центральному вузлі «краватки-метелика»;
- б) скласти перелік причин події за допомогою дослідження джерел ризику та записати їх ліворуч від центрального вузла;
- в) ідентифікувати механізм розвитку небезпеки/ризика до критичної події;
- г) провести лінії від причини до події, що дозволить сформувати лівий бік метелика. Варто визначити і включити у схему фактори, які можуть призвести до погіршення ситуації;
- г) на лінії, яка з'єднує причину і негативну подію, наносяться у вигляді поперечних ліній (бар'єрів) заходи, що перешкоджають цій причині.
- д) ідентифікувати наслідки небезпечної події, записати їх у правій стороні метелика та з'єднати центральну подію з кожним можливим наслідком;
- е) на лінії, яка з'єднує центральний вузол і наслідок, наносяться у вигляді поперечних ліній (бар'єрів), заходи, які запобігають виникненню наслідків. Даний підхід може бути використаний для позитивних наслідків, коли перешкоди відображають засоби управління, що забезпечують появу сприятливих наслідків.

Отже, результатом такого аналізу є проста і наочна діаграма, яка відображає не лише причини негативної події/ризика та реальні/потенційні наслідки такої події/ризика, а й заходи контролю, які знижують вірогідність її настання та заходи управління наслідками, у разі настання. Побудову діаграми «краватка-метелик» також можна здійснювати за допомогою програмних інструментів (наприклад Risk Gap).

## Діаграма Парето

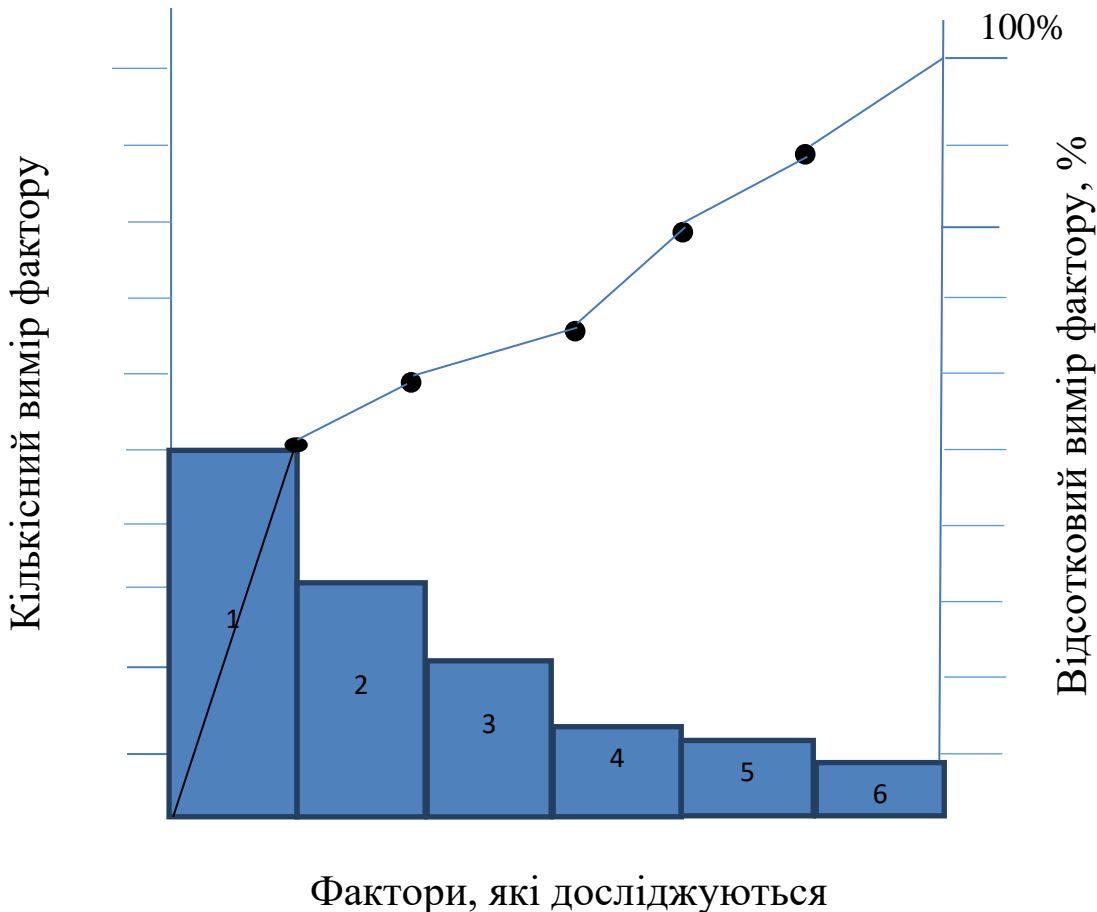
**Діаграма Парето** є одним із методів аналізу ефективності, в основі якого лежить закон (принцип) Парето. В загальному вигляді цей закон формулюється як: **20% зусиль дають 80% результату**. Відповідно 80%, які залишились, зусиль дають лише 20% результату. Як правило, цього принципу дотримуються при аналізі ефективності діяльності і її оптимізації.

Окрім здійснення причинно-наслідкового аналізу за допомогою діаграми Парето у внутрішньому аудиті також можна проводити оцінку ситуації до й після здійснення рекомендованих заходів або оцінку ефективності нововведень (проекту). І тим самим визначити рівень змін, що відбулися (ефект від запроваджених рекомендацій або змін).

Винайдений закон 80/20 графічно відображається в діаграмі чи кривій Парето. За її допомогою легко визначити саме ті причини, з усунення яких і необхідно починати рішення існуючої проблеми. Діаграма будується у вигляді стовпчиків, впорядкування яких йде по низхідній зліва праворуч. На

горизонтальній осі вказуються причини, фактори або проблеми. На вертикальній – відсотки. Найважливіші причини, яким слід приділити увагу, будуть розташовані зліва.

*Побудована діаграма Парето буде мати вигляд:*



*Побудова діаграми Парето складається з наступних етапів:*

1. Вирішити, які проблеми потрібно досліджувати, які дані треба зібрати, за який період і визначитися з методами збору даних.

2. Побудувати таблицю для аналізу даних, передбачивши в ній графи для підсумків по кожній ознаці, що досліджується, окремо, накопиченої суми числа невідповідностей, відсотків до загального підсумку і накопичених відсотків.

3. Дані, отримані по кожній ознаці, що досліджується, занести в таблицю у порядку значущості.

4. Накреслити одну горизонтальну і дві вертикальні осі. Вертикальні осі: на ліву вісь нанести шкалу з інтервалами від 0 до числа, відповідного загальному підсумку; на праву вісь - шкалу з інтервалами від 0 до 100%.

Горизонтальна вісь: розділити цю вісь на інтервали відповідно до числа контрольованих ознак.

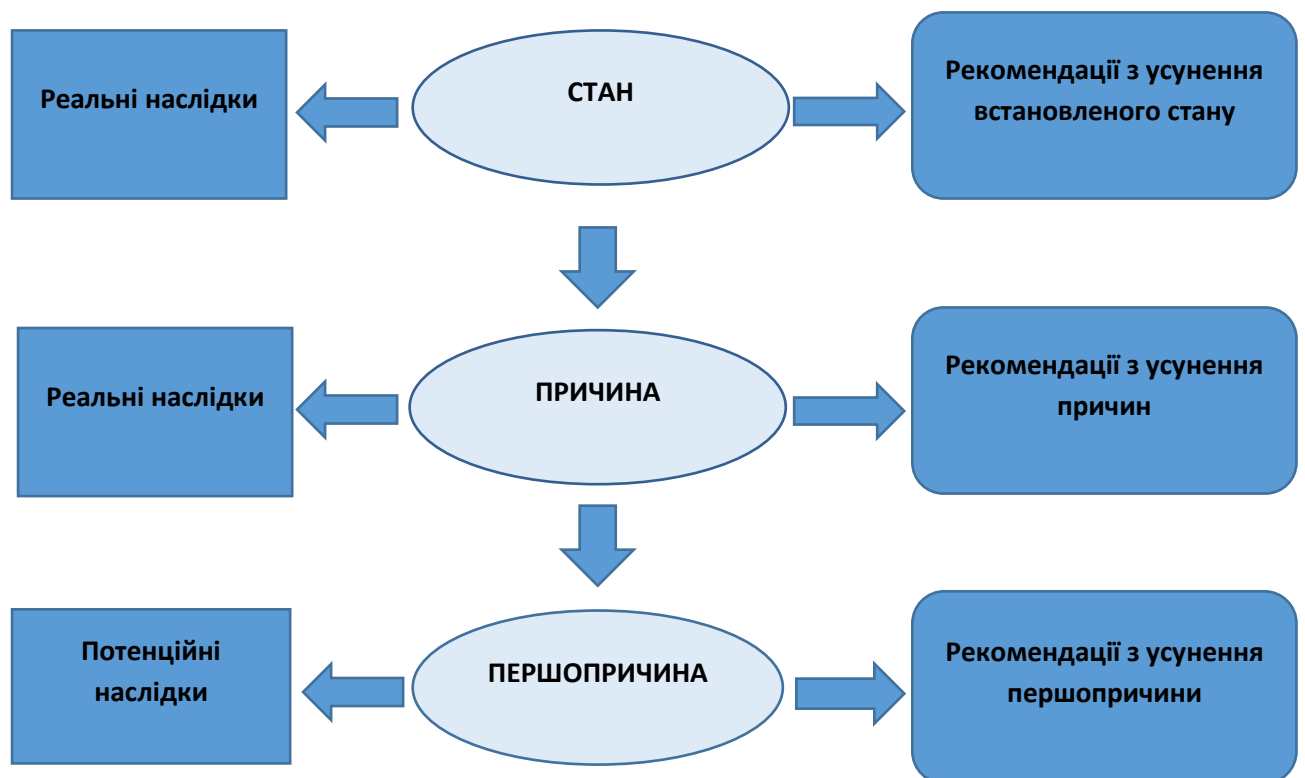
5. Побудувати стовпчикову діаграму.

6. Накреслити криву Парето. Для цього на вертикалях, відповідних правим кінцям кожного інтервалу на горизонтальній осі, нанести точки накопичених сум (результатів або відсотків) і з'єднати між собою відрізками прямих.

Для побудови діаграми Парето зручно використовувати програму Excel.

### **Зв'язок причинно-наслідкового аналізу і наданих рекомендацій**

Отже, залежно від цілей внутрішнього аудиту, які визначають очікуваний результат аудиторського дослідження, а також якості проведення аудиторських процедур внутрішніми аудиторами можуть бути сформульовані наступні рекомендації:



Результати проведеного аналізу причинно-наслідкових зв'язків, з метою надання рекомендацій, направлених на удосконалення діяльності, системи внутрішнього контролю, управління ризиками не повинні сприйматися оточуючими як узяття внутрішніми аудиторами на себе функцій керівництва.

Тому необхідно застосовувати всі заходи з метою уникнення такого сприйняття, зокрема:

1) надавати точний, об'єктивний і доказовий аналіз причинно-наслідкових зв'язків;

2) чітко розмежовувати опис причинно-наслідкових зв'язків від рекомендацій, направлених на усунення причин (першопричини);

3) у внутрішніх документах з внутрішнього аудиту має бути чітко розмежовано сфери відповідальності керівника установи, керівника підрозділу внутрішнього аудиту та внутрішнього аудитора за надання, розгляд, прийняття і впровадження рекомендацій за результатами проведених внутрішніх аудитів.



*Процес визначення справжньої основної причини може бути складним та суб'єктивним – навіть, коли доступні кількісні та якісні дані. Аудитори мають серйозно розглянути питання про включення інформації, отриманої від різних зацікавлених сторін та джерел в ході опису, аналізу та оцінки даних. Основною причиною виникнення недоліку можуть бути декілька помилок з різним ступенем впливу. Внутрішній аудитор, в деяких випадках, у якості основних причин виникнення проблеми може надати на розгляд керівництву декілька висновків і рекомендацій щодо встановленого факту разом з декількома планами рекомендованих заходів. У даному випадку цінністю, яку надає внутрішній аудит, є незалежна та об'єктивна оцінка, а також представлення різних даних і аналізу, з яких керівництво може зробити висновок про найбільш ймовірну основну причину.*

# СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ



1. Лозовицький С. П. Внутрішній аудит: теоретичні основи, організація та методика: навчальний посібник / С.П. Лозовицький. – Львів: Растр-7, 2015.-340.
2. Хок Б. Дипломированный внутренний аудитор / Б. Хок, К. Берч. – Кн.: в 4 ч. – М. : НОСК International, 2008.
3. Каменська Т.О. Внутрішній аудит. Сучасний погляд: монографія / Т.О. Каменська – К.: Інформ.-аналітичне агентство, 2010. – 491.
4. Каменська Т. О. Внутрішній контроль і аудит в управлінні: практ. посіб. / Т. О. Каменська, О. Ю. Редько; Наук. шк. аудиту, Нац. Центр Обліку та Аудиту. – К.: ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2015. – 375 с. (Наука – практиці).
4. Краснова И. Методика проведения внутренней аудиторской проверки эффективности системы внутреннего контроля бизнес-процессов / И.Краснова// Акционерное общество: вопросы корпоративного управления. – 2007. – № 1 (32). – С. 32–38.
5. Внутрішній аудит бізнес-процесів підприємства / Т. О. Каменська // Економічні науки. Серія : Облік і фінанси. - 2010. - Вип. 7(2). - С. 21-30. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof\\_2010\\_7%282%29\\_3](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2010_7%282%29_3).
6. Аналіз існуючих підходів та методів оцінювання бізнес-процесів підприємств та організацій / В. А. Тігарєва, І. В. Станкевич // Вісник КрНУ імені Михайла Остроградського. Серія : Менеджмент, маркетинг та управління персоналом. – 2016. - Вип. 3(98). – С. 113 - 120. - Режим доступу: [http://visnikkrnu.kdu.edu.ua/statti/2016\\_3\\_113-3-2016-2.pdf](http://visnikkrnu.kdu.edu.ua/statti/2016_3_113-3-2016-2.pdf).
7. Барановська Т.В. Сутність аналітичних процедур в аудиті через призму економічного аналізу / Т.В. Барановська // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 4 (54) – С. 11–16.
8. Hirst D.E. Audit Analytical Procedures: A Field Investigation / D.E. Hirst, L. Koonce [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://lib.cufe.edu.cn/upload\\_files/other/4\\_20140522023710\\_9.pdf](http://lib.cufe.edu.cn/upload_files/other/4_20140522023710_9.pdf).





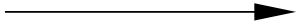

9. Керування ризиком. Методи загального оцінювання ризику (IEC/ ISO 31010:2009 IDT) : ДСТУ IEC/ ISO 31010:2013 – К.: Мінекономрозвитку України, 2015. – 73 ст. – (Національний стандарт України).

10. Матеріали Практикуючого співтовариства з внутрішнього аудиту ПЕМ ПАЛ [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <https://www.pempal.org/ru/events/iacop-internal-control-wg-and-audit-practice-wg-meetings>, <https://www.pempal.org/ru/events/iacop-internal-control-working-group-and-audit-practice-working-groups-meetings>.

## Додаток 1

**Список позначень, які використовуються при підготовці блок-схеми процесу:**

Позначення	Опис позначення
	Документ на паперовому носії, який може бути вхідними даними або результатом виконання операції.
	Дані (документ) в електронному вигляді, які можуть бути вхідними даними або результатом виконання операції.
	Однчасне надання документа у паперовому та електронному вигляді.
	<p>Виконувана операція: реалізація процесу здійснюється шляхом послідовного виконання операцій. Послідовність виконання операцій позначається цифрою і відповідає позначенню операцій у технологічній карті процесу.</p> <p>Операція виконується суб'єкту внутрішнього контролю.</p>
	Умова виконання операції: послідовність виконання операцій може визначатись результатом виконання будь-якої іншої операції.
	Суб'єкти внутрішнього контролю або зовнішній учасник процесу, в залежності від того, ким виконується операція.
	Перехід від одного процесу до іншого.
	Точка розриву діаграми для перенесення на наступну сторінку.

	Пунктиром виділяються необов'язкові для виконання операції (операції, які виконуються у разі настання певних умов) та/або необов'язкові для надання документи.
	Послідовність виконання операцій.
	Послідовність виконання операцій. Застосовується у разі перетину з іншою стрілкою для позначення незалежної послідовності виконання операцій.

## Додаток 2

### Базова схема проведення інтерв'ю з відповідальною за діяльність особою (керівником підрозділу, відповідального за процес)



## Додаток 3

## Робоча форма з тестуванню заходу контролю

№ п/п	Назва показника	Результати (коментарі до заповнення)
1.	Опис ризиків, для покриття яких застосовується захід контролю	<i>Перераховуються і описуються всі ризики, для покриття яких застосовується захід контролю, який тестується</i>
2.	Опис заходу контролю	<i>Описується захід контролю (зазначається тип заходу контролю, його частота здійснення і т.д.)</i>
3.	Власник процесу	<i>Зазначається посада і ПІП відповідального виконавця процесу</i>
4.	Виконавець заходу контролю	<i>Посада, ПІП працівника, хто здійснює захід контролю</i>
5.	Хто проводив тест?	<i>Посада, ПІП члена аудиторської групи, хто проводив тест</i>
6.	Програма тестування	<i>Описується послідовність аудиторських дій здійснення тестування</i>
7.	Період, за який проводилось тестування	<i>Вказується період, за який проводиться тестування операційної ефективності виконання заходу контролю</i>
8.	Результати тестування	<i>Зазначаються результати дослідження аудитора (знахідки), на підставі яких можна зробити висновки</i>
9.	Джерела аудиторських доказів	<i>Зазначається внутрішній документ і його реквізити, оформлені результати інтерв'ю, спостереження тощо</i>
10.	Захід контролю відповідає опису?	<i>Оцінка відповідності фактичного виконання заходу контролю його описанню Зазначається «так» чи «ні». У разі відповіді «ні», зазначаються коментарі щодо відхилень та їх причини</i>
11.	Оцінка дизайну заходу контролю	<i>Зазначається «ефективний» чи «містить недоліки» (за результатами порівняння з критеріями оцінки). У разі відповіді «містить недоліки», зазначаються коментарі щодо недоліків</i>
12.	Оцінка операційної ефективності	<i>Зазначається «ефективний» чи «містить недоліки». У разі відповіді «містить недоліки», зазначаються коментарі щодо недоліків</i>

13.	Рекомендації (у разі необхідності)	<i>Зазначаються рекомендації щодо удосконалення регламентації заходу контролю, його виконання з урахуванням відхилень, їх причин чи можливостей оптимізації</i>
-----	------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Робочу форму склав \_\_\_\_\_

(підпис)

(ПІП)

З результатами тестування ознайомлені:

\_\_\_\_\_  
(посада)

\_\_\_\_\_  
(підпис)

\_\_\_\_\_  
(ПІП)

\_\_\_\_\_  
(посада)

\_\_\_\_\_  
(підпис)

\_\_\_\_\_  
(ПІП)

**Приклад оформлення  
результатів оцінки ефективності ключових заходів контролю  
підпроцесу «Виконання сторонами умов договору»**

Ціль процесу/під процесу (етапу процесу)	Ризик, який перешкоджає досягненню цілі	Ціль заходу контролю	Захід контролю, який визначено у внутрішніх документах	Захід контролю, який здійснюється фактично	Оцінка дизайну заходу контролю <sup>1</sup>	Оцінка операційної ефективності <sup>2</sup>
Забезпечити виконання зобов'язань сторонами договору відповідно до умов договору	Ризик порушення підрядником строків виконання робіт/надання послуг, поставки товарів, визначених договором, що може призвести до затримок у організації операційних процесів установи	Впевнитись в тому, що всі товари, роботи, послуги своєчасно поставлені, виконані, надані	Працівник підрозділу, визначений відповідальним за здійсненням контролю строків виконання робіт, надання послуг, поставки товарів у відповідності зі строками, встановленими графіком виконання робіт/надання послуг, поставки товарів за договором (куратор договору)	Працівник господарського відділу – визначений відповідальним за здійснення контролю за строками виконання робіт (куратор договору) у 4 з 9 проаналізованих договорів, що складає 44%, не здійснював взаємодію з підрядником на предмет контролю	містить недоліки	неефективний

<sup>1</sup> Інформація переноситься з п. 11 Робочої форми з тестуванню заходу внутрішнього контролю

<sup>2</sup> Інформація переноситься з п. 12 Робочої форми з тестуванню заходу внутрішнього контролю

			здійснює взаємодію з відповідальним працівником підрядника на предмет контролю стану готовності предмета договору. Підтвердженням здійснення ЗК є: переписка з підрядником, акти огляду стану готовності, записи в журналі обліку виконаних робіт	ступеню готовності предмета договору. А виконання 2-х договорів в частині дотримання строків (зі слів куратора договору) контролювалось в телефонному режимі. Підтвердження здійснення ЗК по 6-ти договорам (або майже 67%) відсутні, по 3-х з цих договорів, що складає 33%, порушені строки виконання		
Ризик порушення підрядником якості виконання робіт/надання послуг визначених договором, що може призвести до необхідності додаткового сервісного обслуговування	Впевнитись в тому, що якість виконаних робіт/наданих послуг відповідає договору/технічній документації	Комісія, склад якої затверджений наказом керівника, в момент здачі здійснює контроль якості виконання робіт/надання послуг, визначених договором. Підтвердженням здійснення ЗК є: підписані акти прийому-передачі	Комісія, склад якої затверджений наказом керівника, в момент здачі здійснює контроль якості виконання робіт/надання послуг, визначених договором. Підтвердженням є: підписані акти прийому-передачі. Проте 2 з 9-ти актів (або 22%) підписані	містить недоліки	містить недоліки	



				не всіма членами комісії		
	Ризик порушення термінів оплати за поставку товарів, робіт, послуг визначених договором, що може призвести до застосування штрафних санкцій та додаткових витрат	Впевнитись в тому, що оплата за виконані роботи, надані послуги, поставлені товари, здійснена своєчасно відповідно до умов договору/ законодавства	В день підписання накладної/акту виконаних робіт куратор договору передає документи до фінансового відділу для здійснення оплати. Протягом трьох робочих днів відповідальна особа за проведення розрахунків з підрядниками готує платіжні документи та направляє на підпис керівнику фінансового відділу, який контролює суму оплати і термін подачі документів. Процедура проведення розрахунку з підрядником займає не більше 5 робочих днів. Підтвердженням здійснення ЗК є: підписи на платіжних документах	В день підписання накладної/акту виконаних робіт працівник господарського відділу (куратор договору) передає документи до фінансового відділу для здійснення оплати. Протягом трьох робочих днів відповідальна особа за проведення розрахунків з підрядниками готує платіжні документи, їх візує та направляє на перевірку керівнику фінансового відділу, який контролює суму оплати і термін подачі документів на підпис. Процедура проведення розрахунку з підрядником займає не більше 5 робочих днів, що	ефективний	ефективний
	Ризик завищення суми оплати за поставку товарів, робіт, послуг, визначених договором, що може призвести до додаткових незапланованих витрат	Впевнитись в тому, що перерахована сума відповідає вартості товарів/виконаних робіт/наданих послуг, визначених у договорі				

				<p>підтверджено платіжними документами В усіх 9-ти проаналізованих договорах оплата за виконані роботи, надані послуги, поставлені товари, здійснена своєчасно, а перерахована сума відповідає вартості товарів/виконаних робіт/наданих послуг, визначених у договорі</p>		
--	--	--	--	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--	--