



МІНІСТЕРСТВО
ФІНАНСІВ
УКРАЇНИ



National Academy for
Finance and Economics
*Ministry of Finance of
the Netherlands*

«Моделі для порівняння (референтні моделі) та аналіз даних»

Методичний посібник

2021 РІК



Зміст

Передмова	3
1. Сутність моделей для порівняння (референтних моделей), їх значення у внутрішньому аудиті ...	4
2. Розробка моделей для порівняння та їх складові	6
2.1. Визначення змінних аудиту, критеріїв оцінки та операціоналізму	12
2.2. Вибір методів збору і аналізу даних, визначення джерел інформації	16
2.3. Підготовка матриці планування дослідження (матриці дизайну)	17
3. Аналіз даних і його характеристики	20
3.1. Ключові характеристики даних	20
3.2. Основні необхідні кроки під час аналізу даних і їх оцінки	22
Додатки	28
Додаток 1. Послідовність необхідних кроків для складання референтної моделі та виконання аудиторського завдання	29
Додаток 2. Витяг із матриці планування дослідження та аналізу даних	30
Додаток 3. Витяг із матриці планування дослідження та аналізу даних	34

Передмова

Методичний посібник «Моделі для порівняння (референтні моделі) та аналіз даних» підготовлено в рамках двостороннього співробітництва Міністерства фінансів України з Міністерством фінансів Королівства Нідерландів з метою надання допомоги керівникам і працівникам підрозділів внутрішнього аудиту державних органів у розробці моделей для порівняння під час проведення внутрішніх аудитів.

У цьому посібнику описано базові основи моделей для порівняння (референтних моделей), їх сутність і роль для внутрішнього аудиту. Також детально викладено послідовний і покроковий підхід до складання (розробки) моделей для порівняння під час проведення внутрішніх аудитів, у тому числі: визначення та підбір змінних і критеріїв оцінки, їх операціоналізму (тобто зважування або ранжування), вибір методів збору і аналізу даних, визначення джерел інформації, підготовка на їх основі матриці планування дослідження (матриці дизайну), яка відображає структуру основних складових референтної моделі. Для наочного представлення можливих практичних підходів до планування аудиторського завдання у додатках до цього посібника наведено два витяги із матриці планування дослідження та аналізу даних, у яких визначено всі складові референтної моделі, а також можливий методологічний підхід до проведення аудиту. Крім того, в посібнику наведено основні кроки, які необхідно здійснити внутрішнім аудиторам, під час аналізу даних з метою формулювання аудиторських знахідок на основі визначених критеріїв оцінки та підготовки висновків.

1. Сутність моделей для порівняння (референтних моделей), їх значення у внутрішньому аудиті

Одним із ключових факторів успішного управління установою є налагодження ефективного та результативного функціонування її основних процесів. При цьому майже кожним працівником поняття ефективності та результативності процесів, які вони здійснюють, сприймається по-різному. Для когось це може бути мінімізація ресурсів чи збільшення обсягу вироблених продуктів (наданих послуг) та / або ширше задоволення потреб споживачів. Хтось намагається якнайшвидше впровадити передові технології й автоматизувати основні процеси в установі, а також адаптувати її діяльність до вимог сьогодення. Для того, щоб знайти ефективне рішення в певній сфері, необхідно знати кращий досвід інших установ, які досягли успіху у подібному середовищі. В таких умовах необхідним є пошук еталонної моделі для порівняння (референтної моделі (reference model)), яка може бути своєрідним дороговказом та інструментом для налагодження процесів в установі.

В приватному секторі під терміном «референтна модель» розуміють модель ефективного процесу, яка створена для підприємства певної галузі, впроваджена на практиці і може бути використана при розробці / реорганізації процесів на інших підприємствах. По суті, референтні моделі являють собою еталонні схеми організації діяльності, розроблені для конкретних процесів на основі реального досвіду впровадження в різних компаніях по всьому світу. Вони включають у себе перевірені на практиці процедури і методи організації управління, у тому числі: моделі процесів, моделі даних, моделі об'єктів, моделі організаційних структур, програмних модулів, набір метрик (параметрів і методів) оцінки ефективності, а також рекомендовані шляхи покращення різних функцій, процесів і показників діяльності.

Референтні моделі дозволяють установам почати розробку власних моделей на базі вже готового набору функцій і процесів, їх ключових характеристик і показників та, як наслідок, швидше адаптуватися до реалізації процесного підходу в рамках конкретної системи управління. Моделі для порівняння можуть бути засновані на галузевих стандартах і включати в себе відповідний досвід. Такі моделі допомагають у визначенні та встановленні вимог до процесів і дозволяють їх налагодити або оптимізувати.

Також під моделлю для порівняння у деяких випадках розуміють відповідну метрику, за допомогою якої вимірюється або оцінюється певний напрям роботи шляхом використання набору визначених показників. Зазвичай таким набором показників є критерії оцінки, які відображають еталон, на який потрібно орієнтуватися для налагодження діяльності.

Управління установою є досить широким і комплексним поняттям, що включає в себе структури та процеси прийняття рішень, підзвітність та контроль. На сьогодні питання налагодження ефективних і результативних процесів є актуальним не лише для приватного сектору, але й також для державного сектору. Ефективне управління забезпечує досягнення цілей установи шляхом створення правильних політик, процедур і процесів. Так, одним із принципів хорошого урядування («good governance») є принцип результативності та ефективності, який передбачає, що процеси та інституції забезпечують результати, які задовольняють потреби суспільства, найдоцільніше використовуючи доступні їм ресурси. Для типових процесів як приватному, так і в державному секторі референтні моделі можуть бути корисними в управлінні діяльністю, зокрема: при виборі і моделюванні основної послідовності роботи, визначенні ключових показників ефективності (KPI) і параметрів, які дозволяють оцінити результативність основних сфер діяльності, а також і під час аналізу причин виникнення проблем тощо.

Налагоджена функція внутрішнього аудиту є одним із дієвих інструментів керівника для підвищення ефективності діяльності установи. Метою внутрішнього аудиту є допомога

керівнику у досягненні поставлених цілей за допомогою проведення внутрішніх аудитів і надання рекомендацій щодо удосконалення системи управління, внутрішнього контролю та управління ризиками. Діяльність з внутрішнього аудиту зосереджується передусім на оцінці внутрішніх процесів установи та наданні рекомендацій керівництву щодо їх поліпшення. Відповідно до пункту 2 Порядку здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 р. № 1001 (далі – Порядок № 1001), об'єктом внутрішнього аудиту є діяльність державного органу, його територіальних органів, підприємств, установ та організацій, що належать до сфери його управління, в повному обсязі або з окремих питань (на окремих етапах), та заходи, що здійснюються керівниками таких органів, підприємств, установ та організацій для забезпечення ефективного функціонування системи внутрішнього контролю. Тобто при проведенні внутрішнього аудиту може проводитися оцінка будь-якого напрямку діяльності державного органу чи його підпорядкованих установ.



При цьому фундаментальними і ключовими для внутрішнього аудиту є два питання:

1) З якою метою здійснюватиметься оцінка? (Для дослідження ефективності та / або результативності діяльності, відповідності нормам законодавства, якості наданих послуг, надійності ІТ систем і технологій, тощо).

2) Який набір «інструментів» буде використовувати внутрішній аудитор для проведення оцінки цього виду діяльності?

Слід зазначити, що оцінка відповідності діяльності встановленим вимогам безперечно є необхідною частиною роботи підрозділу внутрішнього аудиту. Однак крім цього, внутрішні аудитори можуть і мають робити свій внесок для налагодження ефективної та результативної діяльності, надання якісних послуг шляхом підготовки відповідних аудиторських рекомендацій для її удосконалення за результатами проведених аудитів. Для цього аудиторам недостатньо лише оцінювати відповідність і правильність дотримання визначених норм і правил. Необхідно ще й звертати увагу та досліджувати співвідношення кінцевого результату цієї діяльності до витрачених на неї ресурсів («ефективність»), оцінювати ступінь реалізації й досягнення запланованих результатів діяльності («результативність») і можливості мінімізації затрачених ресурсів («економічність»).

Варто відмітити, що кожна категорія учасників певного виду діяльності має своє розуміння понять «ефективності», «результативності», а також різні вимоги стосовно «якості» послуги чи продукту. В таких умовах внутрішньому аудитору для проведення дійсно незалежної та об'єктивної оцінки певного виду діяльності необхідна шкала, метрика або інструмент для вимірювання. Саме таким інструментом для внутрішнього аудитора і є модель для порівняння (або референтна модель), адже вона слугує орієнтиром для проведення оцінки під час внутрішнього аудиту. За допомогою використання референтних моделей внутрішні аудитори порівнюють фактичну діяльність, яка є об'єктом дослідження, із еталонною моделлю, а на основі аналізу результатів такого порівняння визначають прогалини (тобто різницю між фактичним станом та ідеальною моделлю), готують аудиторські висновки та рекомендації.

Схожий підхід до оцінки використовують також й міжнародні експертні місії при проведенні своїх оцінок у різних сферах. Наприклад, під час оцінки стану справ в системі державного управління України (SIGMA), оцінки системи державних видатків та фінансової підзвітності (PEFA), оцінювання управління державними інвестиціями (Світовий банк), оцінювання системи податкового адміністрування (TADAT), а також у загальній схемі оцінювання (CAF) та інших міжнародно визнаних моделях оцінки.

2. Розробка моделей для порівняння та їх складові

Ефективне планування є ключем до успішної реалізації будь-якого типу проекту. Існує вираз, який іноді називають «принципом шістьох П» (в англійській мові – «six Ps»): «Правильне попереднє планування запобігає низькій ефективності». Незважаючи на те, що в багатьох випадках виникає спокуса перестрибнути одразу до виконання процесу, дотримання структурованого та дисциплінованого підходу до його планування допомагає забезпечити ефективну та результативну роботу. І навпаки, незабезпечення належної кількості часу та зусиль на планування, збільшує ймовірність того, що за результатами діяльності не будуть досягнуті бажані цілі, або така діяльність здійснюватиметься неефективним способом. Інший вислів, який також акцентує увагу на необхідності адекватного планування: «Невдале планування означає планування невдачі». Зазначені твердження є актуальними для багатьох видів діяльності, у тому числі й для внутрішнього аудиту. Адже лівовою частиною роботи у внутрішньому аудиті є планування аудиторського завдання, у тому числі й розробка референтних моделей, що забезпечують основу всього аудиторського дослідження.

З огляду на це, кожен внутрішній аудит слід планувати, щоб забезпечити:

- ✓ спрямування зусиль аудиторів на оцінку ризикових / проблемних сфер діяльності та визначення можливості підвищення її ефективності;
- ✓ можливість управляти обсягом роботи;
- ✓ ефективне використання часу на проведення внутрішнього аудиту;
- ✓ надання відповідних рекомендацій з практичним впливом на подальший розвиток установи.

Під час планування аудиторського завдання внутрішнім аудиторам необхідно знайти відповіді на два блоки запитань:



1. *Що саме досліджуватиметься?* (тобто який вид діяльності є об'єктом аудиту; які причини або передумови для проведення цього дослідження (контекст аудиту); які цілі внутрішнього аудиту та які питання необхідно дослідити; який обсяг аудиту (межі та обмеження); якою буде основа для порівняння (референтна модель) тощо).

2. *Як буде організовано внутрішній аудит?* (який буде підхід до збору й аналізу даних; які ресурси є необхідними для цього аудиту (часові, людські, технічні); яким чином організувати моніторинг і звітування під час аудиторського дослідження тощо).

Схематично ці два блоки питань, які дозволяють побудувати всю структуру внутрішнього аудиту, представлено на малюнку 1:



Малюнок 1. Структура внутрішнього аудиту

Загалом весь процес планування аудиторського завдання описано у розділі 5.1

Методологічних вказівок з внутрішнього аудиту в державному секторі України. Зокрема: викладено підхід до розробки моделей для порівняння під час планування аудиторського завдання, описано їх основні складові (питання аудиту, змінні та критерії оцінки, їх ранжування (операціоналізм), методи збору та аналізу даних, джерела інформації тощо). У цьому посібнику більш детально розкрито сутність моделей для порівняння та їх елементи, наведено практичні приклади таких моделей, а також відображено особливості аналізу даних.

Схематично послідовність необхідних кроків для складання референтної моделі та виконання аудиторського завдання наведено у додатку 1 до цього посібника, починаючи від визначення цілей і питань аудиту та закінчуючи підготовкою аудиторських висновків і рекомендацій. Однак перш ніж скласти референтну модель внутрішнім аудиторам необхідно мати (або набути) розуміння діяльності, що є об'єктом аудиту (тобто зрозуміти «контекст аудиту»), зокрема щодо:

- ✓ нормативно-правового регулювання діяльності, правил реалізації процесів, інших норм та положень;
- ✓ загальної організації та управління діяльністю (об'єктом аудиту), включаючи організаційну структуру, ресурси та механізми управління;
- ✓ процесів, взаємовідносин та операцій, які здійснюються в рамках досліджуваного виду діяльності (відповідні політики та процедури, цілі та стратегії, програми, проекти тощо);
- ✓ ризиків, пов'язаних зі стратегіями та цілями установи, які стосуються досліджуваної діяльності;
- ✓ показників результативності (визначених індикаторів, за допомогою яких керівник вимірює ефективність та / або результативність діяльності, що є об'єктом аудиту).

Саме з цієї інформації внутрішні аудитори можуть отримати велику частину того, що потрібно для розуміння діяльності, яка є об'єктом аудиту. Однак, вивчення лише документів, в яких міститься перелічена інформація, є недостатнім, оскільки це лише дасть змогу зрозуміти як регламентовано вид діяльності, що досліджуватиметься. Для отримання розуміння того, як на практиці здійснюється така діяльність, внутрішнім аудиторам необхідно обговорити певні аспекти цієї діяльності з ключовими особами, які беруть у ній участь. Тому надзвичайно корисними для внутрішніх аудиторів на цьому етапі будуть інтерв'ю із відповідальними за діяльність особами, які допоможуть забезпечити внутрішнього аудитора інформацією, необхідною для повного розуміння діяльності, що є об'єктом аудиту.

Такий процес є попереднім вивченням об'єкта аудиту, із якого розпочинається так звана «аудиторська лійка», що зображена на малюнку 2:



Малюнок 2. Аудиторська лійка

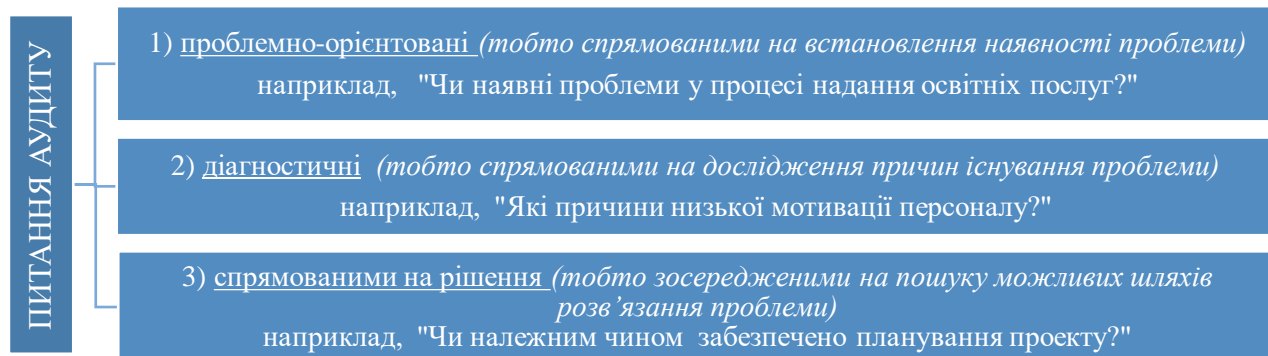
Також важливо перед початком розробки моделі для порівняння чітко визначити рамки оцінки, тобто обсяг аудиту, який встановлює межі дослідження об'єкта внутрішнього аудиту (напрями діяльності, процеси, операції, системи тощо) з урахуванням початкових обмежень (часових, географічних) щодо проведення аудиту. Для цього потрібно знайти відповіді на такі питання:

- ✓ Чи зосереджується дослідження тільки на центральному рівні (міністерство, агентство, служба), чи також включаються територіальні органи та / або підпорядковані установи?
- ✓ За який період часу буде досліджуватися діяльність?
- ✓ Який метод дослідження буде використовуватися (суцільний чи вибірковий)?
- ✓ Які процеси (або підпроцеси) **не будуть вивчатися** під час аудиту?

Під час пошуку відповідей на ці запитання надзвичайно важливо, щоб внутрішні аудитори дізналися у вищого керівництва, які його очікування від проведення внутрішнього аудиту та на чому необхідно зосередити увагу аудиторської групи.

Встановлені чіткі межі дослідження об'єкта внутрішнього аудиту (обсяг аудиту) в подальшому допоможуть внутрішнім аудиторам визначити цілі та питання аудиту. Особливості визначення цілей і питань аудиту висвітлені у розділі 5.1 [Методологічних вказівок з внутрішнього аудиту в державному секторі України](#). Важливо пам'ятати, що відповідно до Стандартів внутрішнього аудиту, затверджених наказом Мінфіну від 04.10.2011 № 1247 та зареєстрованих у Мін'юсті 20.10.2011 за № 1219/19957 (у редакції наказу Мінфіну від 14.08.2019 № 344, далі – Стандарти внутрішнього аудиту), цілі аудиту мають відображати результати попередньої оцінки ризиків, пов'язаних з об'єктом внутрішнього аудиту, та визначати його очікувані результати. Тобто з цілей аудиту має бути зрозуміло що саме буде оцінюватися та з якою метою. А правильно задані питання аудиту – це ключ до отримання необхідної інформації, яка допоможе внутрішнім аудиторам досягти визначених цілей.

У міжнародній практиці питання аудиту за характером можуть бути:



Перед тим як розпочати формулювання питань, що будуть досліджені під час внутрішнього аудиту, корисним є здійснення мозкового штурму та проведення аналізу причинно-наслідкових зв'язків, що допоможе сфокусувати та спрямувати дослідження на найбільш ризикові або проблемні аспекти діяльності, яка є об'єктом внутрішнього аудиту. Існують різні інструменти, які можуть застосовуватися аудитором для аналізу причинно-наслідкових зв'язків (наприклад, «П'ять «Чому?», «Діаграма Ісікави», «Діаграма «Краватка-метелик», «Діаграма Парето»). Особливості застосування цих методів детально розкриті у посібнику ["Інструментарій внутрішнього аудиту"](#).

Розуміння об'єкта внутрішнього аудиту, чіткі цілі аудиту, що містять очікувані результати, конкретні та важливі питання аудиту є основою для складання моделі для порівняння. Саме ці складові розкривають фокус дослідження. Референтна модель, яка як правило відображається у матриці планування дослідження, визначає структурований підхід до виконання аудиторського завдання та спосіб, у який здійснюватиметься таке дослідження,

а її складові є основою для підготовки аудиторських висновків.

Передусім важливо зазначити, що НЕ внутрішній аудитор відповідає за прийняття рішень щодо вибору моделі для порівняння. За це відповідає керівник установи, якого у міжнародній практиці часто називають «замовником аудиту».

На практиці внутрішній аудитор створює структуру референтної моделі та / або визначає її можливі варіанти з урахуванням кращих практик, а керівник установи («замовник аудиту») погоджує її або вносить свої корективи.

Характеристики моделей для порівняння безпосередньо залежать від об'єкта, теми та цілі аудиту. У таблиці 1 наведено головні характеристики референтних моделей з урахуванням основних сфер діяльності, які можуть досліджуватися при проведенні внутрішнього аудиту.

Таблиця 1. Головні характеристики референтних моделей

Сфера аудиту	Характеристики моделей для порівняння	Джерела
Оцінка відповідності	Стандартизовані (зазвичай контрольний перелік питань)	Закони / постанови / процедури
Оцінка фінансово-господарської діяльності	Більш-менш стандартизовані	Рівні гарантії та матеріальності (рівень упевненості у тому, що звітність не містить істотних помилок), вимоги до бухгалтерського обліку та звітності
Оцінка інформаційних систем і технологій	Частково спеціально розроблені / частково стандартизовані, але потребують адаптації залежно від об'єкта та теми аудиту	Міжнародно визнані моделі та стандарти. Наприклад: COBIT, ITIL, ISO 27001, Prince2
Оцінка ефективності	Частково спеціально розроблені / частково стандартизовані, але потребують адаптації у більшості випадків	Норми / критерії, встановлені керівництвом, внутрішніми політиками та процедурами, теоріями, найкращими практиками

Як видно із таблиці 1 найпростіше розробляти моделі для порівняння під час проведення оцінки відповідності та оцінки фінансово-господарської діяльності, оскільки критерії, що є основою для оцінки в таких випадках вже визначені у нормативно-правових актах, внутрішніх регламентах і процедурах, вимогах до ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності тощо. Водночас найскладнішим є вибір референтної моделі під час проведення оцінки ефективності, оскільки поняття «ефективності» є досить суб'єктивним і потребує розкриття через встановлення чітких і вимірюваних критеріїв такої ефективності. У разі проведення оцінки інформаційних систем і технологій та оцінки ефективності певної діяльності внутрішнім аудиторам необхідно виділити додатковий час для вивчення та аналізу існуючих кращих практик у досліджуваній сфері та за можливості адаптувати їх при складанні моделі для порівняння. *Наприклад, якщо внутрішнім аудиторам потрібно провести оцінку ефективності планування конкретного проекту, то перед розробкою моделі для порівняння їм необхідно вивчити, які існують кращі практики проектного управління. Однією із таких міжнародних кращих практик є модель Prince 2 (методологія управління проектом, яка охоплює управління якістю, контроль і організацію проекту послідовно і узгоджено з цілями). Елементи зазначеної моделі, які стосуються ініціювання та планування проекту, можуть бути використані внутрішніми аудитором як референтна модель при проведенні внутрішнього аудиту. При цьому, можливість її використання для оцінки ефективності планування проекту внутрішні аудитор повинні узгодити із керівником установи, який є*

«замовником аудиту».

У міжнародній практиці існують також й інші моделі, які можуть повністю або частково використовуватися внутрішніми аудиторами як моделі для порівняння (залежно від цілей і питань внутрішнього аудиту, а також очікувань керівництва). Наприклад:

- **Збалансована система бізнес-показників (The Balanced Scorecard (BSC))** – це комплексний набір кількісних вимірювань (показників), що оцінюють, наскільки установа досягає успіху у реалізації своєї місії та стратегічних цілей. Ці показники побудовані навколо чотирьох аспектів: інновації та навчання (управління людьми), внутрішні процеси, клієнти та управління фінансами. Показники кожного аспекту пов'язані між собою через причинно-наслідкові зв'язки. Збалансована система показників часто використовується в державному секторі Європи. Система BSC також дуже корисна як інструмент комунікації з точки зору управління для інформування людей в установі та зацікавлених сторін про те, наскільки реалізований стратегічний план.
- **Цикл Демінга (Цикл PDCA (планувати, робити, перевіряти, діяти))** – модель безперервного поліпшення процесів, яка є своєрідним алгоритмом дій керівника з управління процесом і досягнення його цілей. В цій моделі цикл управління складається з чотирьох етапів: *планування* (встановлення цілей і процесів, необхідних для їх досягнення, планування робіт, виділення і розподіл необхідних ресурсів); *виконання запланованих робіт*; *перевірка* (збір інформації та контроль результату на основі ключових показників ефективності (KPI), виявлення й аналіз відхилень, встановлення причин таких відхилень); *вжиття заходів* щодо усунення причин відхилень від запланованого результату, зміни в плануванні та розподілі ресурсів тощо.
- **Модель COSO** – це міжнародно визнана інтегрована рамкова основа для внутрішнього контролю, розроблена Комітетом спонсорських організацій Комісії Тредвею (COSO). Така модель містить 17 основоположних принципів, які покривають різні питання від управління до моніторингу. Ключові компоненти цієї моделі: адекватне внутрішнє середовище; добре функціонуючий процес управління ризиками; достатні та ефективні заходи контролю; актуальна, достатня і своєчасна інформація та комунікація; адекватний моніторинг.
- **Стандарти ISO** – це низка (серія) стандартів, розроблених Міжнародною організацією стандартизації (ISO). Ці стандарти охоплюють величезний спектр видів діяльності, у тому числі виготовлення продукту, управління процесом, надання послуг, постачання матеріалів тощо. Наприклад, Стандарти серії ISO 9000 «Управління якістю», Стандарти ISO/IEC 27001 «Управління інформаційною безпекою», Стандарти ISO 31000 «Управління ризиками» та інші.
- **Модель досконалості Європейського фонду управління якістю (модель EFQM)** – це практичний інструмент, який допомагає установам встановити цілісну систему управління, вимірюючи, де саме вони знаходяться на шляху до ділової досконалості, допомагаючи їм зрозуміти прогалини в діяльності, і потім, стимулюючи необхідні рішення для досягнення успіху. Модель досконалості заснована на використанні дев'яти критеріїв, які поділені на дві групи: критерії «Можливостей», що характеризують потенційні можливості установи (лідерство, політика і стратегія, персонал, партнерство та ресурси, процеси), та критерії «Результатів», що характеризують чи досягнуті результати установи (результати для клієнта, результати для персоналу, результати для суспільства, ключові результати діяльності).

- **Загальна / рамкова схема оцінювання (Common Assessment Framework (CAF))** – це модель, розроблена Європейським інститутом публічного адміністрування (EIPA) на базі моделі EFQM задля сприяння належному врядуванню в державному секторі. Модель CAF є інструментом, який має допомогти установам зрозуміти та втілити у життя техніку всеохоплюючого управління на основі якості (TQM – total quality management). Основою впровадження моделі CAF є самооцінка установи, залучення персоналу до процесу безперервного удосконалення, вимірювання рівня задоволеності різних зацікавлених сторін, незалежної зовнішньої оцінки, вивчення і обмін кращими практиками застосування моделі, запровадження процесного підходу до діяльності установи. До структури цієї моделі включено 9 критеріїв, які є схожими до критеріїв, що застосовуються у моделі EFQM (лідерство, стратегія і планування, люди, партнерство та ресурси, процеси, результати для громадян / споживачів, результати для людей, результати соціальної відповідальності, ключові результати діяльності). Зазначена модель широко використовується у країнах Європи як один із можливих інструментів для проведення самооцінки установами державного сектору. Крім того, деякі країни на її основі також розробляють галузеві моделі самооцінки.
- **Теорія культурних вимірів Гофстеде** – це модель для міжкультурної комунікації, розроблена Гертом Хофстеде, який досліджував вплив культури суспільства на цінності його членів та те, як ці цінності співвідносяться з поведінкою, використовуючи структуру, отриману з факторного аналізу. Хофстеде розробив свою оригінальну модель в результаті використання результатів всесвітнього опитування цінностей співробітників, проведеного компанією IBM. Пізніше модель була вдосконалена. Оригінальна теорія пропонувала чотири виміри (аспекти), за якими можна аналізувати й оцінювати культурні цінності: індивідуалізм - колективізм; уникнення невизначеності; силова дистанція (сила соціальної ієрархії) та маскуліністсь-фемінність (орієнтація на завдання проти орієнтації на людину). Пізніше за результатами незалежних досліджень в Гонконгу було додано п'ятий вимір (аспект) – довгострокову орієнтацію.
- **Бенчмаркінг** - це порівняння з іншими установами, а потім вивчення уроків, які ці порівняння виявляють. На практиці порівняльний аналіз зазвичай включає: регулярне порівняння аспектів діяльності (функцій або процесів) з тими установами, які вважаються хорошими практиками; виявлення прогалин у виконанні; пошук нових підходів для покращення показників; продовження впровадження вдосконалень; моніторинг прогресу та перегляд переваг.
- **Інші рамкові основи, які стосуються відібраних об'єктів внутрішнього аудиту.**




Таким чином, внутрішнім аудиторам під час планування аудиторського завдання необхідно виділити достатньо часу для пошуку та вивчення кращих практик у досліджуваній сфері, які можуть бути основою для складання референтної моделі. Планування - це половина справи, тому надзвичайно важливо правильно й ретельно продумати дизайн внутрішнього аудиту, до якого у міжнародній практиці крім цілей, питань й обсягу аудиту відносять також й референтну модель. За допомогою ґрунтовного і зваженого підходу внутрішні аудитори не лише отримають необхідну основу (рамку) для порівняння, але й будуть зберігати фокус протягом всього дослідження, оптимізують використання ресурсів і в подальшому зможуть досягнути запланованих результатів – підготувати конструктивні рекомендації для удосконалення досліджуваної діяльності.


2.1. Визначення змінних аудиту, критеріїв оцінки та операціоналізму

Перш за все при складанні моделі для порівняння внутрішнім аудиторам потрібно визначити змінні аудиту, тобто ключові ознаки (характеристики, параметри) тих аспектів, дослідження яких є критично важливими для відповіді на питання аудиту та формулювання висновку. Зазвичай змінні аудиту визначаються за результатами вивчення внутрішніх документів і процедур, інтерв'ю з керівництвом, найкращими практиками і управлінськими концепціями. *Наприклад, якщо внутрішні аудитори оцінюють адекватність системи внутрішнього контролю у певному процесі, то вони можуть використати модель COSO як модель для порівняння. В такому разі змінними аудиту можуть бути «регламентованість процесу», «цілі», «управління ризиками», «заходи контролю» тощо.*

Змінні стають очевидними і вимірюваними шляхом формулювання критеріїв аудиту (або норм) для кожної змінної. У міжнародній практиці саме загальний набір змінних аудиту, критеріїв оцінки та їх операціоналізм й називають моделлю для порівняння. Саме критерії є основою для оцінки зібраних доказів і підготовки аудиторських висновків.

 **Підбір критеріїв є наріжним каменем добре спланованого внутрішнього аудиту.**

Обов'язковість визначення критеріїв оцінки під час планування аудиторського завдання передбачена як Міжнародними стандартами професійної практики (IPPF), так і національними Стандартами внутрішнього аудиту. Зокрема, Стандартом 2210 IPPF передбачено, що для оцінки корпоративного управління, управління ризиками та контролю необхідні адекватні критерії. Внутрішні аудитори повинні встановити ступінь адекватності встановлених керівництвом критеріїв, щоб визначити, чи були досягнуті поставлені цілі та завдання. Якщо керівництво визначило адекватні критерії, внутрішні аудитори повинні використовувати їх при наданні власних оцінок. У випадку неадекватності критеріїв, внутрішні аудитори повинні визначити прийнятні критерії оцінки шляхом обговорення із керівництвом.

 **Чим менш чітко заздалегідь визначені норми, тим більше роботи для аудиторської групи і тим більше обговорення з керівництвом необхідно для визначення та узгодження критеріїв оцінки.**

Критерії оцінки можуть мати якісний або кількісний характер і визначати щодо чого порівнюватиметься об'єкт аудиту, тобто його ідеальну (еталонну) модель. Вони можуть відображати те, що повинно бути відповідно до законів, нормативних актів або цілей (наприклад те, що очікується згідно з обґрунтованими принципами та кращою практикою). При підготовці критеріїв оцінки внутрішнім аудиторам необхідно намагатися застосовувати збалансований підхід і використовувати як кількісні, так і якісні критерії оцінки, які доповнюють один одного.

Критерії аудиту мають на меті спрямувати оцінку та в подальшому допомогти аудитору відповісти на питання аудиту. На ранній стадії аудиту критерії рідко є очевидними та наперед визначеними. Внутрішні аудитори повинні ретельно підходити до вибору критеріїв і бути в змозі підтвердити свій вибір, зокрема: розглядати джерело критеріїв і зосереджуватись на стандартах і моделях, виданих відповідними уповноваженими органами або професійними організаціями (якщо це можливо), а також на кращих практиках. Досить часто внутрішнім аудиторам потрібно витратити багато часу на їх пошук або визначення (особливо якщо заплановано проведення оцінки ефективності певного виду діяльності). Наприклад, набір критеріїв може обиратися з:

- ✓ ключових показників результативності, встановлених керівництвом установи або регулятором;
- ✓ порівняння з найкращими практиками (бенчмаркінг);

- ✓ норм, які закріплені у внутрішніх політиках і процедурах та / або у нормативно-правових актах, що регулюють діяльність об'єкта аудиту;
- ✓ управлінських моделей і професійних (галузевих) стандартів тощо.

Якщо критерії є важкодоступними, неповними чи потребують додаткових пояснень, внутрішні аудитори мають надавати опис або будь-яку іншу інформацію, необхідну для того, щоб у подальшому аудиторський звіт був справедливим, об'єктивним і зрозумілим, а також описував контекст, у якому застосовуються критерії.

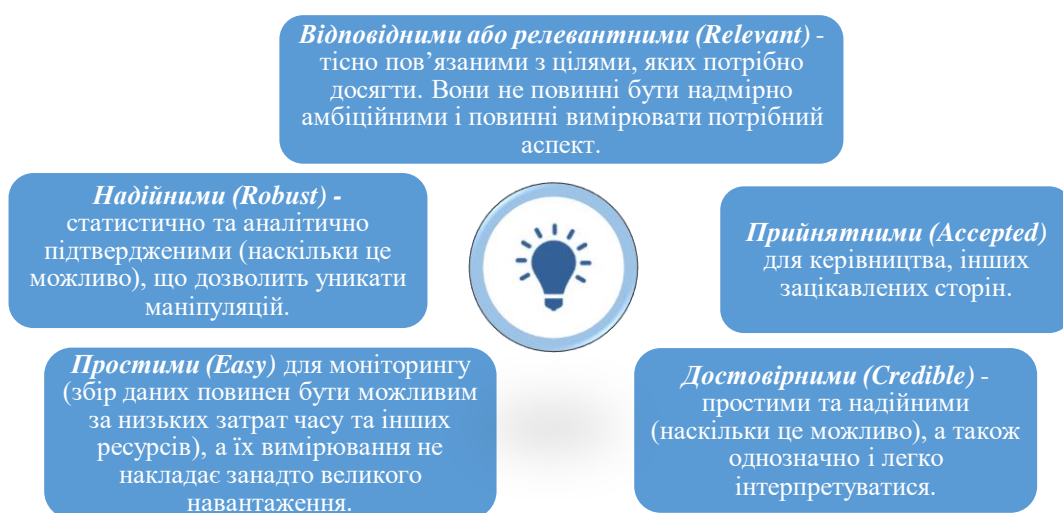
Для прикладу розглянемо такі змінні аудиту як «цілі» та «управління ризиками» (у разі якщо внутрішні аудитори оцінюють адекватність системи внутрішнього контролю у певному процесі). Враховуючи кращі практики, критеріями оцінки для таких змінних аудиту можуть бути:

-«Цілі сформульовані за принципом SMART»;

-«Керівництво на всіх рівнях застосовує підхід задокументованої оцінки ризиків».

За необхідності кожна змінна може включати декілька критеріїв, з якими буде порівнюватися досліджувана діяльність. Окремо слід зазначити, що питома вага критеріїв і змінних може варіюватися, тобто одні критерії (або змінні) можуть бути ключовими, а інші другорядними. При цьому невідповідність ключовому критерію зазвичай суттєво впливає на підсумкову оцінку, а невідповідність другорядному критерію оцінки – за наявності декількох випадків невідповідності (або за іншим принципом). Тому на етапі планування аудиторського завдання внутрішнім аудиторам потрібно також обдумати підхід, за яким буде ранжуватися питома вага змінних і критеріїв (наприклад за бальною шкалою, у відсотковому співвідношенні, за рівнями складності тощо), оскільки цей підхід безпосередньо впливатиме на формулювання аудиторських висновків під час виконання аудиторського завдання.

Не існує єдиних універсальних принципів або правил, яких слід дотримуватися для формулювання чи вибору критеріїв. Водночас у міжнародній практиці часто використовують підхід RACER до визначення критеріїв, показників чи індикаторів, який передбачає, що вони повинні бути:



Деякі професійні організації визначають свої вимоги до критеріїв оцінки. Так, Асоціація аудиту та контролю інформаційних систем (ISACA) у Основних положеннях

професійної практики аудиту та підтвердження довіри до інформаційних систем (**ITAF**)¹ визначає підходи до вибору і застосування критеріїв. Зокрема, критерії аудиту вважаються придатними (з точки зору можливості їх використання) та прийнятними (доступними для користувачів) якщо вони є:

- **об’єктивними** (неупередженими, які не дезінформують користувачів аудиторського звіту);
- **повними** (визначені і застосовуються усі критерії, що можуть впливати на висновки про об’єкт аудиту, враховуючи цілі аудиту);
- **відповідними** (з урахуванням об’єкта аудиту і які сприятимуть отриманню результатів і висновків, що відповідають цілям аудиту);
- **вимірюваними** (у випадку застосування критеріїв різними фахівцями за таких самих умов вони повинні однаково вимірювати об’єкт аудиту і робити однакові висновки);
- **зрозумілими** (чіткими, які не мають значущих відмінностей при їх тлумаченні цільовими користувачами);
- **загально визнаними** (цільові користувачі не мають ставити під сумнів застосування критеріїв);
- **достовірними** (відображати офіційні положення у відповідній сфері та відповідати об’єкту аудиту);
- **загальнодоступними** (включати стандарти, розроблені професійними бухгалтерськими та аудиторськими органами, такими як ISACA, IFAC та іншими загально визнаними урядовими або професійними організаціями).

Разом із формулюванням змінних аудиту та критеріїв оцінки внутрішнім аудиторам потрібно **визначити їх операціоналізм**, тобто розкрити значення змінної і критерію оцінки. У міжнародній практиці кожній змінній та критерію присвоюється певна шкала, за допомогою якої на етапі виконання аудиторського завдання оцінюються результати дослідження, формулюються аудиторські знахідки та висновки. Це означає, що аудиторам необхідно визначити для кожного критерію, що саме мається на увазі, та як буде здійснюватися його вимірювання. *Наприклад:*

<i>Змінна аудиту</i>	<i>Критерій</i>	<i>Операціоналізм</i>
<i>Управління ризиками</i>	<i>Керівництво на всіх рівнях установи застосовує підхід задокументованої оцінки ризиків</i>	<i>Процес оцінки ризиків на кожному рівні установи є відстежуваним;</i>
		<i>Операційне керівництво проводить власний аналіз ризиків;</i>
		<i>Результати оцінок ризиків повідомляються і обговорюються;</i>
		<i>Необхідні зміни вносяться на основі проведеної оцінки ризиків</i>

Можливі також і інші підходи до визначення операціоналізму:

-у форматі частки або відсоткового співвідношення (наприклад, якщо під час внутрішнього аудиту досліджується економічність та ефективність процесу закупівель, то змінною може бути визначено «Процедури закупівлі», а одним із можливих критеріїв оцінки– «Відсоток загальної вартості договорів, укладених за

¹ ITAF – Information Technology Assurance Framework від ISACA - це еталонна модель використання кращих практик, до якої можуть звертатися фахівці з аудиту та підтвердження довіри до інформаційних систем за настановами, для дослідження політик і процедур, отримання програм аудиту та підтвердження довіри, а також формування ефективних звітів.

результатами конкурентних процедур закупівель», а операціоналізм до цього критерію може визначатися таким чином²:

«A – 80% або більше відсотків загальної вартості договорів»;

«B – від 70% до 80% загальної вартості договорів»;

«C – від 60% до 70% загальної вартості договорів»;

«D – менше 60% загальної вартості договорів»).

- **у бальних оцінках** (наприклад, при дослідженні оцінки ефективності управління певним процесом за модель для порівняння можна обрати цикл Демінга (цикл PDCA). Використовуючи цей цикл можна визначити наступні змінні, критерії оцінки та їх операціоналізм³:

Змінна	Критерій	Операціоналізм						Разом
		0 – 10 балів (немає доказів, лише окремі підтвердження)	11 – 30 балів (недостатні докази за деякими напрямками)	31 – 50 балів (деякі надійні докази за окремими напрямками)	51 – 70 балів (надійні докази за більшістю напрямків)	71 – 90 балів (надійні докази за всіма напрямками)	91 – 100 балів (надійні, достатні докази за всіма напрямками)	
Планування	Планування базується на потребах та очікуваннях зацікавлених сторін							
	Плани розробляються регулярно для всіх напрямів діяльності							
Виконання	Діяльність здійснюється регулярно на підставі регламентованих процесів і визначених зон відповідальності за всіма напрямками							
Перевірка	Здійснюється моніторинг всіх процесів на основі встановлених показників							
	Процеси за всіма напрямками регулярно переглядаються							
Вжиття заходів	Коригуючі заходи, спрямовані на удосконалення, здійснюються регулярно на основі вимірюваних результатів за всіма напрямками							

- **за встановленими рівнями** (наприклад, під час дослідження структури ІТ внутрішні аудитори за модель для порівняння можуть обрати стандарт з ІТ-управління **CoViT**⁴, а одним із критеріїв може бути «Чітке визначення власників, ролей та обов'язків для всіх ІТ процесів». Операціоналізм до цього критерію може визначатися таким чином:

«1. Початковий рівень – дії та функції ІТ фахівців є реактивними та

² Один із показників, який застосовують під час оцінки системи державних видатків та фінансової підзвітності (PEFA).

³ Такий підхід до ранжування застосовується у Загальній / рамковій схемі оцінювання (Common Assessment Framework (CAF)).

⁴ Відкритий ІТ-стандарт CoViT 4.1 (акронім англ. Control Objectives for Information and Related Technology («Контрольні цілі для інформаційних та суміжних технологій»), який розроблений Асоціацією з аудиту та контролю інформаційних система (ISACA) спільно із Інститутом управлінням ІТ (ITGI).

запроваджуються непослідовно. ІТ долучаються до проектів лише на останньому етапі. Ролі та обов'язки не формалізовані та не виконуються»;

«2. Повторюваний, але інтуїтивний рівень – ІТ підрозділи організовані таким чином, що можуть реагувати швидко на потреби користувачів, але непослідовно. Необхідність структурованої організації та управління мережею постачальників послуг обговорюється, але рішення приймаються все ще в залежності від знань і досвіду окремих ключових працівників»;

«3. Визначений рівень – впроваджено розподіл ролей та обов'язків ІТ організації. ІТ організацію сформовано, задокументовано, доведено до відома та узгоджено з ІТ стратегією установи. Визначено функції, які повинен виконувати ІТ персонал та функції користувачів. Визначено та задоволено основну функціональну потребу в ІТ спеціалістах»;

«4. Керований і вимірюваний рівень – Організаційна структура ІТ належним чином відображає потреби установи. ІТ організація проактивно реагує на зміни та передбачає всі ролі, необхідні для задоволення потреб установи. ІТ управління, право власності на процеси, підзвітність і відповідальність визначені та збалансовані. Вимірювані метрики, що підтверджують реалізацію цілей, та ключові фактори успіху, визначені та стандартизовані»;

«5. Оптимізований рівень – організаційна структура ІТ є гнучкою та адаптивною. Застосовуються найкращі галузеві практики. Широко використовуються технології контролю ефективності ІТ організації та процесів. Постійно здійснюється процес вдосконалення та покращень».

-інші підходи до ранжування (наприклад, «Так / Частково / Ні», за числовою шкалою тощо).



Під час визначення змінних аудиту, критеріїв оцінки та операціоналізму внутрішнім аудиторам необхідно пам'ятати, що усі середовища оцінки різні. Крім того, слід врахувати, що референтні моделі не є статичними (одна й та сама модель не може постійно використовуватися під час проведення всіх аудиторських досліджень). Тому внутрішнім аудиторам потрібно самостійно адаптувати описані підходи залежно від характеристик установи, відбраного об'єкта та цілей аудиту.

При цьому необхідно, щоб обраний внутрішніми аудиторам підхід до оцінки включав комплексний набір кількісних і якісних критеріїв, що характеризують ідеальну модель об'єкта аудиту, з якою надалі буде порівнюватися його поточний стан. Також важливо при підготовці моделі для порівняння брати до уваги та розглядати не лише необхідні передумови для здійснення певного виду діяльності, яка є об'єктом аудиту (відповідні нормативно-правові акти, стратегії, структури і процедури), а також і те, як вона здійснюється на практиці.

2.2. Вибір методів збору і аналізу даних, визначення джерел інформації

Наступним кроком у плануванні аудиторського завдання є визначення методичного підходу і переліку інформаційних джерел, що будуть використані для збирання і аналізу даних. Вибір методів і джерел інформації залежить від конкретного аудиторського дослідження.

На цьому етапі внутрішнім аудиторам необхідно знайти відповіді на такі запитання:

- ✓ Про які об'єкти нам потрібна інформація? (зазвичай інформацію про це дають критерії аудиту і операціоналізм);

- ✓ Яка інформація потрібна для відповіді на кожне питання, що підлягає дослідженню?
- ✓ Які джерела можна використати для збору інформації про об'єкти? (відповідальні особи? документи? реальний стан справ?...);
- ✓ Яка якість таких джерел інформації?
- ✓ Як можна отримати інформацію з визначених джерел? (інтерв'ю? огляд? спостереження? вивчення документів? тестування?)
- ✓ Коли і де слід збирати інформацію?
- ✓ Як слід аналізувати зібрану інформацію?

Під час внутрішнього аудиту можна використовувати широкий спектр методів для збору та аналізу даних. Окрім звичного для більшості аудиторів вивчення документів і звітних даних, також доцільно використовувати й інші методичні прийоми такі як опитування, інтерв'ю, спостереження, тестування заходів контролю, SWOT – аналіз, фокус-групи, аналіз причинно-наслідкових зв'язків⁵. Вибираючи ті чи інші методи і прийоми, внутрішні аудитори повинні керуватися цілями аудиту та конкретними питаннями, на які потрібно відповісти. Водночас при виборі методів дослідження і відповідних джерел інформації необхідно звертати увагу на їх доступність та вартість (з точки зору часу, грошей), а також на те, чи володіють внутрішні аудитори необхідними знаннями і досвідом щодо використання обраних методичних прийомів (у разі потреби у використанні специфічних методів чи інструментів до складу аудиторської групи можуть бути залучені експерти з відповідних питань).

Практичний приклад можливих методів збору даних, відповідних джерел інформації та короткий опис методологічного підходу до збору й аналізу даних можна знайти у витягах із матриці планування дослідження та аналізу даних, які наведені в [Додатку 2](#) та [Додатку 3](#).

Хороший внутрішній аудит, як правило, поєднує різні методології для збору і аналізу даних та підтвердження висновків з різних джерел, а також поєднує якісні та кількісні дані. Ця комбінація методологій необхідна для надання достатніх, релевантних і надійних доказів, що підтверджують висновки. Крім того, кількісні дані надають змогу внутрішнім аудиторам продемонструвати значущість і вплив аудиторських знахідок, а також необхідність впровадження підготовлених на їх основі рекомендацій.

2.3. Підготовка матриці планування дослідження (матриці дизайну)

За результатами описаного підходу до визначення основних елементів моделі для порівняння внутрішнім аудиторам необхідно відобразити всі свої дії в певному документі, оскільки відповідно до вимог Стандартів внутрішнього аудиту процес планування аудиторського завдання має бути задокументованим і відстежуваним. Хорошою та зручною практикою такого узагальнення і відображення є підготовка відповідної таблиці. В деяких країнах її називають або матрицею планування дослідження, або матрицею дизайну аудиту, або матрицею джерел. Незалежно від назви цієї матриці, вона є інструментом внутрішніх аудиторів для визначення того, що і як досліджувати під час аудиту. Саме матриця планування дослідження зазвичай відображає структуру («хребет» або «каркас») основних компонентів моделі для порівняння.

Матриця дизайну має віддзеркалювати ретельний, структурований та цілеспрямований підхід до підготовки аудиторського дослідження, що базується на цілях і питаннях аудиту, які в свою чергу повинні визначатися з урахуванням попередньої оцінки ризиків, пов'язаних з об'єктом аудиту. Цей документ забезпечує основу для роботи на місцях та подальшого аналізу

⁵ Детальніше ці методичні прийоми описані у посібнику ["Інструментарій внутрішнього аудиту"](#).

даних при виконанні аудиторського завдання, оскільки матриця містить короткий опис процедури пошуку відповідей на питання аудиту (методологічний підхід), висвітлює методи збору й аналізу даних, а також тип і джерела доказів, необхідних для підтвердження аудиторських висновків. Матриця дизайну дозволяє внутрішнім аудиторам зрозуміти як саме необхідно організувати дослідження та окреслити методологічний підхід до проведення аудиту.

Цей документ можна розглядати як загальний дороговказ всій аудиторській групі, яка буде проводити дослідження. Рівень деталізації, що міститься в матриці планування дослідження, може варіюватися, і тому її формат може бути різний. На практиці існують різні (більш-менш прості або складні) версії матриці дизайну. У деяких випадках вони містять багато компонентів: ключове питання аудиту, підзапитання, пов'язані ризики, змінні та критерії аудиту, їх операціоналізм, джерела необхідної інформації, методологічний підхід (спосіб збирання та аналізу цієї інформації) тощо. У [додатку 2](#) та [додатку 3](#) наведено витяг із матриці планування дослідження та аналізу даних, відповідно до якого можна наочно побачити один із можливих підходів до складання цієї матриці та опису її основних елементів. За потреби внутрішні аудитори можуть розширювати або навпаки скорочувати структуру матриці та адаптувати її для свого підрозділу внутрішнього аудиту з урахуванням специфіки діяльності установи. Однією із порад для внутрішніх аудиторів може бути використання досить простої версії матриці дизайну на початковому етапі її застосування, а вже пізніше з урахуванням власної практики підготовки такого документу аудитори можуть її розширювати та доповнювати новими складовими (за необхідності).

Окремо слід звернути увагу, що внутрішні аудитори мають користуватися матрицею планування дослідження протягом всіх етапів проведення аудиту, а не лише під час планування аудиторського завдання. Зокрема, таку матрицю слід використовувати й під час виконання запланованого завдання (збору аудиторських доказів, їх аналізу й оцінки, документування результатів внутрішнього аудиту), щоб забезпечити охоплення всіх визначених питань аудиту та підготовку обґрунтованих висновків. З цією метою внутрішні аудитори можуть доповнювати матрицю новими стовпчиками, у яких відобразатиметься інформація щодо аудиторських знахідок, висновків і навіть можливих рекомендацій у розрізі визначених питань аудиту, відповідно до критеріїв оцінки та їх операціоналізму. Також існує практика коли зазначену інформацію відображають у окремому файлі, який інколи називають матриця даних. Водночас немає значення який саме формат відображення інформації буде обраний внутрішніми аудиторами. Головним і першочерговим для аудиторів має бути наявність чіткого і логічного взаємозв'язку між наведеними у матриці даними, зокрема щодо:

- питань і критеріїв оцінки;
- методів збору даних і джерел інформації;
- аудиторських знахідок і критеріїв оцінки;
- аудиторських доказів і підготовлених висновків.

Перед завершенням внутрішнього аудиту (до написання звіту) аудиторська група повинна ще раз ретельно переглянути підготовлену матрицю (або матриці) на предмет наявності такого взаємозв'язку та повноти всіх необхідних компонентів. Надалі матриця планування дослідження так само, як і матриця даних (у разі якщо вона складалася) зберігається в справі внутрішнього аудиту (аудиторському файлі).

КЛЮЧОВІ ВИСНОВКИ:

- ✓ Модель для порівняння використовується як інструмент для опису ідеальної (еталонної) основи та є своєрідним «дзеркалом» для аудитора. Ідеальним зображенням у «дзеркалі» має бути найкраща практика у тій чи іншій сфері.
- ✓ Модель для порівняння повинна бути узгоджена із керівництвом, щоб відповідати його очікуванням від внутрішнього аудиту.
- ✓ Чітке визначення усіх ключових аспектів аудиту запобігає непорозумінням і суперечкам щодо аудиторських висновків і рекомендацій на кінцевому етапі дослідження.
- ✓ Внутрішні аудитори повинні пам'ятати, що не існує єдиної універсальної моделі для порівняння, яку можна використовувати під час всіх аудитів.

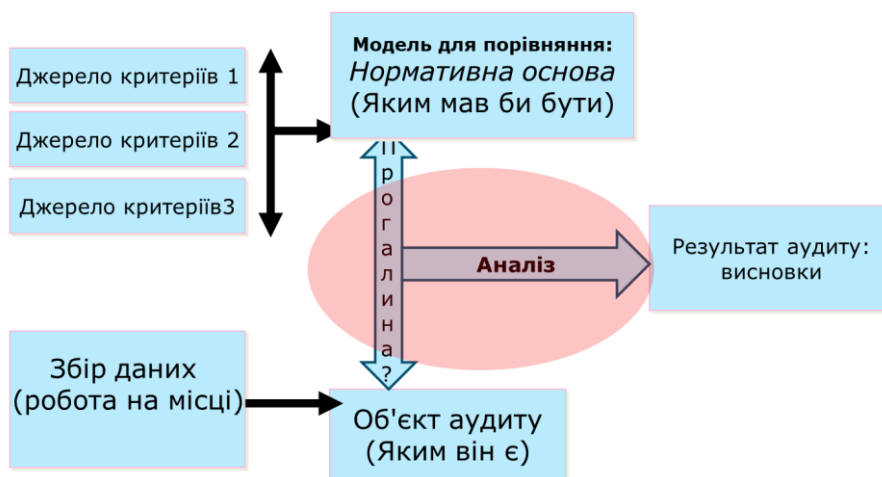
КОРИСНІ ПИТАННЯ, ЯКІ НЕОБХІДНО МАТИ НА УВАЗІ:

- ✓ Чи відповідає модель для порівняння очікуванням керівництва?
- ✓ Чи вимірює модель те, що насправді має значення, на відміну від того, що виміряти найпростіше?
- ✓ Чи є логічний взаємозв'язок між усіма складовими референтної моделі?
- ✓ Чи визначені чіткі і вимірювані критерії оцінки за кожним питанням аудиту?
- ✓ Чи не дублюються критерії оцінки у різних питаннях аудиту?
- ✓ Чи є у внутрішніх аудиторів достатньо знань і досвіду для проведення дослідження за визначеною моделлю для порівняння?
- ✓ Чи зможуть внутрішні аудитори отримати інформацію про фактичний стан об'єкта аудиту (тобто чи є доступними необхідні дані)?
- ✓ Чи визначені надійні джерела інформації?

3. Аналіз даних і його характеристики

Одним із визначальних ресурсів у сучасному світі є інформація, на основі якої приймаються важливі управлінські рішення, розробляються стратегічні пріоритети, встановлюються цілі та загалом організовується діяльність в тій чи іншій сфері. Щоб скористатися всіма можливостями доступної інформації, необхідно спочатку її акумулювати (або знайти), а вже потім структурувати та проаналізувати. Аналіз даних дозволяє виявити інколи невидимі на перший погляд закономірності, взаємозв'язки та на цій основі покращити процес прийняття рішень в установі.

У внутрішньому аудиті **аналіз даних** є дуже важливим, оскільки саме він є своєрідним містком між складеною моделлю для порівняння, аудиторськими знахідками та висновками. Аналіз даних передбачає виконання послідовних і логічних дій з метою інтерпретації зібраних даних. Однак досить часто на практиці саме цьому етапу дослідження внутрішні аудиторі не приділяють достатньо уваги та часу. А це в подальшому призводить до того, що аудиторські знахідки та висновки є дуже загальними і поверхневими, а підготовлені на їх основі рекомендації є нечіткими і не мають ніякого впливу на досліджувану діяльність. В такому випадку внутрішнім аудиторам практично не можливо продемонструвати свою роль і «додану цінність» в установі.



Малюнок 3. Взаємозв'язок між моделлю для порівняння, аналізом даних та результатами аудиту

Як видно з мал. 3 під час аналізу даних внутрішні аудиторі порівнюють фактичний стан об'єкта аудиту (яким він є?) із визначеною на попередньому етапі моделлю (основною) для порівняння (яким би мав бути об'єкт аудиту?). За результатами такого порівняння на основі критеріїв оцінки визначаються невідповідності та прогалини у діяльності, а також обов'язково проводиться аналіз їх причинно-наслідкових зв'язків. Саме такий підхід в подальшому допомагає внутрішнім аудиторам не лише зробити висновок стосовно наявності або відсутності невідповідностей (недоліків) у діяльності, що досліджується, але й розібратися чому вони виникають та яких заходів потрібно вжити, щоб запобігти їх виникненню у майбутній діяльності (тобто підготувати аудиторські рекомендації, які міститимуть пропозиції щодо удосконалення тих аспектів діяльності, стосовно яких проводився внутрішній аудит).

3.1. Ключові характеристики даних

Для проведення аналізу даних насамперед необхідно розуміти їх головні характеристики. В міжнародній практиці існує концепція набору даних VVV (volume – обсяг, velocity – швидкість передачі, variety – різноманітність), до якої пізніше додали ще четверте V (veracity

– правдивість або достовірність). Таку концепцію застосовують для наборів «великих даних» (Big Data), але визначені в ній ключові характеристики даних є актуальними й для внутрішнього аудиту. Так, під час виконання аудиторського завдання аудитори здійснюють аналіз даних, на який безпосередньо впливає складність їх обробки та інтерпретації, що в свою чергу залежать від зазначених характеристик набору даних. Зокрема:

✓ **Обсяг даних**, який на сьогодні є значно більшим, ніж раніше, у зв'язку із застосуванням нових технологій для збору та обробки даних. З року в рік зростає кількість фінансових операцій, які наразі все ще найчастіше досліджуються внутрішніми аудиторами; більша кількість послуг надається в онлайн форматі, що також впливає на обсяг роботи аудитора; сучасні ІТ-інструменти надають можливість внутрішнім аудиторам проводити інтерв'ю в режимі онлайн-конференцій і спілкуватися з більшою кількістю відповідальних осіб у такий спосіб і відповідно отримувати більше інформації, а також проводити анкетування більшої кількості респондентів і використовувати сучасні рішення для їх аналізу та інтерпретації результатів.

✓ **Швидкість передачі даних** зростає, оскільки кількість пристроїв, величезна кількість даних, що збираються, а також автоматизація процесів призводять до того, що дані створюються і передаються швидше. Така швидкість може мати як позитивний, так і негативний вплив на внутрішній аудит. Наприклад, в умовах карантинних обмежень вкрай важливою для підрозділу внутрішнього аудиту була потреба забезпечувати безперебійну реалізацію своїх функцій, у тому числі й отримувати необхідні для аудиту документи, матеріали та інформацію від відповідальних за діяльність осіб. На своєчасність отримання та опрацювання внутрішніми аудиторами таких матеріалів та інформації у віддаленому режимі безпосередній вплив має швидкість передачі даних. Водночас тут виникає інший виклик стосовно повноти, достовірності та надійності отриманих даних. Це в свою чергу потребує більшої уваги внутрішніх аудиторів щодо того, які дані є актуальними, та як обробляти зібрані дані.

✓ **Різноманітність**. Дані збираються, опрацьовуються та зберігаються із великої кількості джерел інформації, що зумовлює їх різноманітність. В окремих випадках різноманітність даних може ускладнювати розуміння внутрішніми аудиторами основних тенденцій у досліджуваній діяльності, їх взаємозв'язків і наслідків. Але тут варто згадати, що у міжнародній практиці внутрішні аудитори для підтвердження висновків використовують так зване «правило тріангуляції», суть якого полягає в тому, що проблема вважається підтвердженою, якщо зібрано докази з 3-х різних джерел. Саме тому чим більше різноманітних даних із різних джерел зібрано та проаналізовано внутрішніми аудиторами, тим більш надійнішими та підтвердженими будуть аудиторські висновки за результатами проведеного дослідження.

✓ **Правдивість або достовірність даних** є їх ключовою характеристикою. Для того, щоб аналіз даних був об'єктивним і надійним внутрішнім аудиторам потрібно, щоб отримані дані точно представляли фактичний стан досліджуваного об'єкта аудиту та не містили помилок. Ця четверта «V» є найбільш складною, але в той же час і важливою характеристикою для аналізу даних, оскільки на практиці часто важко визначити якість або точність даних, тому що інформація та записи можуть бути неповними або містити помилки. Усі ці проблеми можуть поставити під загрозу аналіз даних і дати неточні результати. Як наслідок підготовлені на основі таких даних аудиторські знахідки і висновки також будуть помилковими

або неточними. Саме тому потрібно приділяти достатньо часу для аналізу даних і використовувати різні джерела інформації, щоб мати змогу пересвідчитися у достовірності отриманих даних.

Таким чином, внутрішнім аудиторам потрібно під час виконання аудиторського завдання не лише відводити достатньо часу для аналізу даних, але й насамперед дотримуватись певних правил при зборі таких даних:

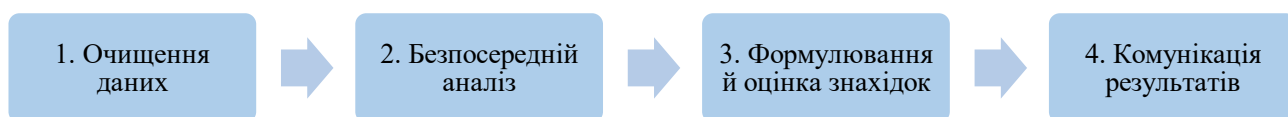
- використовувати кілька методів збору даних (коли це можливо), що сприятиме їх достовірності та різноманітності;
- використовувати наявні дані (за можливості), оскільки це можна зробити швидше, дешевше і простіше, ніж створювати нові дані;
- при використанні наявних даних потрібно з'ясувати, як попередньо ці дані були зібрані та як забезпечувалась їх точність, а також перевірити чи всі дані наявні чи можливо їх певний обсяг відсутній (за якийсь період часу, відносно певного структурного підрозділу, установи тощо);
- якщо необхідно зібрати нові дані, то слід використовувати методи, прийоми і процедури, визначені у матриці на етапі планування аудиторського завдання (за потреби їх можна уточнювати чи коригувати під час виконання аудиторського завдання).

Саме такий підхід до збору даних забезпечить послідовність і логічність подальших дій внутрішніх аудиторів з метою інтерпретації зібраних даних, отримання достатніх, релевантних і надійних аудиторських доказів, що будуть основою для підготовки висновків і рекомендацій за результатами внутрішнього аудиту.

3.2. Основні необхідні кроки під час аналізу даних і їх оцінки

У багатьох державних установах і підприємствах часто існує надто багато різної інформації, що може ускладнювати прийняття збалансованих рішень. Маючи велику кількість даних, як керівникам для прийняття рішення, так і внутрішнім аудиторам у проведенні дослідження потрібно провести аналіз таких даних. Керівництву необхідно знати, що це правильні та точні дані для вирішення конкретного питання шляхом прийняття відповідного управлінського рішення. В свою чергу аудиторам потрібно зробити об'єктивні та обґрунтовані висновки на основі зібраних даних. Одним словом, для цих цілей потрібен якісний аналіз даних. За допомогою правильного аналізу даних та релевантних інструментів те, що колись було величезним обсягом різноманітної інформації, стає простим і зрозумілим рішенням або висновком.

Крім того, під час виконання аудиторського завдання внутрішнім аудиторам слід зрозуміти природу виявлених помилок або невідповідностей, щоб відповісти на наступні питання: Що є їх причиною (або причинами)? Як вони виникли? Це аномалія (виключення) або вони виникають систематично у подібних ситуаціях, операціях? Для пошуку відповідей на ці запитання аудиторам потрібно пройти декілька послідовних кроків аналізу даних, що відображені на малюнку 4:



Малюнок 4. Основні кроки під час аналізу даних

Крок 1. Очищення даних

Очищення даних передбачає усунення дублюючої інформації та перевірку того, що дані

отримані з різних джерел, установ, реєстрів означають одне й те саме або що їх можна порівнювати чи співставляти між собою. На цьому етапі внутрішнім аудиторам також потрібно звернути увагу на аномалії - дані, які є несподіваними, свосередними, невідповідними або не піддаються класифікації, оскільки такі дані можуть представляти реальні проблеми у досліджуваній діяльності (або приховані можливості). Вони також можуть бути результатом різних факторів, які впливають на збір, зберігання чи передачу даних. У таких випадках ці особливості необхідно виявити та виправити, щоб надалі внутрішні аудитори на основі таких даних могли зробити точні та релевантні висновки. На практиці крок очищення даних часто забувається або пропускається, а у процесі аналізу даних і як наслідок в кінці проведення аудиту виникають різні неузгодженості, неточності, та як наслідок необхідність коригування інформації, відображеної у аудиторському звіті.

Крок 2. Безпосередній аналіз

Аналіз даних завжди повинен ґрунтуватися на хорошому розумінні досліджуваної діяльності. Маючи в розпорядженні очищені дані, можна розпочати їх безпосередній аналіз. Існує багато підходів і різних інструментів, за допомогою яких можна здійснювати такий аналіз, в тому числі математичних і статистичних методів (розрахунок середніх значень, визначення відхилень, темпів приросту, відсоткових співвідношень, кореляції між різними показниками і т. д.), різноманітних способів візуалізації даних (графіків, діаграм, схем) тощо. Але головне завдання безпосереднього аналізу даних – впорядкування, стиснення та узагальнення інформації для того, щоб після її обробки можна було інтерпретувати результати (тобто сформулювати аудиторські знахідки, а з їх допомогою знайти відповіді на питання аудиту).

Аналіз кількісних та якісних даних є важливим кроком у всіх аудитах та має проводитися з належною професійною ретельністю та об'єктивністю. Весь процес аналізу тісно пов'язаний із цілями аудиту, тому при аналізі даних внутрішнім аудиторам слід розпочати з перегляду визначених цілей і питань аудиту, методів збору і аналізу інформації, відображених у матриці планування дослідження. Це допоможе їм упорядкувати дані та зосередити свій аналіз на пошуку відповідей на питання аудиту. Водночас потрібно пам'ятати, що аналіз інформації - це інтелектуальний та інтерактивний процес, який завжди повинен включати роздуми та дискусії, мозковий штурм, аналіз змісту (контексту), експертний аналіз за допомогою тих, хто більш обізнаний у цій галузі (за необхідності), тощо.

Крім того, внутрішнім аудиторам необхідно вивчити виявлені на попередньому кроці аномалії (відхилення), щоб визначити чому та коли сталася помилка? Чи призвела якась функція в системі чи процесі до такого результату? Чи можливо це була випадковість? І чи знають відповідальні за діяльність особи про такі помилки та їх вплив на досліджувану діяльність? Чи вживались цими особами заходи для уникнення можливих помилок у майбутньому (за необхідності)?

Внутрішні аудитори часто зосереджують свою роботу на цьому етапі виключно на аналізі наданих їм документів, у тому числі фінансових. Однак потрібно пам'ятати, що навіть при ретельному аналізі всіх документів, лише задокументовані дані не дадуть ясності щодо особливостей здійснення досліджуваної діяльності, пов'язаних з нею ризиків, запроваджених заходів контролю, причин виявлених невідповідностей чи помилок. Для інтерпретації результатів проведеного аналізу даних, визначення правильних причинно-наслідкових зв'язків і формулювання аудиторських знахідок внутрішнім аудиторам вкрай необхідна тісна співпраця і комунікація з підрозділами, які забезпечують здійснення досліджуваної діяльності, адже саме працівники цих підрозділів добре обізнані із наявними проблемами (або ризиками) в їхній діяльності.

Крок 3. Формулювання й оцінка знахідок

Важливо, щоб аудитори систематично й обережно працювали над інтерпретацією

зібраних даних. Аудиторська група повинна сприймати альтернативні погляди й аргументи, а також шукати дані у різних джерелах і зацікавлених сторін. Поєднуючи безліч джерел і методів аналізу даних, аудитори прагнуть уникнути упереджень, які можуть з'явитися внаслідок використання одного джерела інформації. З метою підготовки беззаперечних аудиторських знахідок і висновків, внутрішнім аудиторам під час аналізу даних слід дотримуватися певного алгоритму, що зображений на малюнку 5:



Малюнок 5. Алгоритм підготовки аудиторських знахідок

Усі аудиторські знахідки та висновки повинні бути підтверджені достатніми, відповідними та надійними доказами. Для цього відповідні аргументи, плюси і мінуси та різні точки зору повинні бути розглянуті внутрішніми аудитором перед тим, як робити висновки.

Аудиторський висновок, який підтверджується різними типами даних зібраними із різних джерел, як правило, набагато сильніший і обґрунтованіший (так зване «правило триангуляції»). Наприклад, усні докази зазвичай потрібно підтверджувати, якщо вони будуть використовуватися як докази, а не просто як довідкова інформація, оскільки інформації з одного інтерв'ю недостатньо як доказу. При аналізі інформації чи даних з інтерв'ю, основною проблемою є сортування сказаного за різними категоріями чи темами. В інтерв'ю аудитори шукають спільні аспекти інформації та твердження, які відповідають один одному, або приклади основних проблем чи викликів. У цьому сенсі якісний аналіз результатів інтерв'ю може бути використаний аудитором для оцінки та пояснення результатів документальної перевірки. Також інформація з опитувань може поєднуватися з аналізом статистичних даних, а результати тематичних / експертних досліджень – з інформацією з опитувань, тощо.

З метою забезпечення відстежуваності процесу виконання аудиторського завдання внутрішні аудитори повинні фіксувати результати застосованих методів і процедур (так званий «аудиторський слід»). Зазвичай така інформація відображається у матриці даних, яка є одним із робочих документів.

З урахуванням кращих міжнародних практик добре сформульована аудиторська знахідка має містити 4 складові:

- **Критерій (правильний (бажаний) стан (як повинно бути?))** визначає те, що повинно існувати, тобто стандарт виконання, який має бути досягнутий. Критерії оцінки об'єкта аудиту були визначені аудитором ще на етапі планування аудиторського завдання та мають відобразитися у підготовленій матриці.
- **Умова (поточний стан (що існує?))** описує фактичний стан досліджуваної діяльності на момент аудиту. У ній йдеться про те, що було виявлено під час проведення аудиту. Саме порівняння фактичного стану об'єкта аудиту із наперед визначеними критеріями оцінки є основою аудиторських знахідок і має бути підтверджено достатніми, релевантними та надійними доказами та інформацією.

• **Причина** (чому існує різниця між тим, як має бути, і тим, що існує насправді?) пояснює, які фактори дозволили існувати умові. Причина описує елементи управлінських процесів, яких або не існувало, або вони не спрацювали, і таким чином спричинили виникнення цієї умови. Це важлива складова знахідки, оскільки якщо не відома причина проблеми, то рекомендації або коригувальні дії скоріш за все будуть неієвими і в майбутньому проблеми виникатимуть знову і знову, так як залишаться невіршеними причини існування проблем.

• **Вплив (ефект)**, що відображає наслідки виявлених проблем чи невідповідностей (як минулі, так і можливі в майбутньому). Він описує, що сталося чи може статися в результаті невідповідності умовам (іншими словами, несприятливі наслідки). За можливості вплив слід кількісно оцінювати, вказуючи суму, кількість випадків, відсоток, питому вагу тощо. Ця складова аудиторської знахідки необхідна для того, щоб переконати керівництво у необхідності вжиття коригувальних дій.

Після формулювання аудиторських знахідок внутрішнім аудиторам відповідно до кращих міжнародних практик потрібно провести так зване «зважування», тобто визначити «вердикт» (підсумок) для кожного критерію оцінки та відповідної змінної аудиту. Для проведення такого зважування та підведення підсумків за кожним критерієм оцінки потрібно використовувати механізм ранжування (операціоналізм), визначений ще на етапі планування аудиторського завдання (приклади операціоналізму наведені у [додатку 2](#) та [3 до цього посібника](#)). На підсумки за кожною змінною аудиту впливають результати оцінки за критеріями як ключовими, так і другорядними (у разі наявності такого поділу критеріїв під час планування завдання). Такий «вердикт» (підсумок) щодо змінної може визначатися за бальною шкалою (наприклад від 0 до 4, де 0 – це не підтверджено кожного критерію, 1- щонайменше один критерій підтверджено, 2 – щонайменше 2 критерії підтверджено, 3 – щонайменше 3 критерії підтверджено, 4 – всі критерії підтверджено) або будь-яким іншим способом.

Результати зважування критеріїв оцінки і змінних повинні фіксуватися внутрішніми аудиторами і мають знайти своє відображення у матриці даних (так званий «аудиторський слід»). Описаний підхід також сприятиме підготовці збалансованих і об'єктивних висновків за кожним питанням аудиту.

Дуже важливо під час аналізу даних провести оцінку аудиторських знахідок і визначити їх пріоритетність. З цією метою внутрішні аудитори можуть використовувати різні підходи до категоризації знахідок. Найчастіше у міжнародній практиці аудиторські знахідки ранжують за їх складністю та частотою (поширеністю). *Наприклад, знахідки можна класифікувати таким чином:*

1) *за складністю:*

критична знахідка, яка призводить або може призвести до збою певної системи, що вплине на якість продукції (послуг) або може призвести до недосягнення цілей установою;

важлива знахідка, яка призведе до збою в одному або декількох процесах системи, що може вплинути на якість продукції (послуг) або спричинити затримки у досягненні цілей;

помірна знахідка, яка призведе до збою в одному процесі, що в подальшому може вплинути на якість продукції або послуг.

незначна знахідка, яка не вплине на якість продукції або послуг.

2) *за частотою (поширеністю):*

часті знахідки, які зустрічаються у 20 % або більше випадків, часто зустрічаються у досліджуваних документах;

поширені знахідки, які зустрічаються від 10 до 20 % часу або проглядаються у документах;

нечасті знахідки, які спостерігаються не так часто (у менш ніж 10 % випадків) або спостерігаються у кількох перевірених документах;

окремі знахідки, які є поодинокими, виявлені лише один раз або в дуже невеликій кількості записів (документів).

З урахуванням специфіки та складності досліджуваної діяльності внутрішні аудитори можуть застосовувати й інші підходи до категоризації аудиторських знахідок. Класифікація аудиторських знахідок безпосередньо впливає на спосіб їх представлення та комунікації. Зазвичай у резюме аудиторського звіту, яке призначене для вищого керівництва, наводяться лише ключові або критичні знахідки, інші знахідки відображаються у самому звіті або додатках до нього.

Крок 4. Комунікація результатів

Аудиторські знахідки, підготовлені за результатами аналізу даних, нічого не варті, якщо керівники та відповідальні за діяльність особи не зможуть їх зрозуміти. Це в подальшому може призвести до того, що такі особи будуть не погоджуватися із висновками, зробленими внутрішніми аудиторами та підготовленими рекомендаціями. Для того, щоб уникнути таких непорозумінь аудиторам потрібно докласти максимум зусиль, щоб допомогти людям зрозуміти результати аналізу даних. Досить часто суть аудиторських знахідок губиться за їх надто великою описовою текстовою частиною, яка не містить в собі ключової інформації стосовно причинно-наслідкових зв'язків, та не несе ніякої додаткової цінності. Для передачі результатів аналізу даних в доступний і зрозумілий спосіб внутрішнім аудиторам корисно використовувати різні інструменти візуалізації даних, що значно полегшує і пришвидшує сприйняття інформації, а також дозволяє ефективно показувати різноманітні взаємозв'язки, співвідношення між різними даними. Візуалізація результатів аналізу даних робить знахідки більш «привабливими» для читача, що є однією із передумов адекватної та своєчасної реакції на представлені результати аудиту та підготовлені рекомендації.

Водночас відповідно до кращих міжнародних практик усі виявлені аудиторські знахідки мають обговорюватися із відповідальними за діяльність особами, які можуть надати інформацію, яку аудитори не отримали б іншим способом (наприклад, вивчаючи лише документи чи звіти). Такий підхід допомагає у підготовці аудиторських знахідок (насамперед для з'ясування причин встановлених проблем), а в подальшому допомагає покращити точність й об'єктивність аудиторського звіту. Аудитори мають пам'ятати, що відповідальні особи працюють у досліджуваній сфері щодня і є в ній експертами, тому варто використовувати їх знання і досвід. У налагодженні комунікації з цими особами корисними є уважність і використання критичних навичок слухання.

Що стосується звітування про результати аудиту, сюрпризи рідко бувають корисними. Вкрай важливо ще на етапі проведення аудиту обговорити із відповідальними особами причину та вплив виявлених проблем, а також можливі рекомендації ще до надання аудиторського звіту. Саме обговорення аудиторських знахідок дуже часто розглядається як справжня додана цінність проведеного аудиту: коли досягається консенсус як щодо аудиторських знахідок і висновків, так і щодо можливих рекомендацій, то кінцевий результат з більшою вірогідністю сприятиме удосконаленню досліджуваної діяльності.

КЛЮЧОВІ ВИСНОВКИ:

- ✓ *Потрібно не забувати про суть аналізу даних: не аналізуйте заради аналізу. Варто усвідомлювати, що аналіз даних та оцінка має забезпечити внутрішніх аудиторів достатньою і надійною інформацією для підготовки аудиторських висновків, а в подальшому й рекомендацій.*
- ✓ *Необхідно шукати правильне поєднання різних інструментів аналізу даних і обов'язково пам'ятати про аналіз причинно-наслідкових зв'язків. Це надалі допоможе внутрішнім аудиторам підготувати конструктивні рекомендації.*
- ✓ *Під час аналізу даних варто не лише зосереджувати свою увагу на вивченні документів, але й також налагоджувати комунікацію з відповідальними за діяльність особами, адже саме вони найбільш обізнані із проблемами та ризиками у досліджуваній діяльності.*
- ✓ *Сформульовані аудиторські знахідки мають бути пріоритезованими для адекватного їх представлення відповідним особам.*
- ✓ *Візуалізація результатів аналізу даних значно полегшує і пришвидшує сприйняття інформації і є однією із передумов для ефективного зворотнього зв'язку.*

КОРИСНІ ПИТАННЯ, ЯКІ НЕОБХІДНО МАТИ НА УВАЗІ:

- ✓ *Які висновки можна зробити на основі зібраних даних?*
- ✓ *Чи сформульовані аудиторські знахідки у зрозумілий спосіб та чи підтверджені вони достатніми, релевантними та надійними доказами?*
- ✓ *Які причини встановлених недоліків і помилок та які коригувальні заходи необхідно вжити?*
- ✓ *Чи можна прослідкувати взаємозв'язок між аудиторськими знахідками, висновками і рекомендаціями?*
- ✓ *Чи становлять аудиторські знахідки серйозні недоліки у досліджуваній діяльності?*
- ✓ *Чи знайдено відповіді на питання аудиту та чи досягнуто цілі аудиту?*
- ✓ *Чи достатньо інформації для підготовки конструктивних рекомендацій з метою удосконалення досліджуваної діяльності?*

Додатки

Додаток 1. Послідовність необхідних кроків для складання референтної моделі та виконання аудиторського завдання



Додаток 2. Витяг із матриці планування дослідження та аналізу даних⁶

Об'єкт аудиту	Система внутрішнього контролю у процесі N
Ціль аудиту	Оцінка ефективності функціонування системи внутрішнього контролю у процесі N з метою підготовки рекомендацій для її вдосконалення та мінімізації ризиків, властивих досліджуваному процесу
Обсяг аудиторського завдання	Під час здійснення внутрішнього аудиту аудиторська група оцінить систему внутрішнього контролю в процесі N, беручи до уваги її ефективність. Будуть проаналізовані документи (стратегічні та річні плани діяльності, положення, інструкції, регламенти, описи процесу, службове листування, реєстри ризиків та ін.), що стосуються зазначеного процесу. Процес звітування, а також інформація та комунікація у процесі N не входить до сфери дослідження. Дослідження буде здійснюватися вибіркоким методом на прикладі 3-5 структурних підрозділів (учасників) процесу.

<i>Змінна</i>	<i>Критерій оцінки</i>	<i>Операціоналізм</i>	<i>Джерела інформації</i>	<i>Методи збору та аналізу даних</i>	<i>Методологічний підхід</i>	<i>Аудиторські знахідки</i>	<i>Зважування аудиторських знахідок</i>	<i>Висновок</i>
Питання 1. Наскільки адекватною є система внутрішнього контролю у процесі N?								
Регламентованість	Існують чіткі правила та процедури, які стосуються всіх етапів процесу N	Визначені правила і процедури охоплюють всі етапи процесу N та реалізуються на практиці. Керівники і персонал обізнані із визначеними процедурами і розуміють свою роль у цьому процесі	Внутрішні документи, що регламентують процес N; Операційне керівництво ⁷	Аналіз внутрішніх регламентів, Інтерв'ю з операційним керівництвом	Дослідити наявність чітких і зрозумілих процедур, які б охоплювали всі етапи процесу N. Перевірити, чи такі процедури реалізуються на практиці. Запитати на інтерв'ю думку керівництва стосовно достатності та зрозумілості визначених правил і процедур			

⁶ Під час розробки матриці використано Вказівки для оцінки та посилення фінансового управління і контролю в державних установах, розроблені Національною Академією Фінансів та Економіки (НАФЕ) і Міністерством фінансів Королівства Нідерландів.

⁷ Керівники структурних підрозділів, повноваження яких спрямовані на реалізацію основних завдань установи, визначених законодавством (зокрема положенням про установу) та діяльність яких безпосередньо спрямована на досягнення цілей державної політики у відповідній сфері.

<i>Змінна</i>	<i>Критерій оцінки</i>	<i>Операціоналізм</i>	<i>Джерела інформації</i>	<i>Методи збору та аналізу даних</i>	<i>Методологічний підхід</i>	<i>Аудиторські знахідки</i>	<i>Зважування аудиторських знахідок</i>	<i>Висновок</i>
Цілі	Цілі сформульовані за принципом SMART	Цілі чіткі, вимірювані, досяжні, актуальні та пов'язані з конкретними термінами їх досягнення	Опис процесу N; Стратегічні та річні плани діяльності; Вище та операційне керівництво	Аналіз документів; Інтерв'ю з вищим та операційним керівництвом	Оцінити у внутрішніх документах, до якої міри цілі відповідають критеріям SMART. На інтерв'ю: запитувати думку керівництва.			
Управління ризиками	Керівництво на всіх рівнях установи застосовує підхід задокументованої оцінки ризиків	Процес оцінки ризиків на кожному рівні установи є відстежуваним	Внутрішні постанови/ процедури; Реєстри ризиків; Операційне керівництво	Аналіз внутрішніх регламентів, реєстрів ризиків; Інтерв'ю з операційним керівництвом	Перевірити у внутрішніх регламентах / процедурах, наскільки процес оцінки ризиків врегульований і делегований. Перевірити, чи такі процедури (якщо вони існують) працюють на практиці (чи є реєстри ризиків? Хто їх веде? Чи залучалося операційне керівництво до цього процесу?). Подивитися, чи зміни у внутрішньому контролі базувалися на оцінці ризиків. Запитати на інтерв'ю в операційного керівництва про			
		Операційне керівництво проводить власний аналіз ризиків						
		Результати оцінок ризиків повідомляються і обговорюються						

<i>Змінна</i>	<i>Критерій оцінки</i>	<i>Операціоналізм</i>	<i>Джерела інформації</i>	<i>Методи збору та аналізу даних</i>	<i>Методологічний підхід</i>	<i>Аудиторські знахідки</i>	<i>Зважування аудиторських знахідок</i>	<i>Висновок</i>
					їхню роль в цьому процесі.			
Заходи контролю	Заходи контролю є системними та надійними	Заходи контролю здійснюються на постійній основі на найбільш ризикових етапах процесу N	Описи процесу N; Операційне керівництво; Керівництво і персонал підрозділів підтримки, нагляду, контролю і моніторингу ⁸	Аналіз внутрішніх регламентів, реєстрів ризиків; Інтерв'ю з працівниками; Тестування заходів контролю	Вивчити внутрішні процедури і подивитися, до якої міри описані заходи контролю. Подивитися, чи пов'язані ці заходи з процесом управління ризиками. Перевірити, чи здійснюються заходи контролю, які визначені правилами і процедурами. Протестувати ключові заходи контролю у процесі			
		Запроваджені заходи контролю своєчасно попереджують / виявляють події, які можуть вплинути на виконання завдань, функцій і досягнення зазначених цілей	Звіти про моніторинг; Керівництво і персонал підрозділів підтримки, нагляду, контролю і моніторингу	Аналіз внутрішніх регламентів, реєстрів ризиків; Інтерв'ю з працівниками	Подивитися, чи у внутрішніх постановах / процедурах описано процес моніторингу адекватності та результативності заходів контролю. Перевірити на інтерв'ю, як організовано моніторинг заходів контролю.			

⁸ Підрозділи фінансово-економічного забезпечення, планування діяльності, бухгалтерського обліку і звітності, роботи з персоналом, юридичні служби, інформаційних технологій, організаційної роботи, матеріального забезпечення тощо.

<i>Змінна</i>	<i>Критерій оцінки</i>	<i>Операціоналізм</i>	<i>Джерела інформації</i>	<i>Методи збору та аналізу даних</i>	<i>Методологічний підхід</i>	<i>Аудиторські знахідки</i>	<i>Зважування аудиторських знахідок</i>	<i>Висновок</i>
					Подивитися чи результати такого моніторингу є відстежуваними та повідомляються вищому керівництву.			
Питання 2.								

Додаток 3. Витяг із матриці планування дослідження та аналізу даних⁹

Об'єкт аудиту	Організація ІТ процесів
Ціль аудиту	Оцінка ефективності організації ІТ процесів в установі з метою надання рекомендацій щодо їх удосконалення та покращення процесу управління даними в установі
Обсяг аудиторського завдання	<p>Аудит буде спрямований на такі аспекти:</p> <ul style="list-style-type: none"> - організаційну структуру ІТ процесів в установі (визначення і розподіл ролей для ІТ процесів); - діяльність з управління ІТ ризиками; - конфіденційність (впроваджені обмеження з авторизації доступу до програм і даних) та управління даними у частині забезпечення резервного копіювання та відновлення даних, процедури збереження інформації та доступності запроваджені на рівні користувача, відновлення та забезпечення конфіденційності на рівні адміністратора системи. <p>Аудит не охоплюватиме:</p> <ul style="list-style-type: none"> - процедур утилізації даних та обладнання; - управління фізичним середовищем для ІТ інфраструктури.

<i>Змінна</i>	<i>Критерій оцінки</i>	<i>Операціоналізм</i>	<i>Джерела інформації</i>	<i>Методи збору та аналізу даних</i>	<i>Методологічний підхід</i>	<i>Аудиторські знахідки</i>	<i>Зважування аудиторських знахідок</i>	<i>Висновок</i>
Питання аудиту: 1. Наскільки ефективно забезпечено організацію ІТ процесів в установі?								
Структура ІТ	Чітке визначення власників, ролей та обов'язків для всіх ІТ процесів	1. Початковий рівень – дії та функції ІТ фахівців є реактивними та запроваджуються непослідовно. ІТ долучаються до проектів лише на останньому етапі. Ролі та обов'язки не формалізовані та не виконуються. 2. Повторюваний, але інтуїтивний рівень – ІТ підрозділи організовані	Політики та процедури стосовно ІТ процесів; посадові інструкції ІТ персоналу; операційне керівництво	Аналіз внутрішніх регламентів, посадових інструкцій; Інтерв'ю з операційним керівництвом;	Проаналізувати у внутрішніх регламентах / процедурах, наскільки чіткими є визначені ролі та обов'язки щодо ІТ процесів (чи немає суперечливих			

⁹ Під час розробки матриці використано відкритий ІТ-стандарт CoViT 4.1 (акронім англ. Control Objectives for Information and Related Technology («Контрольні цілі для інформаційних та суміжних технологій»), який розроблений Асоціацією з аудиту та контролю інформаційних система (ISACA) спільно із Інститутом управління ІТ (ITGI), а також матеріали віртуального [тренінгу з аудиту в сфері інформаційних технологій](#), який проведено Практикуючим співтовариством з внутрішнього аудиту PEM PAL у 2021 році.

<i>Змінна</i>	<i>Критерій оцінки</i>	<i>Операціоналізм</i>	<i>Джерела інформації</i>	<i>Методи збору та аналізу даних</i>	<i>Методологічний підхід</i>	<i>Аудиторські знахідки</i>	<i>Зважування аудиторських знахідок</i>	<i>Висновок</i>
		<p>таким чином, що можуть реагувати швидко на потреби користувачів, але непослідовно. Необхідність структурованої організації та управління мережею постачальників послуг обговорюється, але рішення приймаються все ще в залежності від знань та досвіду окремих ключових працівників.</p> <p>3. Визначений рівень – впроваджено розподіл ролей та обов'язків ІТ організації. ІТ організацію сформовано, задокументовано, доведено до відома працівників та узгоджено з ІТ стратегією установи. Визначено функції, які повинен виконувати ІТ персонал і функції користувачів. Визначено та задоволено основну функціональну потребу в ІТ спеціалістах.</p> <p>4. Керований і вимірюваний рівень – ІТ організація проактивно реагує на зміни та передбачає всі ролі, необхідні для задоволення потреб установи. ІТ управління, підзвітність та відповідальність визначені та збалансовані. Вимірювані метрики, що підтверджують реалізацію цілей, та ключові фактори успіху, визначені та стандартизовані. Організаційна структура ІТ належним чином відображає потреби установи.</p> <p>5. Оптимізований рівень – організаційна структура ІТ є гнучкою й адаптивною.</p>		<p>Анкетування працівників установи щодо задоволеності якістю реагування ІТ підрозділів</p>	<p>ролей з точки зору розділення обов'язків). Перевірити чи впроваджений такий розподіл на практиці. За результатами анкетування визначити відсоток працівників, які задоволені якістю реагування ІТ підрозділів і проаналізувати причини, через які респонденти є незадоволеними (у разі їх наявності).</p>			

<i>Змінна</i>	<i>Критерій оцінки</i>	<i>Операціоналізм</i>	<i>Джерела інформації</i>	<i>Методи збору та аналізу даних</i>	<i>Методологічний підхід</i>	<i>Аудиторські знахідки</i>	<i>Зважування аудиторських знахідок</i>	<i>Висновок</i>
		Застосовуються найкращі галузеві практики. Широко використовуються технології контролю ефективності ІТ організації та процесів, постійно здійснюється їх вдосконалення.						
Управління ІТ ризиками	Управління ІТ ризиками здійснюється на регулярній основі із залученням керівництва установи. Даний процес є задокументованим і відстежуваним.	<p>1. Початковий рівень - ІТ ризики враховуються несистематично. Неформальна оцінка ризиків здійснюється вибірково. Конкретні ІТ ризики, наприклад: ризики безпеки, доступності та цілісності час від часу приймаються до уваги в рамках деяких ІТ проєктів.</p> <p>2. Повторюваний, але інтуїтивний рівень - практика проведення оцінки ризиків розвивається в установі, але запроваджується на розсуд окремих керівників підрозділів. По мірі виявлення ризиків починають запроваджуватись заходи реагування на них.</p> <p>3. Визначений рівень - політика по управлінню ризиками визначає, коли та як здійснювати оцінку ризиків на рівні всієї установи. Управління ризиками здійснюється в рамках формалізованого процесу. Всі працівники мають можливість пройти навчання з відповідних питань. Процес реагування на ризики зазвичай ініціюється відразу після виявлення ризиків.</p> <p>4. Керований та вимірюваний рівень - оцінка та управління ризиками є стандартними процедурами в установі та</p>	Політики та процедури стосовно управління ризиками; реєстри ІТ ризиків, плани коригуючих заходів для ІТ ризиків (плани реагування на ризики);	Аналіз внутрішніх регламентів, реєстрів ризиків; Інтерв'ю з операційним керівництвом;	Подивитися чи процес оцінки ІТ ризиків врегульований та як він реалізується на практиці (Чи є реєстри ризиків? Хто їх веде? Чи залучалося операційне керівництво до управління ризиками? Чи вживаються коригуючі заходи для реагування на ІТ ризики (за потреби)?). Подивитися, чи відбувалися зміни у ІТ структурі та чи базувалися такі зміни на оцінці ризиків. Запитати на інтерв'ю в операційного керівництва про їхню роль в цьому процесі.			

<i>Змінна</i>	<i>Критерій оцінки</i>	<i>Операціоналізм</i>	<i>Джерела інформації</i>	<i>Методи збору та аналізу даних</i>	<i>Методологічний підхід</i>	<i>Аудиторські знахідки</i>	<i>Зважування аудиторських знахідок</i>	<i>Висновок</i>
		здійснюються в рамках кожного проекту. Відповідальність за управління ІТ ризиками покладено на вище керівництво. Керівництву установи надаються консультації щодо необхідних змін у діяльності та ІТ середовищі з урахуванням виявлених ІТ ризиків. Керівництво визначає рівень толерантності до ризиків (ризик-апетит). На регулярній основі проводиться переоцінка ризиків. Керівництво ІТ розглядає різні стратегії реагування на ризики. 5. Оптимізований рівень - управління ризиками носить структурований систематичний характер в масштабах всієї установи. На всіх рівнях установи використовуються найкращі галузеві практики. Управління ризиками інтегроване в операційну діяльність, та охоплює всіх користувачів ІТ послуг. Керівництво постійно здійснює оцінку ефективності існуючих стратегій реагування на ризики.						
Питання аудиту 2. Чи адекватним є управління даними в установі?								
Доступність даних	Доступ до програм і даних належним чином обмежений і наданий виключно особам, які мають допуск	1. Початковий рівень - надання доступу здійснюється в кожному конкретному випадку, але не введені жодні формальні процедури, які це регулюють. 2. Повторюваний, але інтуїтивний рівень - започатковано процес встановлення власності щодо даних. Обов'язки з управління доступом	Політика і процедури щодо надання і відключення доступу; списки працівників установи;	Аналіз внутрішніх регламентів, посадових інструкцій; тестування заходів контролю;	Проаналізувати як здійснюється надання або зміна доступу до програм і даних (Яка процедура узгодження? Хто приймає відповідне			

<i>Змінна</i>	<i>Критерій оцінки</i>	<i>Операціоналізм</i>	<i>Джерела інформації</i>	<i>Методи збору та аналізу даних</i>	<i>Методологічний підхід</i>	<i>Аудиторські знахідки</i>	<i>Зважування аудиторських знахідок</i>	<i>Висновок</i>
		<p>неформально покладені на ключових працівників ІТ служби.</p> <p>3. Визначений рівень - процедура надання доступу формалізована. Встановлено відповідальних осіб за надання доступу до програм і даних, які контролюють їх цілісність та безпеку.</p> <p>4. Керований та вимірюваний рівень - чітко визначені, розподілені та доведені до відома співробітників установи процедури щодо надання доступу. Процедури формалізовані та широко відомі працівникам, здійснюється обмін знаннями. Проводиться навчання працівників, що залучені до управління доступом.</p>	списки переведених і звільнених працівників	інтерв'ю із відповідальним і працівниками ІТ підрозділу; анкетування працівників установи	<p>рішення? Чи немає суперечливих ролей з точки розділення обов'язків).</p> <p>Проаналізувати відповідність доступу визначеним повноваженням працівників. Подивитися чи визначено процес відключення доступу для переведених або звільнених працівників, порівняти діючі облікові записи із списками таких користувачів. Проаналізувати чи використовуються унікальні (для індивідуального користувача) і надійні паролі. На інтерв'ю спитати як проводяться періодичні огляди доступу користувачів, адміністраторів. За результатами анкетування</p>			

<i>Змінна</i>	<i>Критерій оцінки</i>	<i>Операціоналізм</i>	<i>Джерела інформації</i>	<i>Методи збору та аналізу даних</i>	<i>Методологічний підхід</i>	<i>Аудиторські знахідки</i>	<i>Зважування аудиторських знахідок</i>	<i>Висновок</i>
					визначити рівень поінформованості працівників щодо процедури отримання доступу, а також дослідити причини проблем, з якими стикаються працівники під час отримання доступу.			
Резервне копіювання та відновлення даних	Визначені та впроваджені процедури, які забезпечують резервне копіювання та відновлення даних і документації	<p>1. Початковий рівень - резервне копіювання даних залежить в основному від окремих осіб. Вирішення питання відновлення даних має реактивний характер. Відсутні формалізовані процедури.</p> <p>2. Повторюваний, але інтуїтивний рівень - до певної міри службою ІТ здійснюється моніторинг ключових заходів щодо резервного копіювання і відновлення даних.</p> <p>3. Визначений рівень - процедури управління даними формалізовані в межах ІТ служби, використовуються деякі заходи щодо резервного копіювання і відновлення.</p> <p>4. Керований та вимірюваний рівень - резервне копіювання даних здійснюється відповідно до документально оформленого процесу і за графіком. Для критично важливих систем і даних розроблені та щорічно тестуються плани аварійного відновлення.</p>	Політики та процедури стосовно резервного копіювання та відновлення даних; План-графік резервного копіювання та захисту даних Резервні копії даних	Аналіз внутрішніх регламентів; інтерв'ю із відповідальним і працівниками ІТ підрозділу	Подивитися внутрішні документи, які регламентують резервне копіювання і відновлення даних. Дослідити як на практиці здійснюються такі заходи? Де і як зберігаються резервні копії? Чи створюються резервні копії на регулярній основі? Проаналізувати частоту проведення тестування резервних носіїв інформації, середній проміжок часу відновлення даних, відсоток			

<i>Змінна</i>	<i>Критерій оцінки</i>	<i>Операціоналізм</i>	<i>Джерела інформації</i>	<i>Методи збору та аналізу даних</i>	<i>Методологічний підхід</i>	<i>Аудиторські знахідки</i>	<i>Зважування аудиторських знахідок</i>	<i>Висновок</i>
					успішних і невдалих спроб відновлення критично важливих даних. Протестувати процес відновлення даних.			