



МІНІСТЕРСТВО
ФІНАНСІВ
УКРАЇНИ



NATIONAL ACADEMY
FOR FINANCE AND
ECONOMICS
MINISTRY OF FINANCE
OF THE NETHERLANDS



AGILE ПІДХІД ДО ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ



КИЇВ, 2023

Зміст

<u>Вступ</u>	3
<u>1. Основні характеристики Agile підходу до внутрішнього аудиту та його відмінності від традиційного підходу</u>	5
<u>2. Застосування гнучкого підходу в діяльності з внутрішнього аудиту</u>	8
<u>2.1. Планування діяльності з внутрішнього аудиту</u>	8
<u>2.2. Планування та виконання аудиторського завдання</u>	9
<u>2.3. Звітування про результати аудиту та моніторинг рекомендацій</u>	12
<u>Висновки та пропозиції</u>	15
<u>Список використаних джерел</u>	18

Вступ

В сучасному світі більшість установ та їх працівників постійно стикаються із різноманітними змінами в середовищі, які безпосередньо або опосередковано впливають на їх діяльність. Це в свою чергу вимагає від установи вміння адаптуватися до змін, змінювати спосіб організації своєї діяльності, впроваджувати різні інновації та технології, що в подальшому є запорукою підвищення ефективності та результативності її діяльності. Досить часто від гнучкості та адаптивності установи залежить її здатність досягати цілей, забезпечувати стійку та безперебійну діяльність, задовольняти потреби споживачів тощо.

Будь-яка сфера діяльності з року в рік змінюється, що зумовлює необхідність адаптації та гнучкості не лише робочих процесів, а також й працівників, що забезпечують їх здійснення. В більшості випадків зміни супроводжуються опором працівників установи та певною невизначеністю щодо подальшої діяльності. В кожній установі шлях до змін у її діяльності відрізняється, оскільки такий шлях залежить від готовності рухатися вперед і розвивати перспективні напрями діяльності, впроваджувати нові технології замість того, щоб продовжувати робити те саме, що і раніше, в час коли світ рухається вперед. Саме тому гнучкість та адаптивність насамперед залежать від зміни способу мислення керівників і працівників, які є відповідальними за організацію та здійснення робочих процесів в установі.

Зараз у багатьох сферах досить часто вживається **термін «Agile»** (у перекладі «гнучкий» або «спритний»), коли мова йде про гнучкість, швидкість чи адаптивність. Agile – це збірна назва методів роботи, заснованих на принципах маніфесту Agile¹, розробленого у 2001 році. Серед **основних причин появи** Agile підходу до організації роботи можна виділити: невдоволення користувачів тривалим терміном надання послуг, невдоволення працівників складністю робочих процесів чи операцій, необхідність залучення додаткових ресурсів для внесення змін у діяльність установи, застарілість методів чи способів організації діяльності з огляду на стрімкий розвиток нових технологій тощо.



Спочатку термін «Agile» використовувався для розробки програмного забезпечення, але з часом цей термін почав використовуватися в багатьох сферах діяльності та щодо різних функцій. Не виключенням є також і функції другої та третьої лінії управління, зокрема й функція внутрішнього аудиту, яка передбачає здійснення оцінки діяльності установи та надання рекомендацій щодо її удосконалення. З огляду на те, що в сучасних умовах різні види діяльності досить швидко змінюються та/або ускладнюються, багато внутрішніх аудиторів намагаються адаптувати свої плани діяльності та програми внутрішніх аудитів, щоб йти в ногу з часом і звертати увагу на найбільш пріоритетні та ризикові сфери діяльності установи. Адже основне завдання внутрішніх аудиторів полягає в тому, щоб додавати цінності установі через оцінку системи управління, внутрішнього контролю та управління ризиками, а також надання відповідних рекомендацій.

Застосування гнучких підходів у практичній діяльності з внутрішнього аудиту є тенденцією, яка охопила більшість країн світу. При цьому чимало внутрішніх аудиторів не знають як застосовувати Agile підхід у своїй діяльності та з чого саме розпочати його впровадження. Результати одного із опитувань міжнародної організації AuditBoard², в

¹ <http://agilemanifesto.org/iso/uk/manifesto.html>

² <https://www.auditboard.com/blog/what-is-agile-auditing-benefits/>

якому взяли участь понад 1000 керівників підрозділів внутрішніх аудиторів, показали, що 82% респондентів вважають, що гнучкий аудит може додати більше цінності їхній роботі порівняно з традиційним підходом. Водночас 45% респондентів повідомили про брак знань або ресурсів як про найважливішу перешкоду для впровадження Agile підходу в своїй діяльності.

Узагальнивши наявні публікації щодо застосування гнучкого підходу до внутрішнього аудиту (або як його ще часто називають «Agile підхід» або «Agile аудит»), можна виділити ключові його аспекти, які в подальшому буде коротко розкрито в цій брошурі:



швидкість та адаптивність роботи (робота в коротких циклах, які часто називають «спринтами», для більш швидкого отримання результатів). Такий підхід дозволяє внутрішнім аудиторам швидше реагувати на зміни в середовищі та діяльності установи. Це в свою чергу є одним із ефективних способів забезпечення додання цінності установі.



співпраця (наголос на співпраці між внутрішніми аудиторами та іншими зацікавленими сторонами, такими як керівництво установи, підрозділи, які реалізують функції другої та третьої лінії управління, зовнішні аудитори). Така співпраця допомагає переконатися, що всі зацікавлені сторони працюють для досягнення спільної мети та цілей, а більшість проблем чи недоліків у діяльності установи можна ідентифікувати та вирішити своєчасно.



постійне вдосконалення (внутрішні аудитори, які використовують Agile підхід у своїй роботі, завжди шукають шляхи вдосконалення своїх власних процесів, інструментів і методів роботи). З цією метою аудитори можуть проводити ретроспективний аналіз наприкінці кожного спринту, щоб визначити сфери своєї роботи, які потребують покращення, і внести відповідні корективи.

В цій брошурі розкрито сутність Agile підходу до внутрішнього аудиту, його відмінності від традиційного підходу, особливості застосування гнучкого підходу на різних етапах діяльності з внутрішнього аудиту (планування діяльності, проведення внутрішнього аудиту (планування та виконання аудиторського завдання) та звітування про його результати), а також наведено можливі способи його застосування підрозділами внутрішнього аудиту в Україні.

1. Основні характеристики Agile підходу до внутрішнього аудиту та його відмінності від традиційного підходу

Консалтингова та аудиторська компанія KPMG визначає Agile підхід до внутрішнього аудиту як спосіб мислення та метод, який використовує функція внутрішнього аудиту, щоб зосередитися на потребах зацікавлених сторін, прискорити цикли аудиту, забезпечуючи своєчасну оцінку та зменшуючи витрати ресурсів.

Зміна традиційного підходу до внутрішнього аудиту та перехід на Agile підхід є досить незручною і непростою для багатьох видів діяльності та функцій, у тому числі й для функції внутрішнього аудиту. Насамперед це пов'язано з тим, що немає єдиного рецепту чи формули для такого переходу. Всі зміни необхідно адаптувати до потреб установи та очікувань керівництва. При цьому потрібно пам'ятати, що в сучасному динамічному середовищі підрозділ внутрішнього аудиту не може продовжувати робити звичні «перевірки відповідності та / або перевірки фінансового-господарської діяльності», коли діяльність установ змінюється та розвивається, впроваджуються нові технології та інструменти, а керівники установ у першу чергу орієнтуються на ефективну та результативну діяльність, оптимальне використання обмежених ресурсів тощо. Саме тому функція внутрішнього аудиту має розвиватися та рухатися вперед, освоювати нові підходи до своєї роботи (зокрема Agile підхід), та інструменти, а це великою мірою залежить від бажання та професійності керівника підрозділу внутрішнього аудиту.

Традиційний підхід до внутрішнього аудиту, хоч і ефективний, але водночас довготривалий і складний. У разі використання традиційного підходу аудит розподіляється на різні етапи, один етап має бути завершений до того, як почнеться наступний етап. У гнучкому підході до внутрішнього аудиту замінюється жорсткий план (без відміни планування), робоча документація зведена до необхідного мінімуму. Гнучкий підхід дозволяє внутрішньому аудиту додавати цінність установі поступово та завчасно (або своєчасно), оскільки такий підхід допомагає визначити пріоритетність роботи на основі важливості, терміновості та готовності підрозділу внутрішнього аудиту взятися за роботу. Agile підхід до проведення внутрішнього аудиту став досить популярний на початку пандемії коронавірусу, яка кардинально вплинула на всі сфери діяльності.

Одними із ключових відмінностей гнучкого підходу до проведення внутрішнього аудиту від традиційного підходу (таблиця 1) є коротший період планування діяльності з внутрішнього аудиту (наприклад, квартал чи півріччя) та значно менша тривалість аудиторського циклу (дослідження організуються у формі **окремих «спринтів»**, які можуть проводитися одночасно). Ще однією відмінністю в цих підходах є постійна комунікація підрозділу внутрішнього аудиту із зацікавленими сторонами в разі застосування гнучкого підходу.

Спринт – період часу або тривалість аудиторського циклу (зазвичай від одного до чотирьох тижнів), що включає планування, виконання аудиторського завдання та презентацію його результатів (у разі застосування гнучкого підходу до проведення внутрішнього аудиту).

Водночас слід наголосити, що **Agile підхід принципово не змінює саму діяльність з внутрішнього аудиту, оскільки її основні складові** (оцінка ризиків, програма аудиту, тестування заходів контролю, аудиторські знахідки та звіти) **залишаються незмінними**, як і необхідність дотримання вимог Стандартів

внутрішнього аудиту. Відмінність гнучкого підходу стосується часу, комунікації та ступеню досконалості роботи та, як наслідок, покращення залучення зацікавлених сторін, використання ресурсів і додання цінності установі.

Таблиця 1

Основні відмінності традиційного та гнучкого підходів до проведення внутрішнього аудиту

Традиційний підхід (метод водоспаду)	Гнучкий підхід (Agile підхід)
Тривалий період планування	Короткий період планування
Віддалена дистанція між аудиторською групою та користувачем	Коротка відстань між аудиторською групою та користувачем: постійна комунікація
Середня тривалість аудиторського циклу 8 – 12 тижнів: планування, виконання, звітування та завершення	Середня тривалість аудиторського циклу 2 тижні (спринт): повторне планування, адаптивне планування, циклічне виконання, циклічне звітування
Тривалий період вивчення проблем і ризиків	Короткий період вивчення ризиків і проблем
Жорстка, повільна реакція на зміни	Швидка реакція на зміни
Ретельна та повна робоча документація, щоб забезпечити обґрунтування роботи	Раціональний підхід до складання робочої документації («Правило 80/20») ³
Необхідність дотримання вимог професійних стандартів	

З огляду на викладене, використання гнучкого підходу при проведенні внутрішнього аудиту суттєво відрізняється від традиційного підходу. Впровадження Agile підходу в першу чергу потребує наявності відповідних знань у працівників підрозділу внутрішнього аудиту та здатності їх застосовувати у своїй практичній діяльності. Проте перед тим як думати над впровадженням гнучкого підходу потрібно чітко усвідомлювати **переваги від його використання у внутрішньому аудиті**:⁴

- менше часу, витраченого на планування аудиторського завдання:** це може означати скорочення фази планування, яка тривала один або два місяці, до тижня або кількох днів.
- об'єднання всіх елементів планування, виконання завдання та звітності:** короткі та обмежені за часом ітерації роботи Agile («спринти») дозволяють аудиторським групам об'єднати разом ці етапи дослідження, яке в гнучкому підході розглядається як проект.
- покращена взаємодія з клієнтами (зацікавленими сторонами):** гнучкі спринти сприяють щотижневій або навіть щоденній взаємодії та залученню

³ Правило 80 / 20 (або «принцип Паретто») означає, що досягнення бажаних результатів спричинене незначною частиною факторів або дій (декілька вчених-економістів ще з XIX століття проводили різні емпіричні дослідження, результати яких показали, що 20 % зусиль дають 80 % результату). Наразі цей принцип (або правило) часто застосовують у різних сферах діяльності.

⁴ <https://www.auditboard.com/blog/what-is-agile-auditing-benefits/>

зацікавлених сторін (у разі використання традиційного підходу спілкування із ними є більш обмеженим і нечастим).

- зміна фокусу аудиту та оновлення обсягу:** Agile підхід дозволяє внутрішньому аудиту оновлювати обсяг аудиторського завдання або навіть повністю змінювати фокус аудиту (звісно, з відповідними рівнями узгодження) з урахуванням змін у діяльності, пріоритетів керівництва, можливості появи нових ризиків тощо.
- обмін знахідками та початок виправлення:** завдяки посиленій і частій взаємодії із зацікавленими сторонами (наприклад, з керівництвом і відповідальними за діяльність особами) результати та висновки аудиторського дослідження надаються зацікавленим сторонам у міру їх появи (замість того, щоб чекати закінчення заключної зустрічі за результатами внутрішнього аудиту).
- скорочення періоду планування:** це означає акцентувати увагу на кварталі, а не на році, і орієнтуватися на те, що буде відбуватися протягом наступних трьох місяців порівняно з наступними 9 - 12 місяцями.

Таким чином, гнучкий підхід до внутрішнього аудиту не є якимось окремим видом чи напрямом внутрішнього аудиту. Agile підхід до внутрішнього аудиту – це насамперед спосіб мислення, який застосовує підрозділ внутрішнього аудиту, щоб зосередити свою роботу на актуальних потребах зацікавлених сторін, прискорити цикли аудиту, отримати своєчасну інформацію та підготувати актуальні й конструктивні рекомендації, зменшити витрати ресурсів і створити менше документації. При цьому основні складові діяльності з внутрішнього аудиту та необхідність дотримання вимог Стандартів внутрішнього аудиту залишаються незмінними.

Agile підхід не змінює суть роботи внутрішнього аудиту, але Agile може змінити способи та процедури, за допомогою яких здійснюється діяльність з внутрішнього аудиту. Водночас слід зазначити, що кожен підрозділ, установа та галузь є різними, а відповідно їх структура, середовища та культура також відрізняються. Крім того, необхідно зауважити, що як традиційний, так і гнучкий підхід до внутрішнього аудиту мають свої переваги та недоліки. В міжнародній практиці деякі установи прагнуть до повної реалізації Agile підходу, але багато інших вирішують прийняти лише певні елементи гнучкого підходу та частково впроваджувати їх на основі своїх потреб, процедурних недоліків і наявних ресурсів.

2. Застосування гнучкого підходу в діяльності з внутрішнього аудиту

Відповідно до міжнародної практики Agile підхід може застосовуватися на різних етапах діяльності з внутрішнього аудиту як реакція на зміни в діяльності установи та в пріоритетах керівництва. Ще однією передумовою застосування цього підходу є наявність відповідних знань, умінь і навичок у працівників підрозділів внутрішнього аудиту. В цьому розділі буде коротко охарактеризовано особливості застосування гнучкого підходу на різних етапах діяльності з внутрішнього аудиту (планування діяльності, проведення внутрішнього аудиту (планування та виконання аудиторського завдання) та звітування про його результати), а також наведено можливі способи його застосування підрозділами внутрішнього аудиту в Україні.

2.1. Планування діяльності з внутрішнього аудиту

Agile підхід до внутрішнього аудиту розроблений, щоб зробити цю діяльність більш гнучкою і адаптивною. Насамперед слід зазначити, що у разі застосування гнучкого підходу, планування діяльності з внутрішнього аудиту суттєво відрізняється. Здебільшого за такого підходу планування діяльності з внутрішнього аудиту здійснюється на короткостроковій основі (квартал або півріччя) та постійно переглядається, що дозволяє підрозділу внутрішнього аудиту своєчасно реагувати на ризики та зміну пріоритетів і потреб керівництва. Водночас існує постійно оновлюваний загальний перелік тем / підтем аудитів (деякі підрозділи внутрішнього аудиту називають такий документ «портфоліо»). Цей перелік внутрішні аудитори зазвичай групують у залежності від пріоритезації ризиків за результатами їх оцінки (*чим вища ймовірність і вплив можливих ризиків, тим вище у переліку зазначається тема аудиту, з якою пов'язані ці ризики*). В такому портфоліо також зазначається інформація щодо стану проведення внутрішніх аудитів (*вже проведені аудити у попередніх періодах і заплановані аудити*). Такий перелік тем / підтем аудитів з пріоритезацією пов'язаних з ними ризиків дещо схожий із простором внутрішнього аудиту, який визначають підрозділи внутрішнього аудиту в Україні, оскільки він містить інформацію про об'єкти внутрішнього аудиту та пов'язані з ними ризики.

На етапі планування діяльності внутрішні аудитори почали більше залучати зацікавлених сторін до процесу оцінки ризиків і їх пріоритезації, завдяки чому вони розбудовують партнерські відносини, одночасно підвищуючи прозорість своєї діяльності. Іншим прикладом гнучкого підходу до внутрішнього аудиту може бути щомісячні зустрічі з керівництвом для обговорення ризиків у діяльності установи. Ця співпраця і взаємодія допомагає підрозділу внутрішнього аудиту розробити релевантний план діяльності з внутрішнього аудиту (або оновити його) та відійти від попередньої практики проведення планових внутрішніх аудитів щодо оцінки відповідності на основі критерію періодичності їх проведення. Таким чином, внутрішні аудитори можуть реагувати на зміни та регулярно оновлювати плани діяльності з внутрішнього аудиту, щоб адаптувати їх та відображати поточні пріоритети керівництва, а не зациклюватися на тому, що було встановлено на початку року.

В міжнародній практиці підрозділи внутрішнього аудиту здійснюють періодичний огляд (перегляд) зазначеного переліку тем аудитів, постійно оновлюють його та за потреби визначають нові теми / (під)теми внутрішнього аудиту. Це забезпечує гнучкість та адаптивність порівняно зі статичним планом діяльності з внутрішнього аудиту (наприклад, на один рік або на довший період). Коли підрозділ внутрішнього аудиту разом із зацікавленими сторонами (наприклад, керівництвом, аудиторським комітетом) переосмислюють потреби в проведенні аудиту певної конкретної теми / підтеми, ця тема буде розміщена вище в переліку в запланованих

аудитах, доки вона не буде готова до аудиту. Такий підхід до пріоритезації тем аудиту нагадує своєрідний «лист очікування». Рушіями періодичного перегляду загального переліку тем аудитів є постійний аналіз ризиків, потреб зацікавлених сторін, а також організаційна спроможність підрозділу внутрішнього аудиту стосовно періодичного охоплення простору внутрішнього аудиту.

Підхід до планування діяльності з внутрішнього аудиту в Україні відрізняється від описаного Agile підходу, але можна знайти й спільні риси у цьому процесі. Зокрема, Стандартами внутрішнього аудиту, затвердженими наказом Мінфіну від 04.10.2011 № 1247, зареєстрованим у Мін'юсті 20.10.2011 за № 1219/19957 (у редакції наказу Мінфіну від 14.08.2019 № 344, далі – Стандарти внутрішнього аудиту) передбачено, що з метою формування плану керівник підрозділу внутрішнього аудиту повинен з'ясувати та врахувати думку керівника установи, а також провести консультації з відповідальними за діяльність особами щодо проблемних питань і ризиків, які впливають на досягнення установою цілей (абзац другий пункту 2 Стандарту 7 Стандартів внутрішнього аудиту). Водночас пунктом 3 Стандарту 7 Стандартів внутрішнього аудиту визначено, що план формується підрозділом внутрішнього аудиту на підставі документально оформленої оцінки ризиків, яка проводиться не рідше одного разу на рік.

Враховуючи викладене, національними нормативно-правовими актами також передбачені норми стосовно врахування при формуванні плану діяльності з внутрішнього аудиту думки зацікавлених сторін (керівника установи та відповідальних за діяльність осіб) і результатів оцінки ризиків. При цьому слід звернути увагу, що Стандартами внутрішнього аудиту передбачені мінімальні вимоги стосовно частоти проведення оцінки ризиків під час планування діяльності з внутрішнього аудиту. Залежно від специфіки діяльності установи, ступеня зрілості системи управління ризиками в установі, зміни стратегії (пріоритетів) та цілей установи така періодичність може бути частішою, що узгоджуватиметься із вимогами нормативно-правових актів з питань внутрішнього аудиту.

В цілому міжнародна практика показує, що гнучкий підхід до внутрішнього аудиту дозволяє більш своєчасно розпізнавати ризики, які можуть виникнути в діяльності установи, та враховувати їх у своїй роботі. Крім того, Agile підхід значною мірою покладається на аналіз даних і тенденцій в діяльності, а це в свою чергу є своєрідним попередженням або сигналом для підрозділу внутрішнього аудиту про нові виклики, які можуть бути як позитивними, так і негативними для установи. Реагування внутрішніх аудиторів на ці тенденції та виклики на етапі, коли вони тільки починають з'являтися, може пом'якшити їх значний вплив на діяльність набагато раніше.

2.2. Планування та виконання аудиторського завдання

Гнучкий підхід до внутрішнього аудиту передбачає, що планування та виконання аудиторського завдання відбувається **в послідовних робочих циклах, які зазвичай називають «спринтами»**. Деякі спринти можуть стосуватися попередніх проведених аудитів, а інші можуть бути не пов'язаними з ними.

Наприклад, одним із об'єктів внутрішнього аудиту є «Здійснення управління об'єктами державної власності, що належать до сфери управління державного органу». Цей об'єкт аудиту є досить широким, а його дослідження при проведенні внутрішнього аудиту може зайняти декілька місяців. Якщо внутрішні аудитори застосовують гнучкий підхід до внутрішнього аудиту, то вони будуть ділити цей об'єкт на декілька дрібніших тем (або підтем аудиту). Такими темами (або підтемами) можуть бути: створення, реорганізація і ліквідація підприємств, установ та організацій, що належать до сфери управління; затвердження стратегічних планів розвитку, річних

фінансового та інвестиційного планів і здійснення контролю за їх виконанням; проведення моніторингу фінансової діяльності; здійснення управління корпоративними правами; організація контролю за використанням орендованого державного майна тощо.

Ще на попередньому етапі (планування діяльності з внутрішнього аудиту) всі теми (підтеми) аудитів ранжуються з урахуванням пов'язаних ризиків і пріоритетів керівництва. Відібрані найбільш ризикові і пріоритетні теми включаються до плану діяльності. Надалі підрозділ внутрішнього аудиту під час спринту може досліджувати одну із перелічених підтем залежно від результатів оцінки ризиків (або аудитори можуть провести декілька спринтів і дослідити під час кожного з них окрему тему або підтему).

Кожен спринт має встановлену тривалість (зазвичай 2 тижні, але може коливатися від 1-го до 4-х тижнів) із визначеною датою початку та завершення, яка зазвичай не змінюється незалежно від того, чи завершено всю роботу в резерві спринту чи ні.

Першим кроком кожного спринту є створення плану роботи (або програми аудиту), де визначається, що потрібно зробити під час кожного спринту, у тому числі:

- ключові ризики і заходи контролю, пов'язані з досліджуваною діяльністю;
- цілі для поточного циклу (спринту) та його очікувані результати («definition of done»);
- процедури тестування та запити/докази, необхідні для завершення тестування.

Така робота здійснюється аудиторською групою із залученням зацікавлених сторін і сприяє визначенню ключових ризикових сфер діяльності. Це в свою чергу створює ясність щодо напрямків роботи аудиторської групи, очікуваного результату та того, що потрібно зробити для його досягнення. При цьому **головною відмінністю гнучкого підходу при плануванні аудиторського завдання є те, що обсяг аудиторського завдання є значно вужчим**, ніж за традиційного підходу, оскільки **внутрішні аудитори зосереджують свою увагу на ключових ризикових сферах, які є пріоритетними для керівництва, і таким чином створюють більшу «додану цінність» для установи.**

Виконання аудиторського завдання як в гнучкому, так і в традиційному підході до внутрішнього аудиту передбачає застосування відповідних аудиторських процедур з метою отримання достатніх, відповідних і надійних аудиторських доказів. Ключова відмінність полягає в тому, що за гнучкого підходу виконання аудиторського завдання (як і його планування) займає менше часу з огляду на вужчий обсяг аудиторського завдання. Це в свою чергу сприяє тому, що результати внутрішнього аудиту є доступними для керівника та відповідальних за діяльність осіб значно раніше, ніж підготовлений аудиторський звіт через декілька місяців після аудиторського дослідження (у разі використання традиційного підходу). Гнучкий підхід безперечно сприяє своєчасності реагування на зміни та виникнення нових ризиків у діяльності установи шляхом прийняття відповідних управлінських рішень (у тому числі й за результатами впровадження аудиторських рекомендацій).

Зазвичай кожного дня протягом робочого циклу (спринту) відбувається коротка нарада (так звана «daily scrum» або «daily stand-ups»), на якій члени аудиторської групи переглядають роботу, виконану за попередній день, роботу, заплановану на поточний день, і обговорюють будь-які перешкоди у проведенні внутрішнього аудиту. Кожен

член аудиторської групи може бачити, що роблять його колеги, а також дізнатися про перешкоди, з якими вони стикаються. Таким чином вони виявляють і усувають можливі дублюючі зусилля та спільно обговорюють результати роботи аудиторської групи. Ці наради на практиці не займають багато робочого часу та можуть тривати по 15 хвилин.

В традиційному підході при плануванні та виконанні аудиторського завдання також забезпечується постійна комунікація між членами аудиторської групи. Однією із особливостей гнучкого підходу є те, що до таких коротких нарад часто залучають і відповідальних за діяльність осіб. За такого підходу внутрішні аудитори мають хорошу нагоду обговорити із відповідальними за діяльність особами ризики, пов'язані із об'єктом аудиту, попередні аудиторські знахідки, можливі шляхи вирішення проблемних питань та інші питання. Це дозволяє не лише завчасно упередити неточні аудиторські знахідки, хибні висновки та / або можливі неузгодженості, але й своєчасно реагувати та усувати виявлені недоліки та проблеми в досліджуваній діяльності, не чекаючи завершення аудиту.

В останній день спринту проводиться оглядова нарада («sprint review»), на якій члени аудиторської групи обговорюють аудиторські знахідки з відповідними зацікавленими сторонами (залежно від цілей і тематики спринту). Оглядова нарада є останньою дією, яка виконується в кожному спринті. Цей захід схожий до організації заключної зустрічі для обговорення проекту аудиторського звіту (у разі використання традиційного підходу до внутрішнього аудиту). Але відмінністю є те, що більшість аудиторських знахідок вже відома відповідальним за діяльність особам, оскільки вони обговорювалися з ними ще під час спринту. Ще однією відмінністю є те, що на такій оглядовій нараді можуть обговорюватися тематика наступного спринту, його цілі та очікувані результати. Для цього аудиторська група та відповідальні за діяльність особи разом переглядають список пріоритетних тем / підтем аудиту (за потреби коригують їх) та можуть вирішувати, яку тему / підтему можна дослідити в майбутньому спринті.

Після завершення кожного спринту починається новий спринт. Будь-які завдання, не виконані в попередньому спринті, додаються назад до портфоліо (переліку тем аудитів) та повторно оцінюються для включення в наступні спринти. Крім того, на цьому етапі аудиторська група оцінює свою власну ефективність та якість роботи у кожному спринті («retrospective review») та вносить зміни чи інші коригування для її покращення в наступних спринтах. Така оцінка допомагає аудиторській групі постійно покращувати свою діяльність.

Отже, проведення внутрішніх аудитів у формі спринтів у цілому можна охарактеризувати як «розбиття» складних аудитів на дрібні частини та їх дослідження у коротких циклах. Такий підхід дозволяє не лише зосереджувати увагу на пріоритетних і важливих темах аудиту, але й підтримувати активну співпрацю та взаємодію із зацікавленими сторонами, що є основними характеристиками гнучкого підходу до внутрішнього аудиту та сприяє доданню цінності установі. Крім того, це дозволяє оптимізувати наявні ресурси підрозділу внутрішнього аудиту завдяки фокусу його роботи на ключові ризикові сфери діяльності.

Українські нормативно-правові акти з питань внутрішнього аудиту не обмежують внутрішніх аудиторів у застосуванні окремих елементів гнучкого підходу у своїй діяльності. Так, Стандартом 9 Стандартів внутрішнього аудиту передбачено, що внутрішні аудитори за результатами проведення попередньої оцінки ризиків, пов'язаних з об'єктом аудиту, визначають цілі внутрішнього аудиту та обсяг

аудиторського завдання. Саме від цих ключових факторів залежить весь процес аудиторського дослідження, зокрема: кількість питань, які будуть вивчатися, методи та прийоми, що мають застосовуватися, та безпосередньо тривалість самого дослідження.

З огляду на викладене, внутрішнім аудиторам вкрай необхідно дослідити та провести попередню оцінку ризиків, пов'язаних з об'єктом аудиту, а також налагодити комунікацію із керівництвом і відповідальними за діяльність особами. Це дозволить їм зосередити свою діяльність на пріоритетних, ключових і найбільш ризикових напрямках діяльності установи, зокрема: шляхом звуження обсягів аудиторського завдання та відповідно і скорочення тривалості проведення внутрішнього аудиту. Як наслідок керівник установи та відповідальні за діяльність особи зможуть швидше отримати аудиторські звіти із висновками та рекомендаціями для відповідного реагування.

2.3. Звітування про результати аудиту та моніторинг рекомендацій

Гнучкий підхід до внутрішнього аудиту не означає нехтування необхідною робочою документацією, щоб швидше та краще отримувати результати. Внутрішній аудит повинен підтримувати потреби установи в швидкій реакції на зміни, але не за рахунок зниження якості своєї роботи. Тому у разі застосування цього підходу робоча документація також складається внутрішніми аудиторами, але з огляду на те, що обсяг аудиторського завдання та термін його виконання є вузькими та короткими, то й робоча документація є значно меншою.

Agile підхід передбачає роботу в спринтах та відповідно поетапне звітування / комунікацію результатів роботи (відповідно до Стандарту 2400⁵). При цьому слід зазначити, що в міжнародній практиці не завжди складається офіційний аудиторський звіт за результатами дослідження. Це особливо актуально в разі застосування гнучкого підходу до внутрішнього аудиту, оскільки комунікація з відповідальними за діяльність особами здійснюється протягом всього спринту та передбачає обговорення ризиків, попередніх аудиторських знахідок, висновків і рекомендацій впродовж всього аудиту. Комунікація результатів може здійснюватися у формі презентацій, інформаційних панелей (dashboards), коротких текстових повідомлень, звітів тощо (з урахуванням потреби користувачів і для полегшення сприйняття інформації). Такий підхід сприяє швидкому реагуванню відповідальних за діяльність осіб та своєчасному вжиттю необхідних заходів для впровадження аудиторських рекомендацій. Саме це і є головною відмінністю від традиційного підходу, в якому звітування здійснюється після виконання аудиторського завдання шляхом підготовки проекту офіційного аудиторського звіту та його обговорення із відповідальними за діяльність особами на заключній зустрічі. Водночас при використанні гнучкого підходу поступове повідомлення аудиторських знахідок під час спринту сприяє кращому розумінню та узгодженню висновків із зацікавленими сторонами та дозволяє керівництву розпочати розробку необхідних заходів і способів реагування на ризики протягом усього дослідження, коли проблеми (або ризики) виявляються аудиторською групою.

Загалом міжнародна практика застосування Agile підходу до внутрішнього аудиту є різною та залежить від підходів і процедур, визначених внутрішніми регламентами установ. Це безумовно стосується і звітування про результати внутрішніх аудитів, у тому числі: формату звіту, його наповнення, розповсюдження інформації про результати внутрішнього аудиту тощо. Деякі підрозділи внутрішнього аудиту після завершення всіх спринтів, які були пов'язаними між собою темою дослідження, готують остаточний аудиторський звіт як підсумок всіх спринтів. В такому звіті узагальнюється інформація зі звітів чи презентацій, складених за результатами

⁵ Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту (IPPF), розроблені Міжнародним інститутом внутрішніх аудиторів (IIA), далі – Міжнародні стандарти IPPF.

спринтів, а також обов'язково наводиться інформація про вжиті відповідальними за діяльність особами заходи щодо усунення виявлених недоліків і проблем.

Звичайно гнучкий підхід, як і традиційний, передбачає також і моніторинг аудиторських рекомендацій шляхом відстеження заходів, вжитих відповідальними за діяльність особами. Такий моніторинг може здійснюватися як під час спринту, так і після його завершення (з огляду на те, коли були надані аудиторські рекомендації та яким було реагування керівництва та інших зацікавлених сторін).

Очевидно, що вимоги українських нормативно-правових актів з питань внутрішнього аудиту дещо відрізняються від міжнародних практик (зокрема, в частині звітування про результати аудиту), оскільки ними передбачено складання офіційних документів за результатами проведених внутрішніх аудитів - аудиторських звітів. Це пов'язано із різними рівнями зрілості як функції внутрішнього аудиту, так і системи управління в цілому.

При цьому слід відмітити, що немає жодних обмежень щодо можливості підготовки презентацій, інформаційних панелей (dashboards), службових записок та інших матеріалів з метою комунікації результатів внутрішніх аудитів керівнику установи та іншим зацікавленим сторонам як на етапі проведення внутрішнього аудиту, так і після його завершення. Навпаки підготовка таких матеріалів може не лише покращити сприйняття результатів внутрішнього аудиту та забезпечити прозорість проведення дослідження, але й сприятиме правильному позиціонуванню функції внутрішнього аудиту в установі та своєчасному реагуванню на аудиторські знахідки та рекомендації.

Підсумовуючи наведені особливості застосування Agile підходу на різних етапах діяльності з внутрішнього аудиту, можна зробити висновок, що цей підхід сприяє:

- гнучкості**, оскільки дозволяє аудиторам швидше реагувати на зміни в діяльності та за потреби коригувати (адаптувати) свою роботу. Це допомагає переконатися, що аудит залишається актуальним і корисним, навіть якщо умови змінюються.
- співпраці** між аудиторами та іншими зацікавленими сторонами, яка може допомогти переконатися, що всі спільно працюють на одній стороні та що будь-які недоліки чи проблеми можна вирішити своєчасно.
- кращій ідентифікації ризиків**, тому що цей підхід заохочує аудиторів постійно переглядати та оновлювати цілі аудиту на основі нової інформації та змін у діяльності установи. Це допомагає переконатися, що аудитори зосереджуються на найбільш критичних (ключових) ризиках і проблемних сферах, що може покращити загальну якість аудиту.
- швидкості**, адже завдяки коротким циклам (або спринтам) є можливість забезпечити результати швидше, ніж у разі застосування традиційного підходу до аудиту. Це допомагає аудиторам виявити проблеми та надати рекомендації більш своєчасно, та як наслідок підвищує ефективність внутрішнього аудиту та його додану цінність для установи.
- своєчасному звітуванню**, що є однією із передумов своєчасного виявлення та вирішення проблем, а також зменшення ризику того, що проблеми залишатимуться без уваги протягом тривалого періоду часу.
- постійному вдосконаленню**, оскільки заохочує внутрішніх аудиторів постійно переглядати та вдосконалювати свої процеси, інструменти та методи. Це допомагає функції внутрішнього аудиту залишатися актуальною та ефективною з часом.



прозорості аудиторського дослідження і зміцнення довіри до внутрішнього аудиту зі сторони зацікавлених сторін, з огляду на те, що гнучкий підхід наголошує на регулярному спілкуванні та зворотному зв'язку.

Таким чином, зазначені у цьому розділі особливості застосування гнучкого підходу до внутрішнього аудиту, демонструють, що саме такий підхід дозволяє підрозділу внутрішнього аудиту своєчасно реагувати на зміни в діяльності установи, пріоритетах та очікуваннях керівництва, можливість появи нових ризиків, а також налагодити співпрацю та взаємодію із зацікавленими сторонами. Внутрішні аудитори за допомогою Agile підходу зосереджують свою увагу на ключових ризикових і важливих сферах діяльності (шляхом ризик орієнтованого планування та вузького обсягу аудиторського завдання), що безумовно є дуже важливим з огляду на обмеженість ресурсів підрозділу внутрішнього аудиту.

Досить часто аудитори вважають, що застосування Agile підходу не відповідатиме встановленим вимогам і методологіям. Але це не зовсім відповідає дійсності, оскільки ні національні Стандарти внутрішнього аудиту, ні Міжнародні стандарти IPPF не містять вимог щодо Agile підходу до внутрішнього аудиту (взагалі в цих документах не згадуються гнучкий і традиційний підходи). Можливість реалізації Agile підходу (або його окремих елементів) залежить здебільшого від внутрішніх правил і процедур, встановлених внутрішніми документами, а також від обізнаності та професійності працівників підрозділу внутрішнього аудиту.

Загалом ключові аспекти Agile підходу (зокрема, гнучкість, співпраця та безперервне удосконалення), можуть допомогти підвищити якість внутрішніх аудитів, з огляду на те, що аудитори зосереджуються на найбільш критичних (ключових) сферах діяльності, тісно співпрацюють із зацікавленими сторонами та постійно оновлюють свій підхід до роботи, щоб відповідати потребам установи та проактивно реагувати на зміни в її діяльності.

Висновки та пропозиції

Agile підхід вперше був застосований у розробці програмного забезпечення, але з того часу він має вплив на більшість функцій і напрямів діяльності установ з огляду на постійні (або часті) зміни зовнішнього та внутрішнього середовища установ і необхідність адаптації до цих змін. Гнучкий підхід безумовно впливає й на реалізацію функції внутрішнього аудиту як «довіреного радника» керівника, враховуючи те, що ця функція однією із перших має враховувати та реагувати на зміни в діяльності установи (саме тому наразі функцію внутрішнього аудиту досить часто ще називають «агентом змін»).

Насамперед гнучке мислення та його застосування для процесу аудиту може створити багато переваг як для підрозділу внутрішнього аудиту, так і для установи в цілому, зокрема: скорочення витрат (наприклад, часових і людських ресурсів), підвищення ефективності діяльності, швидше прийняття рішень і проактивне реагування на зміни. Внутрішні аудитори повинні зосередитися на цінності, яку вони надають ключовим зацікавленим сторонам, щоб залишатися актуальними в сучасному дуже мінливому середовищі. Підвищення гнучкості внутрішнього аудиту може допомогти внутрішнім аудиторам досягти цієї цінності та сприяти удосконаленню діяльності установи.

Зважаючи на численні переваги від запровадження Agile підходу в практичну діяльність, керівникам підрозділів внутрішнього аудиту доцільно переглянути наявні підходи й процедури для управління діяльністю свого підрозділу та визначити можливості та пропозиції щодо застосування певних аспектів гнучкого підходу в своїй діяльності (з урахуванням чинних вимог нормативно-правових актів з питань внутрішнього аудиту). До таких пропозицій можна віднести:

1. Забезпечення підвищення обізнаності у цій сфері. Наразі дуже багато доступних матеріалів стосовно Agile підходу до внутрішнього аудиту, з якими варто ознайомитися всім працівникам підрозділу внутрішнього аудиту. Це допоможе краще зрозуміти, які саме елементи гнучкого підходу можуть бути застосовані ними на практиці з метою удосконалення діяльності з внутрішнього аудиту в установі, враховуючи наявну кваліфікаційну спроможність підрозділу.

2. Застосування комплексного планування діяльності. Усталена багаторічна практика планування внутрішніх аудитів на основі періодичності їх проведення вже давно повинна відійти в минуле. Успішним підрозділам внутрішнього аудиту необхідно залучати до планування діяльності зацікавлених сторін (керівництво, аудиторський комітет, відповідальних за діяльність осіб). Як аудитори, так і зацікавлені сторони повинні брати активну участь у виявленні ключових ризиків у діяльності установи та відповідних заходів контролю, які розроблені для їх мінімізації. Цей комплексний підхід до планування діяльності може призвести до кращого взаємного розуміння обсягу аудиторського дослідження. А це у свою чергу може стати стимулом до підвищення зацікавленості роботою підрозділу внутрішнього аудиту. В іншому випадку робота підрозділу внутрішнього аудиту буде залишатися непоміченою або неактуальною для керівника установи.

3. Збільшення частоти оновлення оцінки ризиків, яка є одним із ключових елементів не лише гнучкого підходу, але й передумовою ефективної діяльності з внутрішнього аудиту, заснованої на оцінці ризику. В сучасному мінливому середовищі оновлення оцінки ризиків необхідно проводити частіше ніж один раз на рік. За даними

одного із опитувань Touchstone Insights for Internal Audit частота таких оновлень зростає, оскільки підрозділи внутрішнього аудиту все частіше застосовують методологію Agile в своїй роботі. З тих підрозділів, які використовують методологію Agile, лише 28% щорічно проводять оцінку ризиків, а решта – перейшли на щонайменше щоквартальні оновлення такої оцінки. Підрозділи внутрішнього аудиту повинні реагувати на зміни в середовищі та ризиках, постійно орієнтуючись на можливість появи нових ризиків. Для того, щоб аудиторська група змогла забезпечити належну якість роботи, вони мають стати більш гнучкими та адаптувати свою роботу з урахуванням результатів оцінки ризиків, яка повинна відображати те, що «не дає спати вищому керівництву вночі». Такий підхід до організації роботи сприятиме доданню цінності установі.

4. Прагнення до звуження та конкретизації тем / підтем аудитів. Замість того, щоб намагатися дослідити все, внутрішні аудитори повинні звертати увагу на те, що справді важливо для установи, і оптимізувати обсяг аудиторських досліджень, щоб зосередитися на ключових ризикових і пріоритетних сферах. ***Потрібно пам'ятати, що «Більше не означає якісніше або краще!»***. Внутрішні аудитори повинні щоразу на етапі планування аудиторського дослідження визначати його обсяг, щоб підтвердити, що вони будуть фокусувати свою роботу на тому, що має значення для керівництва, і за потреби критично переглядати визначений обсяг дослідження. Звуження обсягу аудиторського дослідження в українській практиці є нетиповим, а це в свою чергу досить часто призводить до того, що внутрішній аудит триває багато часу, аудиторське дослідження є поверхневим, а аудиторський звіт, підготовлений за декілька місяців не містить важливої інформації, яка б могла зацікавити керівника установи. Як наслідок в такому випадку функція внутрішнього аудиту може хибно розглядатися керівництвом як неважлива чи другорядна.

5. Налагодження частішої комунікації та тіснішої співпраці. Більшість підрозділів внутрішнього аудиту переходять до Agile підходу, щоб зосередитися на доданні цінності для установи. Цінність аудиторських висновків і рекомендацій може різко зменшитися після певного періоду часу, оскільки сама діяльність установи часто змінюється, з'являються нові ризики, які загрожують досягненню цілей установи. Саме тому орієнтація роботи підрозділу внутрішнього аудиту на оцінку діяльності за попередні декілька років вже може бути не актуальною. Гнучкі інструменти та процеси дають можливість аудиторській групі планувати і своєчасно повідомляти результати аудиту, щоб зберегти цінність своєї роботи та актуальність наданих рекомендацій.

Цілеспрямований розподіл роботи на «спринти», обмежені часом, та зосереджені навколо ключових (або високих) ризиків, передбачає більш часту комунікацію та сприяє тіснішій співпраці між аудиторською групою та зацікавленими сторонами. Це дозволяє забезпечити завчасне обговорення попередніх аудиторських знахідок, напрацювати можливі шляхи вирішення виявлених внутрішніми аудиторами проблем або усунення недоліків і вжити необхідних заходів. Для підрозділів внутрішнього аудиту в Україні такий підхід може бути новим і досить незвичним способом комунікації результатів своєї роботи, оскільки більшість підрозділів повідомляє аудиторські знахідки, висновки та рекомендації лише шляхом підготовки аудиторського звіту після проведення внутрішнього аудиту. Традиційний спосіб комунікації часто призводить до того, що функцію внутрішнього аудиту відповідальні за діяльність особи сприймають як каральну чи інспекційну діяльність, а не як партнера, який може і має допомогти удосконалити досліджувану діяльність.

Допомогти змінити таке сприйняття і позиціонування підрозділу внутрішнього аудиту може поступове налагодження взаємодії з відповідальними за діяльність особами. Зокрема, аудиторська група ще при плануванні аудиторського завдання повинна розпочинати комунікацію із керівництвом і відповідальними за діяльність особами для визначення вузьких місць у досліджуваній діяльності, ключових ризиків, пов'язаних із об'єктом внутрішнього аудиту, та відповідних заходів контролю. Це є запорукою адекватного визначення цілей, питань аудиту та обсягу аудиторського дослідження, оскільки саме відповідальні за діяльність особи найкраще володіють інформацією, що необхідна внутрішнім аудиторам для планування аудиторського завдання.

Водночас на етапі виконання аудиторського завдання аудиторська група може організувати окремі зустрічі (наради) з відповідальними за діяльність особами та / або з керівником установи з метою обговорення попередніх аудиторських знахідок і необхідності вжиття відповідних заходів. Крім того, інформування може здійснюватися й письмово у вигляді службових або доповідних записок, що є більш характерною практикою для підрозділів внутрішнього аудиту в Україні. При цьому слід зазначити, що **інколи внутрішні аудитори бояться обговорювати свої попередні знахідки, оскільки у разі їх повідомлення відповідальні за діяльність особи зможуть внести відповідні корективи в свою діяльність, а результати роботи аудиторської групи можуть залишитися непоміченими.**

Але потрібно пам'ятати, що **основна мета внутрішнього аудиту – це надання рекомендацій щодо удосконалення діяльності установи, а вжиття відповідальними за діяльність особами коригуючих заходів також сприятиме досягненню цієї мети.**

Таким чином, якщо аудиторська група при виконанні аудиторського завдання збрала достатньо надійних і релевантних доказів для підтвердження аудиторських знахідок, поінформувала про них керівника та / або відповідальних за діяльність осіб, які в свою чергу вжили необхідних заходів для виправлення ситуації, то такий підхід до роботи матиме позитивні результати для всіх зацікавлених сторін і забезпечить прозорість роботи підрозділу внутрішнього аудиту.

Успішне впровадження Agile підходу залежить від зрозумілих цілей, прозорості роботи підрозділу внутрішнього аудиту та забезпечення ресурсами. Для цього необхідно перерозподілити ресурси підрозділу внутрішнього аудиту та зосередити його увагу на ключових і пріоритетних темах аудитів, забезпечити визначення конкретного і вузького обсягу аудиторського завдання (або як його ще називають масштабу чи «правильного розміру» аудиту), налагодити комунікацію і співпрацю із зацікавленими сторонами. Таким чином, внутрішні аудитори зможуть спробувати відійти від сталих практик проведення аудитів щодо оцінки відповідності на основі критерію періодичності та адаптувати свою роботу до потреб установи.

Враховуючи вдалу міжнародну практику застосування гнучкого підходу до внутрішнього аудиту, керівники підрозділів внутрішнього аудиту можуть використати наведені пропозиції (або принаймні спробувати адаптувати свої звичні підходи й процедури в «пілотному» аудиторському дослідженні), щоб зрозуміти наскільки реалістично запровадити окремі елементи Agile підходу в своїй установі.

Список використаних джерел

1. Agile-маніфест розробки програмного забезпечення.
<http://agilemanifesto.org/iso/uk/manifesto.html>
2. Аарон Райт. Що таке гнучкий аудит? Переваги гнучкості вашої аудиторської групи.
<https://www.auditboard.com/blog/what-is-agile-auditing-benefits/>
3. Компанія Deloitte. Стати спритним: керівництво з підвищення ефективності та цінності внутрішнього аудиту. Частина 1: Розуміння гнучкого внутрішнього аудиту.
<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/uk/Documents/finance/deloitte-uk-understanding-agile-ia.pdf>
4. Компанія Diligent. Спринт вперед із гнучким аудитом.
<https://www.diligent.com/en-au/insights/white-paper/sprinting-ahead-with-agile-auditing/>
5. Компанія PricewaterhouseCoopers (PwC). Гнучкий аудит мислення над матерією.
<https://www.pwc.co.uk/audit-assurance/assets/pdf/agile-auditing.pdf>
6. Консалтингова та аудиторська компанія KPMG. Гнучкий внутрішній аудит.
<https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/cn/pdf/en/2020/06/agile-internal-audit-white-paper-on-working-agile-within-internal-audit-functions.pdf>
7. Міжнародний інститут внутрішніх аудиторів. Гнучкий внутрішній аудит. Провідні практики на шляху до Agile.
<https://www.theiia.org/en/content/articles/executive-knowledge-brief/2019/june/agile-internal-audit-leading-practices-on-the-journey-to-becoming-agile/>
8. Центр аудиту фінансових послуг Міжнародного інституту внутрішніх аудиторів. Гнучкий аудит. Спринт до змін: переосмислення внутрішнього аудиту в цифровому світі.
<https://www.theiia.org/globalassets/site/content/articles/industry-knowledge-brief/2018/agile-auditing/iia-fs-agile-auditing.pdf?ref=clarissa-lucas>